T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANA BİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

KAMU YÖNETİMİNDE ETKİNLİK ARAYIŞLARI ÇERÇEVESİNDE MALİ YÖNETİM VE SAYIŞTAY

HASAN BAŞ

No:12979

TEZ DANIŞMANI:

DOÇ. DR. S. ATEŞ OKTAR

İSTANBUL,2005

ÖZ

1970'li yıllarda petrol kriziyle başlayan sarsıntı Dünyanın değişik ülkelerinde patlak veren krizlerle sürmüş; pek çok ülke ciddi sıkıntılarla karşılaşmış, bütçe açıkları ve borçlar artmıştır. Bu durum hemen her alandaki politikaların sorgulanmasını gündeme getirmiş; devletin ne olup olmadığı, görev alanı tartışılan konular olmuştur.

Değişen dünyamızda giderek artan borç yükü, bütçe açıkları, globalleşme ve rekabet, devletleri yeniden yapılanmaya zorlamakta; yurttaşların devletten daha kaliteli ve ucuz hizmet talepleri artmaktadır.

Bu ortamda, hemen hemen bütün Dünyada yeni bir yönetim felsefesi ışığında kamu yönetimlerinin yeniden yapılandırılması gündeme gelmiştir. Yeni yönetim felsefesi, merkezi hiyerarşik yapıların yaygınlaştırılmasını, verimlilik, etkinlik ve hizmet kalitesi temelinde sonuçlara odaklanılmasını, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın yerleştirilmesini esas almaktadır.

Dünyadaki bu değişim rüzgârı pek çok ülke gibi Türkiye'ye ulaşmakta da gecikmemiştir.

Cumhuriyetin Osmanlıdan devraldığı, hemen her dönemde eleştirilen idari yapımız son yıllarda iyice aksamaya başlamıştır. Türkiye'de 24 Ocak 1980 kararlarıyla serbest piyasa ekonomisine geçilmiş; kamunun üretimden çekilmesi, deregülasyon ve özelleştirme, serbest rekabete dayalı bir strateji içinde dışa açılma politikaları benimsenerek birtakım yapısal reformlar yapılmıştır. Ne var ki, zaten sorunlu olan yönetim yapıları, rekabete açık hızlı ve esnek karar almayı ve uygulamayı gerektiren bu yeni ortama ayak uydurmakta zorlanmıştır. Bu durum, kamu yönetimi alanında değişimi uyaran önemli bir faktör olarak ortaya çıkmıştır.

Bu konuda bir başka faktör, ilişki içinde olduğumuz Uluslar Arası Para Fonu ve Dünya Bankası gibi örgütlerin kamu yönetimimizin iyileştirilmesi konusundaki

ısrarlı telkinleridir. Keza, girmek için yoğun çaba harcadığımız Avrupa Birliği de, yönetim yapımızın çağdaşlaştırılmasını öngörmektedir.

Tüm bu nedenlerle ülkemizde de kamunun iyileştirilmesi gündemde olup; kamu yönetiminin ve bu meyanda kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması çabaları sürmektedir.

Bu değişim sürecinde, bütçesi faiz ödeme bütçesine dönüşen, nakit ve borç yönetiminde ciddî sorunları olan, muhasebe ve raporlama sistemi iyi işlemeyen, insan kaynakları yönetimi sorunlarla dolu kamu mali yönetimiyle bunun bir ögesi olan denetim yapımızın ve özellikle 1862'de kurulmuş olmasına rağmen henüz çağdaş bir çizgiyi yakalamaktan uzak görünen Sayıştayın nasıl yeniden yapılandırılabileceği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu yapılırken önce "olması gereken" sonra "mevcut durum" ortaya konulmakta ve nihayet öneriler yapılmaktadır. Örneğin, yüksek mali denetim kurumlarının ortak özellikleri olan çağdaş ölçütler açıklanarak yer yer çağdaş sayıştaylardan örnekler verilmekte; daha sonra Türk Sayıştayının bu özellikleri taşıyıp taşımadığı tartışılarak bazı önerilerde bulunulmaktadır.

ABSTRACT

The unstable environment which has started with the petrol crisis in the 1970's has continued with crises around the World in the different countries; many countries have faced important problems and debts have grown up. This situation has caused interrogations in almost all policy area on what the state is and what should be its duty fields.

In the changing world, the grooving debt charge, budget deficit, globalization and competition is forcing the state for restructuring. Meanwhile the demand on higher quality and cheaper service of citizens from the state is increasing.

According to this requirements, almost all around the world, the restructurion of public governance has become a current issue in the frame of a new philosophy of governance. This new philosophy is based on generalization of central hierarchic bodies in the bases of productivity, efficiency and service quality focus on the results and establishment of the responsibility on render account and transparency.

This wind of changes, as many countries, has reached Turkey.

Our administrative structure which has taken over from the Ottomans to the Turkish Republic and always been subject to criticism and has started to have a hitch dramatically in the last years. As the result of January 24th 1980 decisions, Turkey has accepted the free market economy. According to this transition, some changes has been adopted as the retirement of the state from production, the deregulation and privatization, the free competition based strategy of opening abroad policies based and many structural reforms has been accomplished in this scoop. But the governance bodies which were already facing many problems, had major difficulties on adaptation to this new need of competitive fast and effective decision taking and putting into practice mechanisms. This is one of the major reasons for the need of reforms in public governance.

Another important factor is the insistence suggestions of improving our public governance expressed by institutions as International Money Found or World Bank that we are in relations with. Likewise, the European Union where we want to participate requires the modernization of our governance systems

For all those reasons, the cure of administrative bodies is in our agenda, and in this frame efforts of restructuration of our administration and also financial administration are going on.

Our budget became a budget paying interests our public administration is facing serious problems on the management cash and debts, our system of accounting and put in report does not work as it should be and our human resource has problems. In this frame, I have tried to define how the Court of Account of Turkey, which is a part of this problematic public financial institutions system should be modernized, beside of being established in 1862 has not yet a contemporary structure. For this purpose first of all “what should be” than “present situation” has been definer and at last propositions has been suggested.

For example, by explaining contemporary criterions common to high audit institutions examples has been given from present Court of Accounts; than by discussing if the Court of Account of Turkey contains those features, some proposals has been given.

Ö N S Ö Z

Ülkemizde, karmaşık bir görüntü arz eden denetim yapımızın ve özellikle yüksek denetim organı olan Sayıştayın aksayan yönlerinin belirlenerek çağdaş bir kimliğe kavuşturulabilmesi için neler yapılabileceği sorusuna yanıt bulmak amacıyla çalışmaya başlanılmıştır. Ancak, kısa bir süre sonra, denetimin de bir parçası olduğu kamu mali yönetiminin diğer unsurları olan bütçe, muhasebe, raporlama, nakit ve borç yönetimiyle ilgisi nedeniyle denetimin müstakillen ele alınmasının doğru olmadığı görülerek denetim ve bunun bir ögesi olan kamu mali yönetiminin birlikte ele alınması gerektiği sonucuna varılmıştır.

İlerleyen zaman içinde, kamu mali yönetiminin de, kamu yönetiminin bir parçası olması nedeniyle kamu yönetimindeki gelişmeler iyi gözlenmeden mali yönetim ve denetim konusundaki çalışmaların noksan kalacağı, sağlıklı sonuçlara varılamayacağı anlaşılmıştır. Böylece "kamu yönetimi", "kamu mali yönetimi" ve "denetim" üçlüsünün bir bütünsellik içinde ele alınmasının uygun olacağı düşünülmüştür. Bu bütüncül yaklaşım, tezin kapsamının genişlemesi sonucunu doğurmuş, daha fazla zamana gereksinim duyulmuştur. Bu süreçte, "mali anayasa" olarak adlandırılan 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu yerine 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun çıkarılmıştır. Ne var ki 10.12.2003 tarihli 5018 sayılı Kanun esas itibariyle 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girmesi gerekirken, bu kez de 2005 mali yılı Bütçe Kanununun 37.maddesiyle 5018 sayılı Kanunun bütçe uygulamasına ilişkin hükümlerinin uygulanması ertelenmiştir. 5227 sayılı Kanun ise Cumhurbaşkanınca bir defa daha görüşülmek üzere TBMM'ye geri gönderilmiştir. Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler bununla da sınırlı değildir. Gerçekten tez konusu bakımından önemli olan 832 sayılı Sayıştay Kanunu da değiştirilmek üzere TBMM gündemine girmiştir.

Yasal düzenleme alanındaki bu karmaşık durum, tezin hazırlanmasında güçlükler yaratmıştır. Bu güçlükler, tez danışmanımız Sayın Doç. Dr. S.Ateş OKTAR'ın yüreklendirici ve nazik ilgisiyle aşılabilmiştir. Bu vesileyle kendisine teşekkür etmeyi zevkli bir görev sayıyoruz.

İÇİNDEKİLER

ÖZ ..... **İ**
ABSTRACT ..... **İİİ**
Ö N S Ö Z ..... **V**
İÇİNDEKİLER ..... **Vİ**
KISALTMALAR ..... **Xİİ**
G İ R İ Ş **1**
B İ R İ N C İ B Ö L Ü M **10**
DÜNYADA YAŞANAN DEĞİŞİM SÜRECİNDE YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI VE BUNUN TÜRKİYE'YE YANSIMASI **10**
I- DÜNYADA YAŞANAN DEĞİŞİM SÜRECİ VE YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI 10
A- Kamu Yönetiminde Değişim İhtiyacı 11
1- Ekonomik Gelişmeler 11
2- Halkın Beklentilerinin Artması 14
3- Teknolojik Gelişmeler 15
4- Verimlilik ve Etkinliğin Önem Kazanması 15
5- Uluslar Arası Gelişmeler 16
6- Sosyal Göstergelerdeki Değişmeler 17
7- Kuramsal Alanda Yaşanan Gelişmeler 17
B- Kamu Yönetiminde Arayışlar 18
C- Başlıca Reform Alanları 24
D- Performans Yönetimi 26
E- Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Bazı Açmazlar 37
II - YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI VE TÜRKİYE 38
A- Türkiye'de Mevcut Kamu Yönetimi 38
B- Kamu Yönetimini İyileştirme Çalışmaları ve Başarısızlık Nedenleri 41
C- Kamu Yönetimini Değişime Zorlayan Nedenler 48
1- Dış Nedenler 48
a) Dünyadaki Gelişmeler – Küreselleşme - Yeni Dünya Düzeni 48
b- Halkın Yönetimden Beklentilerinin Değişmesi ve Artması 53
c- Teknolojik Gelişmeler 53
d- Uluslar Arası Kuruluşların Baskıları 53
2- İç Nedenler 55
D- Değişime Zorlanan Mevcut Sistemin Özellikleri 59
1- İdari Rejim İlkesi 59
2- Kamu Kesimi-Özel Kesim Ayrılığı İlkesi 59
3- Yönetimin Bütünlüğü İlkesi 60
4- Yasal Dayanak İlkesi 60
5- Statü Hukuku İlkesi 60
6- Kariyer ve Liyakat İlkesi 60
7- Tarafsızlık ve Güvence İlkesi 61
E- Değerlendirme 61
İ K İ N C İ B Ö L Ü M **67**
YENİ YÖNETİM ANLAYIŞI VE KAMU MALİ YÖNETİMİ **67**
I - SORUNUN ORTAYA KONULMASI 67
A- Kamu Mali Yönetiminin Kapsamı 68
B- Kamu Mali Yönetiminin İşlevleri 70
C- Kamu Mali Yönetiminin Yenilenme İhtiyacı 72
1- İç Nedenler 72

a) 1973 Başarısız Program Bütçe Deneyiminin Öğrettikleri ... 72
b) 1980 Sonrası Bütçe Anlayışı ... 73
c) Borçların Aşırı Ölçüde Artması ... 76
d) Temiz Toplum Özlemi ... 76
e) Ekonomik İstikrarsızlık ... 77
2- Dış Nedenler ... 77
a) Uluslar Arası Örgüt ve Kurumların Baskısı ... 77
b) Dünya Ekonomisindeki Gelişmeler ... 81
D- Reformun Zorlukları ... 83
II - BÜTÇE SİSTEMİ REFORMU ... 85
A- Genel Olarak Bütçe ... 85
B- Türkiye'de Bütçe ... 87
1- Anayasal Çerçeve ... 87
2- Türkiye'de Mevcut Bütçe Sisteminin Yetersizlikleri ... 90
3- Yabancıların Gözüyle Türk Bütçe Sistemi ... 98
4- Bütçe Sistemini İyileştirme Girişimleri ... 100
5- Neler Yapılmalıdır? ... 102
a) Bütçe Kapsamının Genişletilmesi ... 102
b) Harcama Yönetiminde İhtiyarîliğin Azaltılması ... 103
c) Genel Kabul Görmüş İlkelere Uygun Devlet Muhasebesi ... 103
d) Devlet Bilançosu Oluşturulması ... 103
e) Bağımsız Dış Denetimin Etkinleştirilmesi ... 103
f) Öncelik Değerlendirmesi ... 104
g) Ödeneklerin Aşılmasının Zorlaştırılması ... 104
h) Performans Sorumluluğu - Kamu Kaynaklarının Etkin ve Verimli Kullanılması ... 104
ı) Tek bir Karar Verme Süreci ... 105
i) Bütçenin Doğru ve Güvenilir Bilgilere Dayalı Bir Makroekonomik Çerçeveye Oturtulması ... 105
j) İyi Bir Bütçe Kodifikasyonu ... 105
k) Bilişim Teknolojisinden Yararlanma ... 106
6- İzlenecek Politikalar ve Stratejiler ... 106
a) Uzun Vadeli Hedefler ... 107
b) Makroekonomik Çerçeve ve Orta Vadeli Mali Program ... 107
c) Sektörel Harcama Tavanları ve Öncelik Değerlendirmesi ... 107
d) Kuruluşlara Yetki Devri ... 108
e) Stratejik Planlar Çerçevesinde Performans Sözleşmesi Hazırlanması ... 108
f) Kullanıcı Ücreti ve Diğer Piyasa Mekanizmalarına İşlerlik Kazandırma ... 108
7- Bütçe Süreçlerinin Geliştirilmesi ... 108
a) Bütçenin Hazırlanması ... 110
(1) Bütçe Hazırlama Sürecinde Temel Yaklaşım ... 110
(2) Bütçe Hazırlık Safhası ... 110
(3) Harcamacı Birimlerin Bütçe Taleplerini Hazırlaması ve Bütçe Kısıtlarının Saptanması ... 112
(4) Bütçe Görüşmeleri, Bütçe Kanununun Hazırlanarak Mecliste Görüşülmesi ... 112
b) Bütçenin Uygulanması ... 113
III- DEVLET MUHASEBESİ ... 115
A- Muhasebenin Önemi ... 115
B- Türkiye'de Uzun Yıllar Uygulanmış Bulunan Devlet Muhasebe Sistemi ... 121
C- Devlet Muhasebesi İyileştirme Çalışmaları ... 125
IV- İÇ KONTROLLER (İÇ KONTROL MEKANİZMALARI) ... 132
A- Genel Açıklama ... 132
B- Ülkemizde İç Kontrol Kavramının Yerleşmemiş Olması ve İç Kontrol ile Denetim İlişkisinin Uygun Bir Zemine Oturtulamamış Olması ... 138
C- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre İç Kontrol İç Denetim ... 143
V - BORÇ YÖNETİMİ ... 149
A- Borç Sarmalında Kıvranan Türkiye ... 149
B- Borç Yönetimi ... 153
1- Borç Yönetiminin Amaçları ... 154
2- Borç Yönetiminin Kurumsal Yapısı ... 155
3- Borçların Yönetimi ... 156
a) İç Borç Yönetimi ... 159

b) Dış Borç Yönetimi ... 161
4- 28.03.2002 tarih ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ... 168
VI - KAMU PERSONEL YÖNETİMİ (İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ) ... 170
A- Kadro Yönetimi ... 173
B- Ücretlendirme ... 174
C- Değerlendirme ... 177
VII - PARLAMENTER DENETİM ... 183
A- Reform Alanı Olarak Parlamenter Bütçe Denetimi ... 183
1- Sorunun Genel Olarak Ortaya Konulması ... 183
2- Parlamenter Bütçe Denetimini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörler ... 188
3- Bütçe Reformları ve Parlamenter Denetimin Giderek Artan Rolü ... 189
B- Türkiye'de Parlamenter Bütçe Denetimi ... 196
C- Dış Ülke Örnekleri ... 202
1- Fransa ... 202
2- İngiltere ... 207
3- Amerika Birleşik Devletleri ... 209
VIII - YOLSUZLUKLA MÜCADALE ... 210
A- Genel Olarak Yolsuzluklar ... 210
B- Yolsuzluğun Tanımı ve Türleri ... 214
1- Yolsuzluğun Tanımı ... 214
2- Yolsuzluğun Türleri ... 216
a) Siyasal – Yönetsel Yolsuzluk ... 216
b) Maddi Çıkar Karşılığı Yolsuzluk – Maddi Çıkara Dayanmayan Yolsuzluk ... 216
c) Doğrudan Cezai Yaptırıma Bağlanan – Dolaylı Olarak Yaptırıma Bağlanan veya Suç Sayılmayan Yolsuzluklar ... 217
d) Küçük Yolsuzluk – Büyük Yolsuzluk – Devlet Eliyle Yolsuzluk ... 217
C- Yolsuzluğun Nedenleri ... 218
D- Yolsuzluğun Etkileri ... 220
E- Yolsuzlukla Mücadele ... 222
F- Yolsuzluğun Önlemesinde Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) Rolü ... 227

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM ... 230

DENETİM ... 230

I- GENEL OLARAK DENETİM ... 230
A- Denetim Tanımı ... 235
B- Denetim Türleri ... 240
1- Uygulamadan Önce Denetim (a priori audit, pre audit) ... 241
2- Uygulama Sırasında Denetim ... 242
3- Uygulamadan Sonra Denetim (a posteriori audit, post audit) ... 242
4- Yasama Denetimi ... 242
5- Yargı Denetimi ... 243
6- İdari Denetim ... 243
7- Mali Denetim ... 243
8- Düzenlilik Denetimi ... 246
9- Uygunluk Denetimi (Hukuka Uygunluk Denetimi) ... 247
10- Tasdik Denetimi ... 248
11- Performans Denetimi ... 248
12- Yönetim Denetimi ... 254
13- İç Denetim ... 254
14- Dış Denetim ... 255
15- Yüksek Denetim ... 256
16- Vesayet Denetimi ... 257
17- Kamuoyu Denetimi ... 258
18- Bağımsız Denetim ... 258
19- Ombudsman ... 260
C- Denetim Standartları ... 260
1-Genel Olarak Denetim Standartları ... 260
2-Standartların Kapsamı ... 262
3- Denetim Standartlarının Gelişimi ... 263

D- Denetimin Ayrı Bir Disiplin Olarak Algılanması 266
II- TÜRKİYE'DE DENETİM ANLAYIŞI 267
A- Yüksek Denetim 268
B- Dış Denetim 269
1- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (BYDK) 269
2- Başbakanlık Teftiş Kurulu 272
3- Maliye Teftiş Kurulu 273
C- İç Denetim 273
D- Denetim Sistemimize İlişkin Tespitler 276
1- Kamu Mali Yönetimimizin Çağdaş Yönetim Anlayışının İlke ve Gereklerini Karşılamaktan Uzak Oluşunun Denetimi Olumsuz Etkilemesi 276
2- Denetimsiz Alanların ve Faaliyetlerin Bulunması 277
3- Denetim birimleri ve Denetim Elemanları Açısından Bağımsızlık Kavramının Yerli Yerine Oturmamış Olması 278
4- Denetim Stratejik Plan Temelinde Önceliklere Göre Yürütülmemesi 278
5- Çağdaş Denetim Uygulamalarının Yeterince Yaşama Geçirilmemiş Olması 279
6- Denetimde Bilişim Teknolojisi İmkânlarından Gerektiği Şekilde ve Sistemli Olarak Yararlanılamaması 280
7- Denetim Organları Arasında İletişimin, Koordinasyonun ve İşbirliğinin Bulunmayışı 281
8- Denetim Faaliyetlerinin Şeffaf ve Denetime Açık Olmaması 281
9- Denetim Mesleğinin Yeterince Gelişmemiş Olması 282
10- Yolsuzlukların Önlenmesinde ve Yolsuzluklar İçin Caydırıcı Bir Ortam Yaratılmasında Denetimin Yeterince Etkili Olamaması 283
E- Gelişimi Etkileyen Önemli Faktörler ve Stratejik Amaçlar 285
F- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Denetime Bakışı 294
G- Kamu Yönetimi Temel Kanununun Denetime Bakışı 296

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M 306

SAYIŞTAY 306

I- GENEL OLARAK SAYIŞTAYLAR 306
A- Sayıştayların Varlık Nedeni ve Tarihsel Gelişim 306
B- Demokratik Gelişim ve Sayıştaylar 312
C- Sayıştayların Sınıflandırılması 321
1- Denetim Bulgularının Bir Bölümü Kendi Yapıları İçinde Kesinleşen Sayıştaylar – Kurulsal Yapılanma 321
2- Denetim Sonuçlarının Tamamı Parlamentolarca Karar Bağlanan Sayıştaylar – Ofis Türü Yapılanma 322
D- Sayıştayların Çalışma Anlayışlarında Gözlenen Gelişmeler 323
E- Sayıştayların Şeffaflığın ve Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesi ve Kamu Mali Yönetimlerinin İyileştirilmesine Katkıları 325
F- Yüksek Mali Denetim Kurumlarının Ortak Özellikleri – Çağdaş Denetim Ölçütleri 328
1- Bağımsızlık 328
2- Denetim Alanının Genişliği 332
3- Verimlilik ve Etkinlik Denetimi 334
4- Denetim Bulgularının Rapor Haline Dönüştürülerek Başta Yasama Organı Olmak Üzere İlgili Yerlere ve Kamuoyuna Sunulması 346
5- Anayasal Statü 349
6- Kendine Özgü Bir Kamu Faaliyeti 350
7- Sayıştay Denetiminin "Yüksek Denetim" Olarak Nitelendirilmesi 351
II - ÜLKEMİZDE SAYIŞTAY 352
A- Divan-ı Muhasebattan Sayıştaya 352
B- Sayıştayın Anayasal Konumu 363
C- Niçin Yargısal Denetim? 367
1- Sayıştay Yargısının Kapsamı 374
a) Sayıştay Yargısının Konusu 374
b) Sayıştay Yargısına Tâbi Kişiler 375
2- Sayıştay'ın Yargı Teşkilâtı 376
3- Sayıştay'ın Yargı Usulü 376
D- Örgütsel Yapı 378

1- Birinci Başkan, Genel Sekreter ve Yardımcıları ... 378
2- Yargı ve Karar Organları ... 378
b) Savcı ... 380
c) Raportörler ... 380
3- Denetim ve Denetim Destek Grupları ... 380
4- Yönetim Birimleri ... 381
E- Görevler ve Yetkiler ... 381
1- Ana Hatlarıyla Görevler ... 381
2- Yetkiler ... 381
3- Görev Kapsamındaki Faaliyetler ... 382
a) Denetim ve Yargı ... 382
(1) Denetimin Usul ve Esasları ... 382
(2) Sorumluların Hesap ve İşlemlerinin Kesin Hükme Bağlanması ... 383
b) Öndenetim – Ödenek ve Kadro Vizesi, Sözleşme Tescili ... 384
c) Performans Denetimi ... 385
d) Görüş Bildirme ... 385
e) Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Rapor Sunma ... 385
III - SAYIŞTAY DENETİMİNİN ÇAĞDAŞLAŞTIRILMASI ... 386
A- Türk Sayıştayının Yüksek Mali Denetim Kurumlarının Ortak Özelliklerini Taşıyıp Taşımadığı ... 386
1- Sayıştayın Bağımsızlığı ... 386
2- Denetim Alanı ... 394
a) Mevcut Durum ... 394
(1) Kamu Özel Fonları Sorunu ... 396
(2) Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Durumu ... 400
b) Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Sayıştayın Denetim Alanı ... 406
(1) Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri ... 407
(2) Sosyal Güvenlik Kurumları ... 411
(3) Mahalli İdareler ... 411
c) Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısına Göre Sayıştayın Denetim Alanı ... 411
3- Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği ... 412
a) 832 sayılı Sayıştay Kanunu ... 413
b) 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ... 419
c) Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ... 423
4- Sayıştay Raporları ... 424
a) Genel Uygunluk Bildirimleri ... 425
b) Genel Uygunluk Bildirimi Mahiyetindeki Diğer Yıllık ve Periyodik Raporlar ... 429
(1) Genel ve Katma Bütçeli Daire ve İdareler Dışında Kalan Kurum ve Kuruluşların İşlemleri Hakkındaki Yıllık Raporlar ... 429
(2) Genel ve Katma Bütçeli Daire ve İdarelerin Malları Hakkındaki Periyodik Raporlar ... 429
c) Mali Yönetim Sistemleri ile Kontrollerin Değerlendirilmesini Amaçlayan Mali Raporlar 430
d) Performans Denetim Raporları ... 431
(1) Performans Denetim Raporlarının Temel Amaçları ... 431
(2) Performans Denetimi Raporlarının Amaçlarının Gerçekleşmesini Etkileyen Faktörler ... 431
i) Olumlu Faktörler ... 431
ii) Olumsuz Faktörler ... 432
e) Diğer Sayıştay Raporları ... 433
f) Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Sayıştayca Düzenlenecek Raporlar . 434
(1) 41. Maddeye Göre Sunulacak Raporlar ... 434
i) İdare Faaliyet Raporları ... 435
ii) Mahalli İdareler Değerlendirme Raporu ... 435
iii) Genel Faaliyet Raporu ... 436
(2) Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ve Dış Denetim Raporları ... 438
g) Değerlendirme ... 440
(1) Sayıştay Raporlarının Genel Amaçları ... 441
(2) Sayıştay Mali Denetim Raporlarının Amaçları ... 442
(3) Mali Denetim Raporlarının Amaçlarının Gerçekleşmesini Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi ... 443
i) Dışarıdan Kaynaklanan Olumsuz Faktörler ... 444
ii) Sayıştaydan Kaynaklanan Olumsuz Faktörler ... 444

(4) Sayıştay Raporlarının Türkiye Büyük Millet Meclisinde Görüşülmesine İlişkin Sorunlar 445
i) Konuya Dünya Genelinde Toplu Bir Bakış 447
ii) Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası Uygulamaları 447
iii) İçtüzükte Yapılacak Düzenlemeler Bağlamında Öneriler 448
(5) Sayıştayın Dışa Dönük Raporlama Fonksiyonunun Geliştirilmesi – Genel Uygunluk Bildirimleri ile İlgili Stratejik Hedefler ve Uygulama Planları 449
B- Denetimde Yeni Yönelişler- Çağdaş Denetim 452
C- Hesap Verme Sorumluluğuna Katkı 456
1- Hesap Verme Sorumluluğu Nedir? 456
2- Bilgi Sağlamanın Ötesine Geçen Kompleks Bir Kavram Olarak Hesap Verme Sorumluluğu 460
3- Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Yönlendirici İlkeler 465
4- Kamusal Hesap Verme Sorumluluğu – Özel Sektörde Hesap Verme Sorumluluğu 466
5- Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık 467
6- Hesap Verme Sorumluluğu ve Demokrasi 467
7- Hesap Verme Sorumluluğu ve Sayıştay 468
8- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Hesap Verme Sorumluluğu 471
9- Mali Hesap Verme Sorumluluğu Değerlendirme Anketleri 475
D- Saydamlık 475
1- Saydamlık Nedir? 476
2- Saydamlığın Uluslar Arası Boyutu 478
3- Saydamlığa İlişkin Sorunlar 480
4- Saydamlık Konusundaki Gelişmeler 483
5- Öneriler 486
6- Saydamlık ve Sayıştay 487
E- Avrupa Birliğine Giriş Süreci 490
1- OECD - Avrupa Birliği Ortak Girişimi SIGMA'nın "Yüksek Denetim Kurumları Kıyaslama Listesi"nde Yer Alan Koşullar 491
2- Avrupa Birliğine Aday Ülke Konumundaki Merkezi ve Doğu Avrupa Ülke Sayıştaylarının Entegrasyonu İçin "Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubu"nun Tavsiyeleri 492
3- Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programda Yer Alan Taahhütler 495
4- Sayıştayın Avrupa Birliğine Katılım Sürecine Yönelik Planları ve Çalışmaları 496
F- Dünya Bankası İle Bağıtlanan Kredi Anlaşmalarında Sayıştayın İyileştirilmesine İlişkin Öngörüler 497
1- Dünya Bankası ile imzalanan İkraz Anlaşmasında Öngörülen Kamu Mali Yönetim Projesinin bir Unsuru Olarak Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi 497
2. Dünya Bankası İle İmzalanan PEPSAL Kredi Anlaşmasında Yer Alan ve Sayıştay Denetimini Doğrudan veya Dolaylı Etkileyen Taahhütler 498
G- Değerlendirme 502

S O N U Ç 509

KAYNAKÇA 527

ÖZ GEÇMİŞ 543

KISALTMALAR

AB	:	Avrupa Birliği
ANAO	:	Avustralya Sayıştayı (Australia National Audit)
BYDK	:	Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
Çev.	:	Çeviren
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilâtı
GAO	:	Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı (General Accounting Office)
GSMH	:	Gayri Safi Milli Hâsıla
HM	:	Hazine Müsteşarlığı
INTOSAI	:	Sayıştaylar Uluslar Arası Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions)
IMF	:	Uluslar Arası Para Fonu (International Monetary Fund)
KAYA	:	Kamu Yönetimi Araştırma Projesi
KİT	:	Kamu İktisadi Teşekkülü
MB	:	Maliye Bakanlığı
MEHTAP	:	Merkezi Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi
NAO	:	İngiltere Sayıştayı (National Audit Office)
OAG	:	Kanada Sayıştayı (Office of Auditor General)
OECD	:	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development)
PBK	:	Plan ve Bütçe Komisyonu
RG	:	Resmî Gazete
s.,ss.	:	sayfa, sayfalar
SIGMA	:	Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkeleri Yönetişim ve İdarelerinin Gelişimine Destek (Support of Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries)
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TI	:	Uluslar Arası Saydamlık Örgütü (Transparency International)
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	:	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

TODAİE	:	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜSİAD	:	Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
UN	:	Birleşmiş Milletler (United Nations)
UNDP	:	Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı
vd.	:	ve devamı
VET	:	Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk
WB	:	Dünya Bankası (World Bank)

G İ R İ Ş

Yirminci yüzyılın son çeyreğinden itibaren dünya hızlı bir değişim süreci içine girmiştir. 1970'li yıllarla patlak veren petrol kriziyle başlayan sarsıntı, kimi zaman Güney Amerika'da, kimi zaman Uzak Asya'da, kimi zaman Rusya ve Türkiye'de ortaya çıkan krizlerle sürmüştür. Ekonomide Keynezyen yaklaşım yerini liberal anlayışa bırakmış; devletin ekonomideki rolü sorgulanmaya başlanmış; özel sektörün dinamizmi ve kaynak tahsisindeki rasyonellikten bahisle devletin ekonomideki rolünün sınırlandırılması hakim söylem haline gelmiştir. Bu süreçte genel olarak Devletin ekonomideki rolü azalmakta, buna bağlı olarak devletin yapısı ve işlevi de değişmektedir. Doğrudan üreten bir devlet yerine, üretme fırsatları yaratan, rekabeti sağlayan, piyasaları düzenleyen ve denetleyen bir devlet anlayışı egemen olmaktadır. Bu bağlamda kamu kuruluşları, özel sektörün daha verimli olduğu alanları terk etmekte, eskiden, tartışmasız kamusal alanda düşünülen hizmetler dahi özel kesime açılmaktadır[1].

ABD Başkanı Reagan ve İngiltere Başbakanı Thatcher'ın başını çektiği neo-liberal yaklaşımda devlet elindeki ekonomik varlıkların ve işletmelerin çoğunu elden çıkarmakta, özel girişimciliği engelleyici değil özendirici bir rol üstlenmektedir[2].

Son yıllarda teknolojik gelişmeler de dikkat çekici boyutlara ulaşmış, ulaşım ve iletişim dev adımlarla ilerlemiş, sanayi toplumu ortamından bilgi toplumuna geçilmiştir.

Geleneksel kamu yönetimlerindeki israf ve verimsizlik, halkın kamu yönetimlerine güvenini sarsmakta, yönetimlerin de kamusal ihtiyaçları karşılama yeteneği zaafa uğramaktadır. Kamu hizmetlerinin devlet dışında daha iyi yapılıp yapılamayacağının sorgulanmasını gündeme getiren bu zaafa rağmen daha kaliteli kamu hizmeti talepleri sürmüş, yurttaşların ödedikleri vergilerin daha rasyonel kullanılması istekleri giderek artmıştır.

Ekonomik, sosyal, siyasal ve teknolojik alanda yaşanan bu değişim hem özel hem kamu kesimindeki geleneksel yönetim anlayış ve biçimlerini derinden etkilemiş,

---

[1] T.C.Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1**, Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim", T.C.Başbakanlık Yayını, Ankara, 2003, s.23.
[2] ULAGAY, Osman, "Sağ Kazandı, Güven Kayboldu", **Milliyet Gazetesi**, 14.06.2004.

âdeta geçersiz hale getirmiştir. Bu değişim süreci, devleti, düne göre çok daha profesyonel olmaya zorlamıştır. Değişikliklere hızla karşılık veren bir kamu yönetiminin yeterince bilgilendirilip donatılmış kamusal karar alma süreçlerinin oluşturulabilmesi için devletin görevlerinin ne olduğu, bu görevlerin etkin biçimde yerine getirilebilmesi yolunda devletin nasıl örgütlenmesi gerektiği sorgulanmaya başlanmıştır. Böylece kamu yönetimi anlayışının ve klâsik bürokratik yapılarda köklü bir yeniden yapılanma gündeme gelmiştir. Bu gelişmeler sonucu "kamu idaresi" kavramı yerine "kamu işletmeciliği" veya "yeni kamu yönetimi" kavramlarından söz edilmeye başlanmıştır[3].

Değişmez bilinen hiyerarşik yapılar ve bu yapının kurallarının yumuşatıldığı, yeni yönetim anlayışında hükümetler çok daha pragmatik ve esnek davranış biçimlerini benimsemektedirler. Katı kurallar yumuşatılarak alt kademe yöneticileriyle yurttaşlarla ilişkili olan kamu ajanlarına yetkiler devredilmekte, onların yaratıcı güçleri harekete geçirilmektedir. Konulmuş kuralların, hizmetin türüne, yerine ve zamanına göre farklı olabileceği benimsenerek hizmet etkinliğine büyük önem verilmektedir.

Yeni yaklaşımda, idarenin davranışlarının yalnız hukuka uygun olması yetmemekte, bunların yerinde olması, başka bir deyişle, kamu hizmetlerinin iyi bir biçimde, kamuya yararlı ve verimli olarak yürütülmesi de gerekmektedir. Bu yeni yönetim anlayışı ya da reformu geçmişten farklı olarak kısmi değil kamu yönetiminin tamamını kapsayacak bütüncül bir devlet reformu olarak görülmektedir. Bu bütünün çok önemli bir parçasını kamu mali yönetimi oluşturmaktadır. Kamu mali yönetimlerinin darboğaza girmesi, değişimi uyaran faktörlerin başında gelmekte olup; hemen tüm ülkelerin kamu yönetim reformlarında bütçe açıklarının kapatılması, kamu borçlarının azaltılması çabaları çok önemli bir yer tutmaktadır. Bu nedenle kamu mali yönetiminin iyileştirilmesi, kamu yönetim reformlarının ayrılmaz bir parçasıdır.

Dünya ölçeğinde yaşanan ekonomik durgunluk nedeniyle kamu gelirlerindeki gerilemeye karşın harcamaların kontrol altına alınamaması sonucu bütçe açıkları artmıştır. Rekabet koşulları sebebiyle sermayenin dışarıya kaçması riski kamu gelirlerindeki artışı sınırlandırırken kamu giderlerini sınırlandırmak mümkün olamamıştır. Bu arada halkın beklentileri artmış; daha açık ve saydam bir yönetim ile

[3] GEDİKLİ, Bülent, **Kamu Harcama Yönetiminde Kalite,** Ankara, 2001, s.25.

hesap verme mekanizmalarının işletilmesi istekleri yoğunlaşmıştır. Bütün bu nedenler, kamu yönetimlerinin yeniden yapılandırılmasını gündeme getirmiştir.

Bu süreçte bütçe reformu genel çerçevenin temel alanı olarak ortaya çıkmaktadır. “Yeni kamu yönetimi” anlayışı, bütçe açıklarının ve kamu borçlarının azaltılması, kamu hizmeti sunumunun iyileştirilmesi, bürokrasi ve harcama programları üzerindeki siyasi denetimin güçlendirilmesi, saydamlığın arttırılması, kamu çalışanlarının politika geliştirme ve performans yönetimi konusunda sorumlu tutulması doğrultusunda kamu kesiminin yeniden yapılanmasını gerektirmektedir. Bütün bu reformlar bütçe süreci başta olmak üzere kamu mali yönetiminin yeniden yapılanması anlamına gelmektedir.

Aslında, geçmişten günümüze bütçe, sürekli değişim gösteren, adı reformlarla birlikte anılan bir olgudur. Bazen kralın yetkilerinin de sınırlandırılması, bazen yürütme organının bütçe sorumluluğunun artırılması, bazen harcama birimlerine esneklik verilmesi, bazen de performans, bu reformların konusu olmuştur. Ancak son yirmi yıldır hemen bütün dünyada az ya da çok hükmünü sürdüren bütçe reformu, geçmiş dönemlerden farklı olarak kamu yönetiminin tümünü kapsayacak şekilde “devlet reformu “ olarak anılmaya başlamış; kamu mali yönetim reformları, bu çerçevenin temel alanı olarak ortaya çıkmıştır. Bu reform hareketi, kamusal faaliyetlerde bütçenin mali disiplini sağlayamadığı, kaynak dağılımın iyi yapılamadığı, etkinliğe ulaşılamadığı, bu başarısızlığı denetleyecek mekanizmaların da işlerini yapamadığı gerçeğinden hareketle kamu mali yönetiminin değiştirilmesini hedeflemektedir. Son yıllarda özellikle OECD ülkelerinde yapılan reformlarda kamu harcamaları kısılmakta, bütçe açıkları daraltılmakta, kamu borçları sınırlandırılmakta, kaynak dağılımında etkinlik gözetilmekte ve performansa odaklanılmaktadır.

Toplumların devlet biçiminde örgütlenmeleriyle birlikte insanların kamu hizmeti talepleri başlamıştır. Demokrasinin gelişimiyle ödenen vergilerin daha rasyonel kullanılması istekleri artmış, daha kaliteli kamu hizmeti talepleri yoğunlaşarak sürmüştür. Ancak, kamu fonları, bu talepleri tümüyle karşılayamadığından, geleneksel yönetim anlayışları terk edilerek daha etkin ve yenilikçi yönetim anlayışlarına yönelinmiş, kamu yönetimleri verimlilik ve kaliteyi öne çıkarmış ve bu amaçla reformlara gidilmiştir.

Bu amaçla vergilerde ve harcamalarda iyileştirme yoluna gidilmekte; kamu harcama yöntemlerinde ve bütçede performansa dayalı reformlara gidilmektedir. Bu alandaki reformun en belirgin özelliği girdilerden çok çıktılar üzerinde duran, hesap verme sorumluluğunu çıktılar üzerine kuran bir yaklaşımın benimsemiş olmasıdır. Çıktılara odaklanan bu yaklaşım biçiminde kamunun önceliklerinin belirlenmesi ve bütçe kararlarının buna göre alınması büyük bir önem taşımaktadır.

Bütçede birlik ve disiplini kurmak; bütçe tahminlerini güvenilir bir makroekonomik çerçeveye oturtmak; bütçe ve muhasebe yapılarını analizlere elverecek biçimde bütünleştirmek; kamu kuruluşlarına kendi bütçelerini yönetmede daha çok serbestlik vermek, buna karşılık hesap verme yükümlülüklerini daha da artırmak; sistemi mali tablolar, mali bilgiler ve performans bilgileri üretebilir hale getirerek harcamacı kuruluşlar bazında uygulanabilir kılmak bu alanda atılması gereken diğer bazı temel adımlardır.

Ekonomi ve devlet anlayışındaki bütün bu değişimler olumlu ya da olumsuz değerlendirilebilir; bunlara yandaş ya da karşıt olunabilir. Hangi tutum benimsenirse benimsensin, yaşanan değişim bir olgudur ve bu değişim kamu yönetimini ve bu arada kamu mali yönetimini derinden etkilemektedir. Dünyadaki bu değişim ve gelişimin, Türkiye'ye yansıması kaçınılmazdır. Bu değişim sonucu kamu yönetiminde ortaya çıkan yeni anlayışın Türkiye'ye iz düşümü, bütün bu ekonomik, siyasal ve teknik değişim ve gelişimlere Türk kamu yönetiminin nasıl tepki verdiği, değişime ayak uydurup uydurmadığı, üzerinde durulması gereken konulardır.

Bütçe sistemleri, devlete emanet edilen kamusal kaynakların kullanımında rol alan aktörlerin etkileşimini düzenleyen kurumlar bütünüdür. Kamusal kaynakların kullanımında vatandaşın beklediği, devletin, kullandığı kaynakların hesabını vermesi, makro istikrarı bozacak şekilde aşırı kaynak kullanmaması ve kaynakları kullanırken verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerine uymasıdır. Türk bütçe sisteminin bu beklentileri ne ölçüde karşılayabildiği, yeni kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi anlayışında çok önemli yer tutan "hesap verme sorumluluğu", "saydamlık", "verimlilik", "etkinlik" gibi ilkelerin Türkiye'de uygulanılabilirliği de irdelenmesi gereken diğer hususlardır. Tüm bu sorular ve bunlara verilebilecek yanıtlar, bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Dünyadaki değişim ve gelişmeler yanında Türkiye'nin içinde bulunduğu koşulların da çalışma konusunu önemli kıldığı düşünülmektedir. Gerçekten, yıllardır rasyonel kaynak tahsisi yapamayan ülkemiz, gelirlerinin çok üzerinde harcama yapar olmuş ve sonuçta çarpık bir mali yapı ile başbaşa kalmıştır. Toplumsal talepleri zamanında sağlam kaynaklarla ve verimli çalışarak karşılayamayan Türkiye harcamalarını borçlanma yoluyla finanse ederek sorunlarını erteleme yolunu seçmiştir. Ancak, bugün, artık, bu işin de sınırına gelinmiş, yüksek faizlerle bütçelerimiz faiz ödeme bütçesine dönüşmüştür. Bugün, ülkemiz, tam bir borç sarmalı içindedir. Bütçe, büyük açıklar vermekte, vergi gelirlerinin büyük bir bölümü faiz ödemelerine gitmektedir.

Yüksek kamu borç stoğu Türk ekonomisi için ciddi bir kırılganlık oluşturmuştur. 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizler nedeniyle alınan önlemlere rağmen ekonomimizdeki duyarlılık sürmektedir. Bu kırılganlık ve duyarlılık, büyük ölçüde kamu mali sisteminden kaynaklanmaktadır.

Bu çalışmada kamu mali yönetimi ile bunun bir ögesi olan denetim sistemimizin ekonomik, sosyal, siyasal ve teknik değişim ve gelişmelere ve bunun sonucu ortaya çıkan yeni kamu yönetimi anlayışına ayak uydurup uyduramadığı, kısaca sistemin aksaklıkları ortaya konularak bunların nasıl iyileştirilebileceği noktalarından yola çıkılmıştır. Ancak, kamu mali yönetiminin kamu yönetiminin bir parçası olması, denetimin de kamu mali yönetimin bir unsuru olması nedeniyle "kamu yönetimi", "kamu mali yönetimi" ve "denetim" üçlüsünün bir bütünsellik içinde ele alınmasının uygun olacağı düşünülmüştür.

Çağdaş toplumlarda toplumsal ihtiyaçlar temel olarak vatandaşlardan toplanan vergilerle finanse edilir. Bu yüzden vatandaş kamu yönetimi karşısında ikili bir rol üstlenir: birinci rolde kamu hizmetlerinin finansörü, ikincisinde ise hizmetlerden yararlanan yani vatandaştır. Günümüz kamu yönetimi anlayışında finansör rolündeki vatandaşlardan katılım paylarını (vergileri) toplayarak ekonomik kaynaklara dönüştürecek ve bu kaynakların bir üretim sürecinden geçirilip mal veya hizmete dönüştürülmesine ve yararlananlara ulaştırılmasının sağlanmasına yardımcı olacak bir mekanizmaya ihtiyaç vardır. Bu mekanizma, kamu mali yönetimidir. Kamusal mal ve hizmetlerin üretimiyle ilgili olan hemen hemen her olay, işlem ve faaliyet, bu yüzden, bir şekilde kamu mali yönetimiyle de ilişkilidir. Bu ilişki kamu mali yönetimine kamu yönetiminin hayati bir öğesi olma konumunu kazandırır. Kamu

mali yönetim sistemine layık olduğu önemi vermeksizin kamu yönetiminde yapılacak bir yeniden yapılanma girişiminin başarı şansı zayıftır. Söz gelişi Devlet bütçesinin yapısı, hazırlanışı ve uygulanmasında herhangi bir değişiklik yapmaksızın, bütçeye dahil harcamacı kuruluşlara tanınacak idari serbestiyet ve esneklik lafta kalacaktır[4]. Bunun gibi, kamu yönetiminin diğer alanları iyileştirilmeden sadece, kamu mali yönetimi reformu da başarısızlığa mahkûmdur.

Denetim, kamu mali yönetiminin ögelerinden biri olup, reforma tabi tutulacak bir alan olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu mali yönetim uygulamalarının etkin ve akılcı bir denetimle desteklenmesi, kamu fonlarının verimli kullanılmasına denetimle katkı sağlanması gerekmektedir.

"Küçük Devlet"in hedeflendiği bu yeni yönetim yaklaşımında, alanının daralması nedeniyle kamusal denetimin öneminin azaldığı düşünülebilir. Oysa, yeni yaklaşımda, denetimin önemi azalmamakta, tam tersine artmaktadır. Kamu sektörü reformu çabalarının temel felsefesi, kamunun rolünün düzenleyici ve denetleyici bir perspektife kavuşturulması, devletin küçültülerek etkinleştirilmesi olduğu için, "düzenleyici ve denetleyici" bir yaklaşımda denetim doğal olarak daha fazla önem kazanmaktadır.

Yönetimin bir unsuru olan denetim sisteminde yaşanan sorunları ve dolayısıyla bulunacak çözüm yollarını kamu yönetiminin genel sorunlarından soyutlayarak ele almak mümkün değildir. Bu nedenle denetim sisteminde yapılacak yenilikler, kamu yönetimindeki yeniden düzenleme çalışmaları ile uyumla olmak durumundadır. Sadece denetim sistemini iyileştirme çalışmalarının başarılı olması olanaksızdır.

Çalışmanın birinci bölümünde, Dünyada yaşanan değişim sürecinde genel olarak yeni kamu yönetimi anlayışı ele alınarak kamu yönetiminde değişim ihtiyacını doğuran ekonomik, teknolojik vb. nedenler sıralanacak; kamu yönetimindeki arayışlar ve başlıca reform alanları üzerinde durulacak; daha sonra yeni kamu yönetimi anlayışının Türkiye'ye yansıması irdelenmeye çalışılacaktır.

İkinci bölümde, yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde kamu mali yönetimi inceleme konusu yapılacaktır. Kamu mali yönetiminin işlevleri ve

[4] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim" **Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, Tesev Yayınları 16, İstanbul, 2000, s.86.

yenilenmesini gerektiren iç ve dış nedenler ortaya konulduktan sonra kamu mali yönetimini oluşturan bütçe ve muhasebe sistemi, iç kontrol mekanizmaları, borç yönetimi, parlamenter kontrol, kamu personel rejimiyle yolsuzluklarla mücadele ayrı ayrı incelenenecektir.

Denetime ayrılan üçüncü bölümde önce genel olarak denetim üzerinde durularak denetim tanımı, türleri ve standartları incelenecektir. Türkiye'deki mevcut denetim, yüksek denetim, dış ve iç denetim itibariyle tanıtıldıktan sonra denetim sistemimize ilişkin bazı saptamalar yapılarak gelişimi etkileyen önemli faktörler ve stratejik amaçlar ortaya konulacaktır. Yine bu bölümde Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile Kamu Yönetimi Temel Kanunu tasarısının denetime bakışı irdelenmeye çalışılacaktır.

Üçüncü bölümde yeri geldikçe kısaca değinilen Sayıştay, önemi nedeniyle dördüncü bölümde özel biçimde ele alınacaktır. Önce, genel olarak Sayıştayların varlık nedeni ve tarihi gelişimleri, demokrasi içindeki yerleri açıklandıktan sonra Sayıştayların ortak özellikleri olan bağımsızlıkları, kamu fonu kullanılan tüm alanların Sayıştay denetimine tabi olması, raporlama ve performans denetimi üzerinde durulacaktır. Daha sonra Türk Sayıştayının tarihçesi, anayasal konumu, yargısal konumu, örgütsel yapısı, görev ve yetkileri açıklanacak; Sayıştayın, yüksek denetim kurumlarının ortak ve çağdaş özelliklerini ne ölçüde taşıdığı tartışılacaktır. Böylelikle Sayıştayın çağdaş denetim yapıp yapmadığı, başka bir deyişle Sayıştayın çağdaş denetimin neresinde olduğu sorusuna yanıt aranmaya çalışılacaktır.

Çalışmada zaman zaman "olması gereken" açısından bazı önerilerde bulunulmuştur. Ancak, çağdaş gelişmelerin kavranmasına ve ülkemiz kurumlarına uyarlanması çalışılırken, ülkemiz koşulları göz önünde tutularak mümkün mertebe gerçekçi çizgide kalmaya özen gösterilmiştir.

Bu konuda terminoloji sorununa da kısaca değinmek yararlı olacaktır. Kamu yönetiminin iyileştirilmesi öteden beri tartışılan bir konu olmasına rağmen bu hususta bir terim ve kapsam birliği yoktur. Bazen aynı terimle değişik kavramlar ifade edilmekte, bazen de aynı kavram için değişik terimler kullanılmaktadır. Osmanlıda Koçi Bey Risalesi, Defterdar Sarı Mehmet Paşa Risalesi, Koca Sekbanbaşı Risalesi gibi "ıslahat layihaları"yla gerileyen imparatorluğun kötü gidişinin önlenmesine yönelik olarak siyasi ve idari değişim talepleri yansıtılmıştır. Cumhuriyet döneminde

"modernizasyon", "reorganizasyon", "rasyonalizasyon" ve daha çok "reform" sözcükleri kullanılmıştır. İkinci Dünya savaşı sonrası ülkelerin savaşın yaralarını sarmaları ve hızlı biçimde kalkınabilmesi için "kalkınma yönetimi" ve "idari reform" terimi, kamu yönetimi literatürünün en popüler kavramlarından biri olmuştur. Hemen her hükümet değişikliğinde gündeme getirilen idari reform sorunu, kamu yönetimi disiplininin zengin konu başlıklarından biri olmuştur. Bu konuda son zamanlarda "yeniden düzenleme" ve "yeniden yapılanma" terimleri yeğlenmektedir. Bütün bu terimler arasında bir anlam yakınlığı bulunmakla birlikte herbirinin kullanıldığı döneme göre değişen bir kapsam ve içerik vurgulamasını temsil ettiği söylenebilir.

Hangi terim tercih edilmiş olursa olsun genellikle dar kapsamda algılanmış ve uygulanmış olup; "idari reform", güçler ayrılığı ilkesindeki yasama, yürütme ve yargı şeklindeki üç temel erkten sadece yürütme ile ilgilendirilmiş, hatta bu alanı bile tümüyle kapsamamıştır. Gerçekten, bu çalışmalarda Cumhurbaşkanlığı, Genel Kurmay Başkanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, Millî İstihbarat Teşkilâtı, üniversiteler kapsam dışı bırakılmış; bazı hizmet alanları da "eğitim reformu", "sağlık reformu", "üniversite reformu", "vergi reformu" gibi ayrı bir reform konusu olarak düşünülmüştür[5].

Bu gelişim nedeniyle bazen reform, bazen yeniden yapılanma terimleri kullanılırken özel bir amaç güdülmemiş, yenilenme, iyileştirme anlamında kullanılmıştır.

Dünyada sayıştaylarca gerçekleştirilen denetim, kamu kesimindeki diğer iç ve dış denetimlerinin farklı nitelikleri dolayısıyla "yüksek denetim" (supreme audit) olarak, örgütler de "yüksek denetim kurumları" (supreme audit institution - SAI) olarak adlandırılmakta olup; "yüksek denetim kurumu" terimi, yargı yetkisi olsun veya olmasın tüm sayıştayları kavramaktadır. Bu nedenle "sayıştay" ve "yüksek denetim kurumu" eş anlamlı olarak kullanılmıştır.

Yönetimin bütün kademelerini, bunların programlanmaları, uygulanmaları ve izlenmeleri aşamalarındaki tutumluluk, verimlilik ve etkinlik açısından kavrayan denetimi ifade eden "performans denetimi", verimlilik denetimi, etkinlik denetimi,

[5] TUTUM, Cahit, "Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma" **Yeni Türkiye 4, Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı**, Mayıs-Haziran 1995, Yıl 1, Sayı 4, Ankara, s.133.

VET (verimlilik, etkinlik, tutumluluk) denetimi, faaliyet denetimi ve paranın karşılığı denetimi (value for money audit) ile eş anlamlı olarak kullanılmıştır.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

DÜNYADA YAŞANAN DEĞİŞİM SÜRECİNDE YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI VE BUNUN TÜRKİYE'YE YANSIMASI

I- DÜNYADA YAŞANAN DEĞİŞİM SÜRECİ VE YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI

Dünyada son yıllarda gerçekleşen gelişmeler, devlet anlayışını da etkilemiştir. Ekonomik krizler, küreselleşme, vatandaşların daha çok ve daha kaliteli hizmet talepleri, devlete bakış açısında da ciddi değişiklikleri gündeme getirmiştir. Devlet faaliyetlerinin birçok ülkede çok genişlemesi sonucu oluşan hantal yapı da, bu değişim ihtiyacının bir başka nedenini oluşturmuştur.

Bu değişim sürecinde devletin rolünün ne olacağı, devlet faaliyetlerinin sınırının nasıl belirleneceği, kamusal mal ve hizmetlerin nasıl daha etkin sunulabileceği gibi çeşitli hususlar sorgulanmaya başlanmıştır[1].

Günümüzde devletin daha etkin bir hale getirilmesi ve devletin yeniden yapılandırılması çalışmaları birçok ülkede devam etmektedir. İletişimin çok geliştiği, dünyanın çok küçüldüğü bir ortamda Türkiye'nin bu gelişimin dışında kalması düşünülemez. Aksine, Osmanlıdan devralınmış hantal bir merkezi idareden yerel yönetimlere, kamu iktisadi teşebbüslerinden sosyal güvenlik kuruluşlarına kadar pek çok kuruluşunda reform ihtiyacı duyulan Türkiye, belki de böylesi bir değişim için özel nedenlere sahiptir.

Geleneksel kamu yönetimlerindeki israf ve verimsizlik genel olarak bir vakıa olup; bu durum halkın kamu yönetimlerine güvenini sarsmakta, yönetimlerin de kamu ihtiyaçlarını karşılama yeteneğini zaafa uğratmaktadır. Kamu yönetimlerinin kendilerine düşen görevleri etkin biçimde yerine getirememeleri, bu görevlerin, devlet dışında daha iyi yapılıp yapılamayacağı hususu ciddî biçimde sorgulanır olmuştur. Kamu yönetimlerindeki bu zaafa rağmen daha kaliteli kamu hizmeti talepleri sürmüş, insanların ödedikleri vergilerin daha iyi ve rasyonel kullanılması

1 AKTAN, Coşkun Can, **Değişim Çağında Devlet**, Konya, 2003, s.XIII.

istekleri giderek yoğunlaşmıştır. Bu istek ve talepler, kamu fonlarını hep zorlamıştır. İhtiyaçların mevcut fonların üstünde olması, gider kısıtlarını gündeme getirmiştir. Giderek artan bu kısıtlar, kamu yönetimlerini ticaret erbabı gibi bir tutum izlemeye, kısıtları birer enstrüman olarak tasarlayıp kullanmaya, kısıtları yönetmeye zorlamaktadır. Bu durum, hükümetlerin, geleneksel yönetim anlayışlarını terk ederek daha etkin ve yenilikçi yönetim yaklaşımları arayışına yol açmıştır. Kamu hizmetlerine olan talebin niteliği ve artışıyla geleneksel finansman yöntemleri arasında giderek artan çelişki, kamu kurum ve kuruluşlarını verimlilik ve kaliteye odaklanmaya itmiş ve bu amaçla köklü reformlara yönelinmiştir.

A- Kamu Yönetiminde Değişim İhtiyacı

Kamu yönetimi reformunu gündeme getiren nedenler birkaç başlık altında toplanabilir.

1- Ekonomik Gelişmeler

Dünya, 20. yüzyılın başında büyük bir savaş ve ekonomik açıdan bunalımlı yıllar yaşamıştır. 1929 yılında tepe noktasına ulaşan bunalımının nasıl aşılacağı, kuramsal çerçeve içinde Keynesçi çözümlemelerle mümkün olmuştur. Keynesçi çözümleme, bunalımdan kaçınmak için devlet eli ile “toplam talep yönetiminin” gerçekleştirilmesi gereğine dayanmaktadır. Bu, aynı zamanda devletin gerek düzenleyici olarak gerek üretici ya da harcamacı olarak ekonomiye kapsamlı müdahalesi anlamına gelmektedir. Devlet, bunalımdan kaçınmak için faizleri, kredileri, para arzını denetleyecek, toplam talebin düşmemesi için harcamalar yapacak ve gerekirse bizzat üretim alanına girecektir. Nitekim, öyle de yapılmış, Keynesçi çözümleme içinde refah devleti uygulamasına gidilmiştir. Ekonomik ve toplumsal haklar, daha adil ve eşitlikçi bir toplum düzeni için devletin aktif bir rol benimseyerek kapsamlı kamu hizmetlerini gerçekleştirmesi yoluna gitmiştir. Topluma yönelik sağlık, eğitim, konut, toplumsal güvenceler ve sigortalar devlet eliyle üretilip dağıtılmaya başlanmıştır. Refah devleti uygulaması, hiç kuşkusuz kamu yönetimi açısından önemli sonuçlara yol açmıştır. Bunların başında, kamu yönetiminin giderek büyümesi, çeşitli hizmetler üreten ve dağıtan büyük örgütlenmelerin ortaya çıkması ve kamu yönetiminin giderek daha büyük kaynakları kullanmasıdır. Refah devleti uygulaması, kamu hizmetlerinin kapsam ve çeşitliliğini hızla artırırken ve giderek daha büyük oranda kaynak kamu bürokrasisi eli ile

kullanılırken örgüt kuramı ve işletmeye yönelik (business) yaklaşımlar, kamu yönetimi disiplini içinde ağırlığını artırmaya başlamıştır. Bir başka deyişle, daha 1950'li yıllarda öğreti içinde ağırlıklı bir yer tutmaya başlayan örgüt kuramı çözümlemeleri özellikle iş yönetimi alanında uygulanan tekniklerin kamu yönetimi öğretisi içine girmeye başlaması ile ön plâna çıkmaya başlamıştır. Artık kamu bürokrasisi büyük kaynaklara el koyup kullanmaktadır ve bunların pazara özgü bir rasyonellik içinde kullanılması gerekmektedir. Sonuç olarak, 1960'lı yıllardan itibaren, rasyonel karar verme teknikleri, yön eylem, program bütçe, maliyet-kâr çözümlemeleri kamu yönetimi öğretisi içinde giderek ağırlıklı hale gelmeye başlamıştır.

1970'li yıllar yeni bir evrensel krizinin açık bir biçimde ortaya çıktığı dönem olarak nitelenebilmektedir. 1973 petrol krizi ve uluslar arası para sisteminde değişiklikler yaşanmıştır. Ülkeler arasında rekabet yoğunlaşmıştır. Bu bunalım, kısaca, kâr hadlerindeki sürekli ve genel bir düşüşe bağlı olarak birikim sürecinin sıkıntıya uğraması olarak nitelenebilmektedir. Refah devleti uygulaması, çoğulcu demokrasinin işlemesi ile komuta ekonomisi alanının pazar ekonomisi alanı aleyhine giderek büyümesine yol açmıştır. Bu da doğal olarak kâr hadlerinin düşmesi ve birikimin sıkıntıya girmesi demektir. Bu tür krizler, krize yol açan gelişmeleri tasfiye eden kapsamlı yeniden yapılanma ile aşılabilmektedir. Eğer, bu saptama doğru ise yeniden yapılanma, refah devleti uygulamasının geriletilmesini; pazar ekonomisi alanının komuta ekonomisi alanı aleyhinde tekrar büyütülmesine yol açmalıdır. Böylece kâr hadlerinin yükselmesi ve birikim sürecinin kesintisiz bir biçimde kendini yeniden üretebilmesi sağlanabilecektir. 1980'li ve 1990'lı yıllarda dünya ölçeğinde yaşanan büyük ve kapsamlı değişimleri, sözü edilen bunalıma karşı bir yeniden yapılanma süreci olarak tanımlamak mümkün görünmektedir. 1980'li ve 90'lı yıllara egemen gözüken yeniden yapılanma sürecinin en belirgin ögeleri arasında özelleştirme, deregülasyon politikaları ile küreselleşme olarak tanımlanan olgu sayılabilir. Böylece refah devleti uygulaması içinde ortaya çıkan komuta ekonomisi alanının daraltılması, pazar alanının genişletilmesi sağlanmıştır. Pazar mekanizmasının tekrar öncelik kazanması, devletin ekonomiye müdahale ederek düzenlemesi ve yeniden bölüşümcü politikalardan vazgeçmesi vb. değişimler, hiç kuşkusuz siyasal bir yenileşme ya da dönüşümü yansıtmaktadır. Yeniden yapılanma döneminde liberal söylem çok ağırlıklı bir yer tutmaktadır. Bu söylem, olabildiğince özgür bir pazar ekonomisine, sosyo-ekonomik işlevleri olabildiğince daraltılmış

ancak yasa ve düzen işlevi olabildiğince ön plana çıkarılmış bir devlet anlayışı üzerinde inşa edilmiş gözükmektedir. Özelleştirme ve deregülasyon uygulamaları ile devletin sosyo-ekonomik işlevlerinin minimuma indirilmesi öngörülürken bireysel girişim ve bireyin seçim özgürlüğü en belirleyici değerler konumuna getirilmişlerdir. Kısaca, yeniden yapılanma sürecinde sınırsız bir pazar egemenliği öngörülmekte; kaynak israfına neden olduğu için devletin sosyo-ekonomik müdahalelerinin sıfırlanması ya da marjinalleştirilmesi öngörülmektedir[2].

Devletin ekonomik alandaki faaliyetlerinin olabildiğince daraltılması, özelleştirme ve deregülasyon politikaları, pazara dost bir devlet düzenleyiciliği anlayışı ile tüketici tercihi ya da tüketici tatmini gibi ölçütlerin belirleyici konuma gelmesi hiç kuşkusuz kamu yönetimi ile ilgili alandaki düşünceleri köklü bir biçimde değiştirmiştir. Örneğin kamu yöneticisi ile ilgili uygulamalar ve buna bağlı olarak öncelikler değişmiştir. Kamu yöneticilerinin özel işletme yöneticileri gibi olması gereği kamu yönetiminin bir alt disiplini olan kamu personel yönetiminin "insan kaynakları yönetimine" dönüşmesine yol açmıştır. Aynı şekilde, çalışan örgütleri, çalıştıranlar karşıtlığının pazar anlayışı içinde birlikteliğe dönüşmesi ile yeni bir söylem, "toplam kalite yönetimi" etkin bir çerçevede gündeme gelmiştir. Hem insan kaynakları yönetimi, hem toplam kalite yönetimi, yeniden yapılanma sürecinin organik ögeleri olarak kamu yönetimi disiplini içine giderek ağırlıklı bir çerçevede girmektedir. Bu ise, hiç kuşkusuz, kamu yönetimi disiplininde önemsenmesi gereken bir paradigma değişimi gerçeğini yansıtmaktadır. 1970'li yıllara damgasını vuran bunalımın önemli göstergelerinden biri giderek büyüyen kamu açıkları olmuştur. Gerçekten de refah devleti, kamusal harcamaların sürekli artması anlamına gelmektedir ve bunun sonucu olarak kamu açıkları ciddi oranda büyümüştür. Buna karşı yapılacak şeyler bellidir. Bir taraftan özelleştirme vb. politikalar ile devlet küçültülmekte ve kamu harcamaları azaltılmaktadır. Bu, karşı konulamaz bir politika konumuna gelse de kamu harcamalarını ya da bir başka deyişle devletin sosyo-ekonomik işlevlerini sıfırlamak mümkün olmamaktadır.

Örneğin tüm dünya için özelleştirme alanında en radikal örneği oluşturmasına karşın Bayan Thatcher'in Muhafazakar hükümetleri Ulusal Sağlık Örgütünü tasfiye edip, tüm sağlık sektörünü pazar mekanizmasının düzenleyiciliğine

[2] ŞAYLAN, Gencay, "Kamu Yönetimi Disiplininde Bunalım ve Yeni Açılımlar Üzerine Düşünceler", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 33, Sayı 2, Haziran 2000, Ankara, ss.10-13.

bırakmayı başaramamışlardır. Gelişmekte olan ülkelerde ise, özelleştirme politikaları ne kadar kapsamlı uygulanırsa uygulansın kalkınma hedefi sonucu devlet bir çok sosyo-ekonomik işlevinden vazgeçememektedir. Kamu açıkları, yapısal olma eğilimi göstermektedir ve bu durumda kamunun kendinden beklenen işlevleri, belli bir kalite içinde gerçekleştirmesi için kamu gelirlerinin artırılması gerektiği düşünülebilecektir. Ancak kamunun ekonomi içindeki payı daraltılırken ve pazar ön plâna çıkarken kamu gelirlerinin yükseltilmesi, örneğin vergilerin artırılması olanaksız görünmektedir. Yeni politik denge ve koşullar altında bu yola gitmekten söz edilemeyecektir. Bu durumda mevcut hatta azalan kaynaklarla kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi gerekecektir. Artık, kamu hizmetinin kapsamı, içeriği ve kalitesi ile ilgili tercihin önemi azalmaktadır. Devlet tarafından sağlanan hizmet, pazar koşulları içinde üretilip, dağıtılacaktır. Artık, kamu "müşteriye", kamu yöneticisi (administrator) iş yöneticisine (manager) dönüşmek durumundadır. Kısaca, yeni bir anlayış ya da yaklaşım egemen olmaktadır[3].

Bütün bu tartışmalardan sonra, yeniden yapılanma sürecinin âdeta bir zorunluluk olarak devletin ya da bir başka deyişle kamu yönetiminin küçülmesini gündeme getirdiği; artık devletin esas olarak siyasal içerikli bir olguyu ifade eden kamuya değil müşteriye hizmet edeceği ya da hizmet götüreceği; kamu yöneticilerinin bir özel işletme yöneticisi gibi davranması gerektiği söylenebilmektedir.

Refah devleti, devletin ne yapmaması değil, ne yapması gerektiği anlayışına dayanmış, devlet aşırı şekilde büyümüş, "kırtasiyecilik", "verimsizlik", "hantallık" gibi suçlamaların hedefi haline gelmiştir. Merkeziyetçilik, katı hiyerarşi, kurallara aşırı bağlılık, ağır işleyen bürokrasi, kamu yönetimlerinin hakim özellikleri olmuştur[4].

2- Halkın Beklentilerinin Artması

Kamu yönetimi anlayışında değişime yol açan önemli nedenlerden birisi de kamu hizmetlerinden yararlananlar ve vergiler yoluyla hizmetin finansmanını sağlayanlar olarak vatandaşların, kamudan beklentilerinin artmasıdır. Vergi ödeyiciler olarak vatandaşlar daha kaliteli mal ve hizmet sunumu talep etmekte, ödediği vergilerin karşılığını görmek istemektedirler. Teknoloji alanında yaşanan

[3] Ibid., ss.15-16.
[4] AKTEL, Mehmet, **Küreselleşme ve Türk Kamu Yönetimi**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 2003, s.63.

gelişmeler sonucu özel sektörde mal ve hizmet üretimi ve sunumunda önemli değişimler olmuş ve "müşteri tatminini" merkez alan uygulamalar yaygınlık ve başarı kazanmıştır. Vatandaşlar doğal olarak kamu kesiminden de benzer taleplerde bulunmuşlardır. Bu taleplerin istenen düzeyde karşılanamaması, kamu yönetiminde reform arayışlarının kamuoyu tarafından genel bir destek görmesine yol açmıştır. Vatandaşların eğitim düzeyinin ve başka uygulamalara ilişkin bilgilerin daha fazla olması da beklentilerin yükselmesinde etkili olmuştur.

Bugün en ufak işletmeden Devlete kadar her alanda gözlenen yeni yapılanma anlayışının temelinde "müşteri"yi tatmin etme çabası yatmaktadır. Buradaki müşteri, kamusal alandaki "yurttaş"tır. Artık, yurttaş, kamu hizmetlerinin saygın bir müşterisi olarak Devletten belli standartta hizmet isteme hakkına sahiptir.

3- Teknolojik Gelişmeler

Son yıllardaki teknolojik gelişmeler hem özel hem de kamu kesimindeki geleneksel yönetim biçimlerini derinden etkilemiş, âdeta geçersiz hale gelmiştir. Ulaşım ve iletişim teknolojisi dev adımlarla ilerlemiştir. Sanayi topumu ortamından bilgi toplumuna geçilmiştir. Bugün ortak etkileşim sonucu "dışarı" ile "içeri" birbirine girmiştir.

Bu gelişme nedeniyle devlet reformu, birçok ülkede kamuoyunun ana gündem maddesi haline gelmiştir. Hemen her ülkede devletin görevlerinin ne olduğu, bu görevlerin etkin biçimde yerine getirmek için devletin nasıl örgütlenmesi gerektiği sorgulanmaktadır. Bir başka deyişle sorun, bir devlet tasarımı ve devlet reformu sorunudur.

4- Verimlilik ve Etkinliğin Önem Kazanması

Son yıllarda verimlilik ve performans konularının serbest rekabet içinde giderek ön sıraya oturması, özel sektörü de yeniden yapılanmaya itmiştir. Özellikle büyük şirketler uluslar arası rekabete uygun bir şekilde, bütün üretim faaliyetlerini gözden geçirip, sadeleştirme ve etkinleştirme politikalarına yönelmişlerdir. Amaç verimliliği artırmak ve bu sayede rakiplerin önüne geçmektedir. Bu gelişmelere uygun olarak; özel sektörün yeniden yapılanması, kamu kurumlarının yeni yönetim yaklaşımlarına ayak uydurma ihtiyacını daha fazla ortaya çıkarmıştır. Yeni yönetim

yaklaşımı süreçlerden çok sonuçlara, kurallara uygunluktan çok esnekliğe yönelmiştir.

Kamu kurumlarındaki verimsizlik, israf ve uygulanan geçmiş politikalar nedeniyle, halkın kamu kurumlarına ve liderlere olan güveni sarsılmıştır. Bunun sonucunda, hükümetin aldığı kararların nedeni de dahil olmak üzere, kamuoyunda daha açık ve şeffaf bir yönetim ile buna paralel hesap verme sorumluluğunun artırılması isteği olmuştur.

Ekonomide kamu sektörünün rolü tartışma konusu olmuş, uluslar arası rekabette varolabilmek için kamu-özel sektör-sivil toplum işbirliği öngörülmüştür. Özel sektörün hizmet kalitesindeki artışa paralel olarak, vatandaşlarda özellikle sosyal güvenlik ve çevrenin korunması gibi programlarda daha fazla ve daha kaliteli kamu hizmeti beklentisi oluşmuştur.

Sivil toplum kuruluşlarının ve kamu kuruluşları ile ilgili tarafların, hükümet politikalarının geliştirilmesine ve programların yönetimine katılma istekleri artmıştır.

5- Uluslar Arası Gelişmeler

Uluslar arası alanda yaşanan gelişmeler ve küreselleşme olgusu da kamu yönetiminde yeni arayışları destekler niteliktedir. Küreselleşme ile birlikte kamu yönetimi sisteminin, ulusal boyutun ötesinde uluslar arası düzlemde etki ve tepkide bulunabilecek kararlar ve uygulamalar içinde olması gerekmektedir. Dünya ekonomi politiğinin iki kutupluluktan tek kutupluluğa dönüşmesiyle birlikte, bir bakıma daha önce büyük ölçüde ulusal düzlemle sınırlı kalan kamu politikaları, uluslar arası arenadan daha fazla etkilenir hale gelmiştir. Yaşanan değişimin hızı da kamu yönetiminin bu değişime hızla cevap vermesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu zorlamalar kamu yönetiminin kapasite ve yetenek olarak bu değişime hazırlıksız yakalanmasının etkisiyle yeni arayışların ortaya çıkmasında ve bunun yönünün saptanmasında etkili olmuştur.

Uluslar arası alandan gelen diğer etki ise Dünya Bankası, OECD, UNDP gibi çok sayıda uluslar arası örgütün kamu yönetimi reformunu değişik yöntemlerle

desteklemesidir[5]. Hatta bu örgütler kendilerine özgü dayatmalarıyla kamu yönetimlerini şekillendirmektedirler.

6- Sosyal Göstergelerdeki Değişmeler

Özellikle kalkınmış ülkelerin sosyal göstergelerinde meydana gelen değişim reform arayışlarının başka bir nedenidir. Nüfus artışının durması, üretken nüfusla yaşlı nüfus arasında dengenin bozulması ve bunun sonucu olarak sosyal güvenlik harcamalarında ortaya çıkan artış ve bunun gelecekte yol açacağı sorunlar, kamu kesiminin sorgulanması sonucunu doğurmuştur[6].

7- Kuramsal Alanda Yaşanan Gelişmeler

Kuramsal ve akademik alanda yaşanan gelişmeler ve yapılan çalışmalar da yeni arayışlara katkıda bulunan önemli bir unsurdur. Örneğin asıl-vekil teorisi (principle -agent theory), kamu tercihleri teorisi (public choice theory) gibi konularda yaşanan gelişmeler mevcut anlayışta değişikliklerin kuramsal temelini oluşturmaktadır. Kamu yönetiminde de **Yeni Kamu Yönetimi (New Public Management) Yaklaşımı** ortaya atılmıştır. İdare (administration) yerine yönetim (management) kavramını kullanan bu yaklaşım, özü itibariyle işletme yönetiminde kullanılan kavram ve yöntemleri kamu yönetiminde de uygulamaya yöneliktir. Yaklaşıma temel oluşturan görüşler şöyle özetlenebilir:

- Yöneticilerden ne beklendiği açıkça ortaya konulmalı ve bu sonuçtan sorumlu tutulmalıdır.
- Yöneticilerin kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmeleri için yönetsel yöntem ve kaynakların kullanılışında esneklik tanınmalıdır.
- Yetkiler merkezi birimden doğrudan hizmet sunan birimlere aktarılmalıdır.
- Girdilerden çok çıktılara, süreçlerden çok sonuçlara odaklanılmalıdır.
- Yöneticiler kullandıkları kaynaklar ve bu kaynakların kullanımı sonucu ulaştıkları sonuçlara göre sorumlu tutulmalıdır.

---

[5] YILMAZ, Osman, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ankara, 2001, ss.5-6.
[6] Ibid.

- Yurttaşlara (müşteriler) hizmet sunucusunu seçme imkânı tanınmalıdır.

- Politika oluşturma görevleri, doğrudan hizmet sunumu ve düzenleme görevleri birbirinden ayrılmalıdır.

Bunun yanı sıra son dönemde sıkça kullanılan **yönetişim (governance)** kavramı, yönetimde tek yönlülük yerine çok yönlü bir etkileşime ve sivil toplumun rolüne vurgu yapmaktadır. Yönetişmek yukarıdan aşağı tek yanlı bir yönetim tarzı yerine hep birlikte yönetmeyi öngören bir kavramdır. Katılımcılık dolayısıyla sivil toplum kuruluşlarının ve özel kesimin de yönetime, karar almadan denetime kadar her aşamada katılması kavramın temelini oluşturmaktadır. Ancak bunun somut uygulamalarının nasıl olacağı ve ne tür mekanizmalar geliştirileceği belirgin değildir. Kavramın çok fazla kullanılır hale gelmesi bu belirsizliği daha da artırmaktadır. Ancak yönetişim kavramının, toplumun sadece kamu yönetimi alanında değil tüm alanlarda örgütlenme biçiminde ve ilişkilerinde köklü bir sorgulamayı içerdiği söylenebilir. Kavramın özel kesime yani işletme yönetimine yansıması "kurumsal yönetim" (corporate governance) diye ifade edilmektedir. Burada özü itibariyle azınlık haklarının geliştirilmesi ve paydaşlarla (stakeholders) daha fazla etkileşimde bulunulması dile getirilmektedir. Kamu yönetimi alanında ise iyi yönetişimin bileşenleri olarak meşru ve katılımcı süreçlere dayanan bir hükümet, hukukun üstünlüğü, hesap verme sorumluluğu (accountability), saydamlık, etkinlik ve etkililik, gönüllü kuruluşlar ve özel kesimle işbirliği gibi öğeler dile getirilmektedir[7].

B- Kamu Yönetiminde Arayışlar

Küreselleşme, ekonomik ortamın belirsizliği, yurttaşların taleplerinin artması, kısaca, hızlı değişim, yeni bir kamu yönetimi anlayışını da beraberinde getirmiştir. Hükümetlerin hızla değişen ekonomik ortama uyum sağlamaları, yeni fırsatlar yaratıp kullanmaları ve kaynakları daha hızlı, daha esnek kullanmaları ve daha hızlı karar almaları gerekli hale gelmiştir. Bu gelişmeler sonucu "kamu idaresi" kavramı yerine "kamu işletmeciliği" veya "yeni kamu yönetimi" kavramlarından söz edilir olmuştur[8]. Kamu sektöründe verimlilik düşük düzeylerde kalmış, faiz ödemeleri en yüksek harcamalar olmuştur. Bu durum, kamuda yeniden yapılanma ihtiyacını artırmıştır.

---

[7] Ibid. ss. 6-7.
[8] GEDİKLİ, Bülent, op.cit., 2001, s.20.

Bütün dünyada gözlenen bir akım, devletin iktisadi yaşamdaki rolünü azaltmaya çalışırken bir yandan da kamu kurumlarının işleyişini daha etkin hale getirmeye çalışmaktadır. Son yirmi yıldır birçok OECD ülkesi devletin rolünü ve işlevlerini köklü şekilde irdeleme çabalarına ve kamu yönetimi reformlarına sahne olmuştur. Yirmi yıldır süren reformlardan sonra kamu kesimini yeniden yapılandırma savaşımı OECD ülkelerinin hepsinde olmasa bile büyük çoğunluğunun gündeminde yer almaktadır. Kamu yönetim reformlarının doğasının ne olduğu veya ne olması gerektiği yoğun biçimde tartışılmaktadır. Ülke yönetimlerinin büyük çoğunluğu reformların yönetimi bakımından "yeni kamu yönetimi" olarak adlandırılan söylemi ve uygulamaları benimsemektedir. Bu söylem, etkinliğin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlarının düşürülmesi, hizmet sunumunun iyileştirilmesi, bürokrasi ve harcama programları üzerindeki siyasi denetimin güçlendirilmesi, saydamlığın artırılması, kamu çalışanlarının politika geliştirme ve performans yönetimi konusunda sorumlu tutulması gereği üzerinde durmaktadır[9].

Üçüncü bin yılın ilk yarılarında, içinde bulunduğumuz dünyada önemli bir dönüşümü yaşıyoruz. 1980'li yıllara kadar uzanan bu süreçte dünyamız ekonomik, sosyal, politik ve teknolojik bakımlardan önemli bir değişim yaşamıştır. Bu değişimin anahtar sözcüğü "küreselleşme" veya başka bir deyişle "globalleşme"dir. Her ne kadar küreselleşme olgusuna verilen anlam ve yapılan tanımlamalar farklı olsa da, bütünleşen, küçülen, yakınlaşan ve dijitalleşen dünya ekonomik yapılandırılması, küreselleşme olarak algılanmaktadır.

Küreselleşme olgusu toplumları "sanayi toplumu" olmaktan çıkarak "bilgi toplumu" haline dönüştürmektedir. Küreselleşme olgusuyla bütünleşen "yeni ekonomi" de piyasadaki en değerli varlık "bilgi" (knowledge) haline gelmiştir. Uluslar arası ekonomik rekabet ve bireyin refahının öne çıktığı bu süreçte kamu yönetimi alanında da köklü değişimlerin öne çıktığı görülmektedir. Yaşanan bu süreçte kamu yönetimine biçilen en önemli rol, ülkenin rekabet gücünü arttıracak sistem ve süreçleri barındırmak ve bunları sürekli olarak geliştirmektir. Bu bağlamda, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları 1980'li yılların başından itibaren hem gelişmiş ülkelerin hem de gelişmekte olan ülkelerin ortak gündem maddelerinden birisi haline gelmiştir. Sanayi toplumlarında hakim olan klasik kamu

[9] ARIN, Tülay, "Parlamenter Bütçe Denetimi Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslar arası Farklılaştırma", **Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, TESEV Yayınları 16, İstanbul, 2000, ss.21-22.

yönetimi anlayışı esas itibariyle siyasal iradenin önderliği ve kontrolü altında hiyerarşik bir bürokrasi modeline dayanmaktadır. Bürokrasinin temel görevi siyasetçiler tarafından üretilen politikaları uygulamaktan ibarettir. Politika üretimine bir katkıda bulunmaları gerekli değildir. Klasik kamu yönetimi anlayışı bürokrasiyi politika üretimi dışında, siyasetçiler tarafından geliştirilen politikaların uygulanmasında teknik bir araç olarak görmektedir. İçinde bulunduğumuz bilgi toplumlarında hakim olan kamu yönetimi anlayışı ise, klasik kamu yönetimi anlayışından temelli bir uzaklaşmayı ifade etmektedir. Kamu yönetimde sonuç odaklı bir yönetim anlayışına dayalı olarak bireysel performans sorumluluğu ön plâna çıkmıştır.

İkinci olarak, klasik bürokratik yapı yerini kurumsal yapıların, personel ve çalışma koşullarının daha esnekleştirildiği bir bürokratik yapıya bırakmıştır.

Üçüncü olarak, kamu yönetim birimleri ve personel için hedefler ortaya konulması ve bu yolla hedeflerini gerçekleştirmedeki performanslarının ölçülmesi benimsenmiştir.

Dördüncü olarak, kamu yönetim birimlerinin sundukları her türlü kamu hizmetinde "müşterileri"nin beklentilerini ön plana koymaları istenmiştir.

Son olarak, özel sektör yönetim anlayışı ve usullerinin kamu sektöründe uygulanmaya çalışılmasıdır. Bu kapsamda, özel sektör tarafından kullanılan stratejik yönetim, toplam kalite yönetimi gibi yeni yönetim teknikleri kamu sektöründe de uygulanmaya başlamıştır[10].

Bu reformların en belirgin özellikleri şöyle özetlenebilir:

- Sonuçlara ve performansa odaklanma.
- Yetki devri ve yöneticilere daha çok esneklik tanıma.
- Hizmete dönüklük.
- Hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi.
- Yönetimde rekabetin ve diğer piyasa tipi mekanizmaların kullanılması.
- Daha güçlü bir strateji ve politika geliştirme kapasitesi.

[10] AĞBAL, Naci, **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 02-03 Nisan 2003, 1.Gün, İç Denetim Panel Konuşması, ss.89-90.

- Kamu harcamalarında yapısal değişiklikler.

Reformların temel amacı, mevcut kaynaklarla kamu hizmet sunum kapasitesini ve kalitesini artırmak ve böylece kısıtların yarattığı baskıyı hafifletebilmektir[11].

Değişim, insanlık tarihi kadar eski bir olgudur. Yaşadığımız çağın en belirgin özelliklerinden biri, değişimin hızlanması ve çok boyutlu hale gelmesidir. Teknolojik, ekonomik, siyasi, toplumsal ve kültürel alanlarda hızlı bir değişim yaşanmaktadır.

1970 sonrasında, ekonomide Keynezyen yaklaşım, büyük ölçüde yerini liberal anlayışa bırakmıştır. Bu bağlamda Devletin ekonomideki rolü de sorgulanmaya başlanmıştır. Özel sektörün dinamizmi ve kaynak tahsisindeki rasyonelliğinden bahisle ekonomik refah ve bireylerin özgürlüğü açısından Devletin ekonomideki rolünün sınırlandırılması hakim söylem haline gelmiştir. Genel olarak Devletin ekonomideki rolü azalmakta, buna bağlı olarak Devletin yapı ve işlevi de değişmektedir. Doğrudan üreten bir Devlet yerine, üretme fırsatları yaratan, rekabeti sağlayan, piyasaları düzenleyen ve denetleyen bir Devlet anlayışı egemen olmaktadır. Bu bağlamda kamu kuruluşları özel sektörün daha verimli olduğu alanları terk etmekte, eskiden kamusal alanda düşünülen hizmetler dahi özel kesime açılmaktadır.

Bu gelişme karşısında klasik olarak kamu tarafından yürütülen birçok mal ve hizmetin özel kesime açılması, kamunun çeşitli hizmetleri piyasadan sağlaması veya kamu kurumlarının özel sektör yaklaşımlarına uyarlanması gündeme gelmiştir[12].

Son yıllardaki değişim, genel olarak küreselleşme ve sanayi toplumu ortamından bilgi toplumuna geçiş şeklinde olmuştur. Bugün, artık, sınırlar giderek belirsizleşmekte, etkileşim yoğunlaşmakta, "dışarı" ve "içeri" kaynaşmaktadır. Bu değişim süresi, rekabeti artırmakta, halkın yönetimden beklentilerini yükseltmekle, daha kaliteli hizmet talebi artmakta ve bütün bunlar yeni bir kamu yönetimini gerektirmektedir.

---

[11] GÖREN, İhsan, "Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No. 3, s.227.
[12] T.C.Başbakanlık, op. cit., s.23.

Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırmaya yönelen ülkelerin hemen hepsinde değişimi gerekli kılan faktörlerin benzer olduğu görülmektedir. Kamu mali yönetimlerinin darboğaza girmesi değişimi uyaran faktörlerin başında gelmekte olup, hemen tüm ülkelerin kamu yönetim reformlarında bütçe açıklarının kapatılması, kamu borçlarının azaltılması çabaları çok önemli bir yer tutmaktadır. Başka bir söyleyişle, kamu mali yönetiminin iyileştirilmesi, kamu yönetim reformlarının ayrılmaz bir parçasıdır.

Dünya çapında yaşanan ekonomik durgunluk, kamu gelirlerindeki gerilemeye karşın harcamaların kontrol altına alınamaması sonucu bütçe açıkları artmıştır. Rekabet şartları nedeniyle sermayenin dışarıya kaçması riski kamu gelirlerindeki artışı sınırlandırırken kamu harcamalarını sınırlandırmak mümkün olamamıştır.

Halkın yönetimden beklentileri sürekli artmış, daha açık ve şeffaf bir yönetim ile hesap verme sorumluluğunun işletilmesi istekleri yoğunlaşmıştır. Daha fazla ve aynı zamanda daha kaliteli hizmet beklentisi artmıştır.

Tüm bu nedenlerle kamu yönetimlerini yeniden yapılandırılması gündeme gelmiştir[13].

Dünyada yaşanan hızlı ve çok yönlü değişim, yönetim anlayışında ve klasik bürokratik yapılarda köklü bir yeniden yapılandırmayı gündeme getirmiştir. Yukarıda kısaca değinildiği üzere ekonomi teorisindeki değişim, özel kesimin dinamik ve rekabetçi yapısı ve bu yapının kamuya uyarlanması biçiminde yönetim teorisindeki değişim, dünyadaki yönetim anlayışını ve yapılarını derinden etkilemiştir[14].

Küreselleşme ve bilgi toplumu şartlarının gerektirdiği bu yeniden yapılanma sürecinde Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, İrlanda, Yeni Zelanda gibi gelişmiş ülkeler öncü rol üstlenmişlerdir. Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması için İngiltere'de "Financial Management Initiative" (1982), "Next Steps Initiative" (1988) ve "The Modernising Goverment White Paper" (1999); Yeni Zelanda'da "The State Sector Act" (1988), Avustralya'da "Public Service Reform Act" (1984); Kanada'da "Public Service 2000" (1989); Amerika Birleşik Devletlerinde "The Goverment

[13] T.C.Başbakanlık, op. cit., s.33.
[14] T.C.Başbakanlık **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 2, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı**, T.C.Başbakanlık Yayını, Ankara, 2003, s.68.

Performance and Results Act" (1993) ile yasal düzenlemeler yapılmıştır[15]. Eski Doğu Bloğu ülkelerinden gelişmekte olan birçok ülkeye pek çok ülke kamu yönetimlerinde reform yapma yönünde bu kervana katılmışlardır[16]. Kamu yönetiminde yeniden yapılanma genel bir eğilim olup, birçok ülkede değişik isimler altında yürütülse de, benzer özellikler taşıdığı görülmektedir.

1980 sonrası başlayıp, 1990'larda ivme kazanan bu yeni anlayışla 21'inci yüzyılın kamu yönetimi;

- Saydam olmak,
- Katılımcı olmak,
- Hesap verebilir olmak,
- Etkin ve verimli olmak,
- İnsan hakkı ve özgürlüklerine saygılı olmak,
- Esnek ve süratli olmak,
- Düşük maliyetle çalışmak

Zorundadır.

Bu sonuçlara ulaşabilmek için kamu yönetimleri;

- Tek taraflılıktan çok taraflılığa, katılımcı ve yönetişimci bir anlayışa,
- Geçmiş yönelimli bir anlayıştan, sorunları ortaya çıkmadan önce önlemeye dönük gelecek yönelimli bir anlayışa,
- Girdi odaklı olmaktan sonuç ve hedef odaklı olmaya doğru değişime uğramak durumundadır[17].

Her ülkenin siyasal ve hukuki yapıları ve gelenekleri farklıdır. Bir OECD belgesinde de ifade edildiği üzere "Farklı idari ve politik kültürler farklı unsurlara odaklanırlar ve farklı kurumsal ve prosedürsel düzenlemelere sahiptirler. Kuzey Avrupa, Kıt'a Avrupası ve Latin yaklaşımlarından farklı olan bir Anglo-Amerikan geleneği vardır. Anglo-Amerikan paradigmanın pratik ve teorik etkisi önemli ve

[15] T.C.Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1**, s.138.
[16] Ibid., s.28.
[17] Ibid., s.29.

anlamlıdır. Bu gelenek performans yönetimine oldukça meyyaldir. Kuzey modeli,Anglo-Amerikan modelinden farklıdır; ancak kuzey ülkelerinin refah devleti geçmişi ve daha özerk yan kuruluşları teşvik eden (subsidiarity) politikaları, performansa odaklanmayı kolaylaştırmaktadır. Bu iki model, **kanunlarla yönetilen ve yazılı kurallara ve yasalara daha çok bağımlı bir kamu hizmeti kültürü ortamında faaliyet gösteren Kıt'a Avrupası ve Latin gelenekleriyle** kontrast teşkil etmektedir." [18]

Kurumsal örgütlenme biçimleri farklı olsa bile etkin bir kamu sektörüne sahip ülkelerde genellikle şu özellikler görülmektedir:

- Profesyonel yetkinlik.
- Düzgün bilgi akışıyla desteklenmiş güçlü bir merkezi makroekonomik ve stratejik koordinasyon kapasitesi.
- Kamu birimlerinin yetkilerinin açıkça tanımlanması.
- Toplumla kurumsallaşmış bağlantılar.
- Hesap verme.
- Tepkileri öngörme[19].

C- Başlıca Reform Alanları

Kamu yönetimi reformu deyiminin çok çeşitli uygulamaları kapsadığı görülmektedir. Aşağıda bunlar özetlenmektedir.

- Kırtasiyeciliğin azaltılması, bu çerçevede bürokratik aşamaların azaltılması, bürokratik eskimiş kuralların kaldırılması, kurumların yerleşme biçimlerinde değişiklik ve kağıda dayalı işlemleri azaltma.
- İletişim ve bilgi teknolojilerinden yararlanma. Bu yolla, mali sistemlerde, satın alma ve ödeme usullerinde, vatandaşla ilişkilerde, iç ve dış iletişim kanallarının geliştirilmesinde iyileştirmeler sağlamak.

Bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanma hemen her ülkede en fazla üzerinde durulan noktalardan birisidir. Bu alandaki gelişme ve değişimlerin çok hızlı

[18] OECD/1997, **In Search of Results**, s.28.
[19] ARIN, Tülay, op.cit., s.16.

olması ülkeler arasında da uygulama farklılıklarına ve belirsizliklere yol açmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin vatandaş ile kamu yönetimi arasındaki ilişkilerde bir dönüşüme yol açması ve vatandaşın bilgiye erişim yoluyla kamu politikalarını daha etkin biçimde etkilemesi ve denetlemesi beklentisi giderek güç kazanmaktadır. Bu amaçlara yönelik teknik, kurumsal ve hukuki altyapının oluşturulması önemli bir çalışma konusudur.

- Bütçe açıklarını, kamu borçlarını azaltma çabaları, bu amaçla vergilerde ve harcamalarda reform arayışları. Kamu mali yönetim reformu, kamu yönetim reformunun çok önemli bir ayağını oluşturmaktadır. Kamu harcama yöntemlerinde ve bütçede performansa dayalı bir reforma gidilmektedir. Bu alandaki reformun en belirgin özelliği girdilerden çok çıktılar üzerinde duran ve hesap verme sorumluluğunu çıktılar üzerine kuran bir yaklaşımın benimsenmesidir. Çıktılara odaklanan bu yaklaşımda kamunun öncelik alanlarının belirlenmesi ve bütçe kararlarının buna göre verilmesi de önem taşımaktadır. Bütçe sisteminde bir programın maliyetini bütünüyle görebilmek ve daha sağlıklı bir değerlendirme yapabilmek için nakdi (cash) muhasebeden tahakkuk esaslı (accrual) muhasebe sistemine geçilmektedir.

- Kurumsal etkililiği artırmak için daha küçük ve bağımsız birimler oluşturulması.

- Sübvansiyonların kaldırılması, kullanıcı ücretleri gibi yollarla kamu politikalarının kendi kendini besleme kapasitelerinin artırılması.

- Stratejik planlama, performans yönetimi, toplam kalite yönetimi gibi tekniklerin uygulanmaya çalışılması.

- Kamusal hizmetlerin doğrudan kamu birimleri yerine; sözleşme yoluyla özel kuruluşlar ya da gönüllü kuruluşlara gördürülmesi (contracting-out); özel kesim-kamu kesimi ve gönüllü kuruluşlar arasında işbirliği anlaşmaları; şirketleşme, özelleştirme uygulamaları.

- İnsan kaynakları yönetiminde (personel rejimi) ve ücret sisteminde değişiklik. Kamu birimlerine kendi personel politikalarını ve ücret sistemlerini belirleme konusunda daha fazla yetki verilmesi ve ömür boyu iş güvencesi hakkının

sınırlandırılarak performansa dayalı ücret sistemine geçilmesi, sınırlı süreli ya da kısmi zamanlı çalışmaya dayalı sözleşmeler yoluyla istihdam.

- Kamunun örgütlenme ve görev alanlarının yatay anlamda da gözden geçirilerek mükerrerliklerin ortadan kaldırılması, sahipsiz görevler için ilgili birimlerin görevlendirilmesi.

- Hizmet sunumunda kalitenin esas alınması ve bu amaçla standartlar geliştirilmesi.

Kaliteli hizmet sunumu tüm ülkelerde reformdan beklenenlerin gerçekleştirilmesine yönelik önemli bir adım olarak görülmektedir. Kamu hizmetlerinde kalitenin artırılmasıyla ülke refahına ve kalkınmasına daha fazla katkıda bulunulması beklenmektedir. Bu amaçla kamunun elindeki kaynakları en etkili ve en verimli şekilde nasıl kullanabileceği üzerinde durulmaktadır.

D- Performans Yönetimi

Kamu yönetimi reformlarının temel amacı, mevcut kaynaklarla azami ve kaliteli hizmet sunmak ve böylece harcama kısıtlarının yaptığı baskıyı hafifletebilmektedir. Bu nedenle birçok ülke performansa dayalı yönetim ilkelerini benimsemiştir. Performansa dayalı yönetim, ana hatlarıyla:

- Hükümetin hizmet sunum stratejilerinin ve hesap verme yükümlülüğünün odağını, faaliyetlerin bizzat kendisinden alarak sonuçlara ve nihai etkilere (söz gelişi adalet, eğitim ve sağlık hizmetleri ile yaşam standartlarında yaratılan gerçek kazanımlara) kaydırmanın,

- Örgütsel yapılara, hizmet sunum stratejilerine, teknoloji kullanımına, insan kaynakları yönetim ve uygulamalarına önem vererek hükümetin elde etmeyi amaçladığı çok değişik ve çoğu zaman çelişkili gözüken sonuçlar arasında sistematik bir bütünlük sağlamanın, yollarını araştırmaktadır[20].

"Performans yönetimi" terimine, farklı idari sistemlerde farklı anlamlar yüklenmektedir. Uygulamada, insan kaynakları yönetiminin bir alt sistemi olarak örgüt çalışanlarının bireysel performanslarının değerlendirilmesi sürecine de; bir

[20] GÖREN, İhsan, "Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No. 3, s.228.

kurum veya kuruluşun en yüksek stratejik önceliklerini belirlemenin ve bu öncelikleri örgütün en tepe seviyesinden tabana, örgüt birimlerine ve çalışanlarına kadar indirip yayarak, stratejik çıktılara dönüştürme sürecine de aynı ad verilmektedir. Bu kullanım bağlamında "performans" en yaygın algılanma biçimiyle; yani, süreç-yönelimli bir anlayışla kavranmaya çalışılmıştır. Bu algılamada devletin işleyişi bir taraftan girdilerin çıktıya dönüştürüldüğü bir üretim süreçleri zinciri; diğer taraftan da çıktıların nihai sonuç ve etkiler yarattığı bir nedensel ilişkiler ağı olarak nitelendirilir ve performans kısaca:

- Girdi ➔ Süreç ➔ Çıktı ➔ Etki (sonuç) şeklinde gösterilebilir.

Bu tabloda:

- Tutumluluk ➔ girdi israfını ortadan kaldırmak;

- Verimlilik ➔ girdileri çıktılara dönüştürmede optimum olan süreci yakalamak;

- Etkinlik➔ çıktılar yoluyla nihai sonuçlar (etkiler) yaratmak veya nihai sonuçları iyileştirmek; anlamlarına gelir[21].

Performans yönetimini, kısaca, performansa (yani, girdi ➔ süreç ➔ çıktı ➔ etki sürecine) kapsamlı ve sistematik bir yaklaşım olarak tanımlayabiliriz. Daha açık ve ayrıntılı bir tanım vermek gerekirse, performans yönetim sistemi:

- Programlar için performans amaç ve hedefleri koyma;

- Her bir programdan sorumlu yöneticilere, bu amaç ve hedefleri elde etmeye yarayan süreçleri uygulamada esneklik ve serbestlikler tanıma;

- Fiili performans seviyelerini ölçüp, konulan amaç ve hedeflerle karşılaştırma ve bulguları raporlama;

- Performans seviyesi hakkında elde edilen bilgiyi gelecekteki programlara fon yaratmaya, programın içeriğini veya tasarımını ilgilendiren değişikliklere veya örgütsel ve bireysel ödül ve

[21] OECD/1996, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, s.20.

- Yasama meclisi komisyonları, dış denetçiler gibi uygulama sonrası inceleme organlarına bilgi teminini,

Süreçlerini içeren yönetim döngüsü olarak tanımlanmaktadır. Bu süreçler, klasik mali yönetimin girdilere ve girdi maliyetlerine odaklı yaklaşımından farklı olarak çıktılara ve çıktıların nihai etki ve sonuçlarına odaklanmışlardır. Odaklanmalardaki bu kayma, alt kademelere yetki devri ve dolayısıyla yönetimin ademi merkezileştirilmesi sonucunu doğurmuştur[22].

Şunu belirtmek gerekir ki, iyi işleyen bir performans yönetimi sistemi, performans amaçlarının, performans ölçümünün ve hesap verme yükümlülüğünün kademe kademe açılıp yayılarak çalışanlar seviyesine kadar indirilebilmesi için gerekli teşvikleri, ödül ve yaptırımları da içerir.

Performans yönetimi, yeniden yapılanmanın yöneleceği ve etrafında örgütleneceği amaçlar, bu amaçlara ulaşabilmek için izlenecek yol ve benimsenecek yaklaşımlar, bu yaklaşımları etkili kılacak olan kurumsal düzenlemeler ile bütün bunları destekleyip besleyen performans bilgi sisteminden oluşur.

Performans yönetiminin tasarlanması ve hayata geçirilmesinde ulaşılmaya çalışılan amaçlar ve bunların içerdiği reform stratejileri ülkeden ülkeye büyük değişiklikler göstermektedir. Bununla birlikte bunlar ana hatlarıyla; yönetimin ve iç işleyişin iyileştirilmesi, hesap verme yükümlülüğünün ve kontrollerin güçlendirilmesi ve tasarruf başlıkları altında gruplandırılmaktadır[23].

Yönetimin ve Kurumsal İşleyişin İyileştirilmesi

Kamu kurum ve kuruluşlarının yönetimlerinin rasyonalizasyonu ve iç işleyişlerinin yeniden düzenlenmesi çabaları, faaliyet ve hizmetleri iyileştirmeyi; kurumsal yapı, işleyiş ve ilişkileri sürekli olarak gözden geçirmeyi gerektirir. Bu amaca ulaşmak maksadıyla yönetimin sonuçlara odaklanmasını sağlama; yetki devri ve yöneticilere daha çok esneklik tanıma; hizmet standartları, performans ölçüleri, süreçlerin yeniden yapılandırılması, müşteriye odaklanma gibi hizmet kalite düsturlarının kamu yönetimine sokulması; stratejik planlamanın ve iş planlamasının bir yönetim aracı olarak benimsenmesi; orta vadeli kaynak planlaması; tahakkuk

[22] OECD/1995, **Governance in Transition**, s.102; GÖREN, İhsan, op.cit., s.230.
[23] OECD/1997, **In Search of Results**, s.9.

muhasebesi sistemine geçiş; kamu kurumları ve çalışanlar arasında rekabet ortamı yaratılması; diğer seviyelerdeki kamu yönetimleriyle ve özel sektörle iş ortaklıkları; bilişim teknolojisinden alabildiğine yararlanma bu grup içerisinde gösterilen çaba ve amaçlardır.

Hesap Verme Yükümlülüğünün ve Kontrollerin Güçlendirilmesi

Hesap verme yükümlülüğünün ve kontrollerin iyileştirilmesi, güçlendirilmesi ve yeni hizmet ifa biçimlerine uyarlanması yoluyla da performansın artırılacağı düşünülmektedir. Hesap verme yükümlülüğü kamu yönetiminin özünde var olan bir öğedir ve ondan bağımsız düşünülemez. Bu nedenle kimi zaman öteki stratejilerin ayrılmaz bir refakatçisidir. Söz gelişi, performansı iyileştirmek için bir ön şart olarak görülen, yöneticilere daha çok esneklik ve serbestlik tanınması keyfiyeti tek başına fazla bir şey ifade etmez; yani, yetersizdir. Kurum ve kuruluş yöneticilerinin yerine getirmeleri gereken daha sıkı ve ağır performans koşulları ile daha güçlendirilmiş bir hesap verme yükümlülüğü ve kamuya daha şeffaf ve anlamlı raporlar sunma zorunluluğu hemen her zaman yönetime ve yöneticilere tanınan esneklik ve serbestliğin yanında yerlerini alır. Bu yüzden uygulamada kendilerine yetki ve esneklik tanınmış yöneticilerin, yönetimlerini mevcut kaynaklar dahilinde icra ederek, karşılıklı olarak önceden belirlenmiş olan performans hedeflerine ulaşmada sorumluluk üstlenmeleri şart koşulmaktadır. Performans sözleşmeleri ve performans ölçümü bu alanda kullanılan önemli enstrümanlardır.

Tasarruf

Burada temel itici güç, kamu hizmetlerinin topluma maliyetlerinin azaltılmasına; dolayısıyla, bütçede tasarruf sağlamaya olan ihtiyaçtır.

Bütçe açıklarını ve kamu borçlarını küçültme stratejileri; idari giderleri ve yönetim kademelerini azaltma; ofislerin ortak yerleşimi ve ortak hizmetleri paylaşım; maliyet kurtarma kamu hizmetinin maliyetini hizmetten yararlananlara yükleme, kamu kurum ve kuruluşları tarafından üretilen bazı mal ve hizmetleri fiyatlandırma kullanıcı ücretleri, yardımları kaldırma, bütçe kategorilerinde daha çok seyyaliyet tanıma ve ödenek aktarmalarına izin verme türünden maliyetleri düşürecek uygulamalara daha çok dayanma ve tahakkuk muhasebesinin benimsenmesi yoluyla da kamu yönetiminde maliyet bilincinin uyandırılması tasarruf amacına dönük reform stratejilerine örnektir.

Uygulamada, bu birbirleriyle ilişkili ve birbirlerini takviye eden amaçların hepsinin de, değişik doz ve önceliklerle, bir performans yönetiminin çatısında bulunabildiği görülmektedir.

Amaçlara nasıl ulaşılacağının ve bunları gerçekleştirmede izlenecek yolun tayini önemlidir. Bu maksatla önceden geliştirilerek benimsenmiş belli politika, plan ve stratejilerin varlığı, amaçlara ulaşmayı nispeten kolaylaştıracaktır.

Bütçe sürecinin stratejik planlama süreciyle ilişkilendirilmesi reformların önemli aracı olduğundan bir çok ülkede performans yönetim reformları merkezi bütçe örgütleri tarafından yönetilmektedir. Yeni kurumsal düzenlemeleri geliştirme ve bütçe ile yönetim süreçlerini entegre etme konusunda merkezi bütçe örgütleri önemli rollere sahiptir. Performans odaklı yönetim sistemi bütçe açısından yeni tür enstrümanlardan da yararlanılmasını gerektirmektedir. Şöyle ki;

- Her bakanlığın ve kamu kuruluşlarının bütçe sürecinin bir parçası olarak üretilecek çıktıları, ulaşılacak mali performansı ve sürdürülecek çalışma düzeyini ifade eden stratejik iş planları hazırlanmalıdır.

- Bakanla müsteşarı veya genel müdür veya kuruluşun yönetim kurulu başkanı arasında imzalanan ve stratejik iş planına dayalı yıllık performans sözleşmeleri hazırlanmalıdır.

- Yıl boyunca belirli periyotlarla ve resmi olarak mali yıl sonunda değerlendirilmek üzere fiili performansın düzenli biçimde raporlanması.

Performans yönetimlerinin incelenmesinde ele alınacak unsurlar şunlar olabilir:

- Kurumların amaçları, hedefleri, performans ölçüleri ve çıktıları birbiriyle bağlantılı mı?

- Kurumların performans ölçüm sistemleri performansı verimlilik, etkinlik, hizmet kalitesi ve mali bakımlardan ölçebiliyor mu?

- Kurumların somut hedef belirleme süreçleri sağlam bir esasa dayanıyor ve somut hedefler periyodik olarak gözden geçiriliyor mu?

- Kurumların performans bilgileri güvenilir, tutarlı mı ve kısa sürede üretilebiliyor mu?

- Performans bilgileri performans ölçüleri ile birlikte uygun zamanlarda kurum içine ve dışına raporlanıyor mu?

- Kurumlar bu raporlardan yararlanarak somut hedeflerden sapmaları düzeltmek üzere doğru zamanda önlemler alıyor mu?

- Kurum yönetimleri performansı iyileştirmek üzere aktif şekilde çalışıyor mu?

OECD ve Düzenlemelerde Reform Programları

OECD'nin Bakanlar Konseyi, 1995 yılında üye ülkelerin kamu yönetimlerini düzenlemeye dönük çalışmalar yapılmasına karar vermiş, bu kararın uygulanmasına 1997 yılında geçilmiştir. 1997 yılında kabul edilen "Düzenlemelerde Reform Raporu"yla, OECD "üye ülkelerin yasal ve idari düzenlemelerinde gerekli reform çalışmalarının yapılmasını kararlaştırmıştır." Bu kuruluşun üyesi olan Türkiye, kapsama 2001 yılında çıkarılan bir Başbakanlık Genelgesi [24] ile girmiş ve böylece kamu reformlarında OECD etkisi yeni bir kurumsal yapıya bürünmüştür.

Bu genelgenin konuyu ortaya koyan ilk iki paragrafı şöyledir: "Ülkemizin de üyesi bulunduğu Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin Bakanlar Konseyi, 1995'te "Hükümet Düzenlemelerinde Kalitenin Geliştirilmesi Konusunda Tavsiye Kararı" almış, 1997'de "Düzenlemelerde Reform OECD Raporu"nu kabul ederek üye ülkelerin yasal ve idari düzenlemelerinde gerekli reform çalışmalarının yapılmasını kararlaştırmıştır. Bu çerçevede 1998'de "Düzenlemelerde Reform Programı Gönüllü Ülke İncelemeleri başlatılmıştır. Düzenlemelerde reform programı hükümetlere; yasal ve idari düzenlemelerin kalitesinin artırılması, deregülasyon programı çerçevesinde özellikle ekonomik altyapıyla ilgili sektörlerde mevzuatın azaltılması ve sadeleştirilmesini, piyasaların sağlıklı işlemesini sağlayacak rekabet politikasının kurumsallaşması, ekonomik büyümenin ve işletmelerin önünde engel oluşturan gereksiz hukuki düzenlemelerin ortadan kaldırılması, düzenlemelerde açıklık ve şeffaflığın sağlanarak kamuoyunun bilgilendirilmesi, düzenlemelerden etkilenecek ekonomik ve sosyal gruplarla danışma sürecinin yaygınlaştırılması, yeni işyerlerinin açılması için aranan idari formalitelerin azaltılması ve düzenlemelerin ekonomik ve sosyal etki analizlerinin yapılması konularında yardımcı olmayı

[24] Başbakanlık Personel ve Prensipler Genel Müdürlüğü, 12.03.2001 tarih ve B.02.0.PPG.0.12-320-3949 sayılı Genelge.

amaçlamaktadır. Ancak bu çalışmalar, incelenen ülkeye herhangi bir sorumluluk yüklememekte, sadece üye ülkelerin reform programında yararlanabilecekleri bir danışma hizmeti niteliği taşımaktadır."

1980'li yıllarla birlikte Dünyanın önemli bir paradigma değişikliği ile karşı karşıya olduğu görülmektedir. Neo-liberalizm olarak adlandırılan bu paradigma değişikliği önemli ölçüde devletin yapısı, rolü ve fonksiyonları üzerinde yapılan tanımlarda kendini göstermektedir.

Geleneksel paradigma içinde devlet, kamu alanını düzenleyen kurallar koyan tek otorite olarak belirmektedir. Ancak zaman içinde devletin rasyonellikten uzak, piyasanın işleyişine gereksiz müdahalelerde bulunan, aşırı büyük ve hantal bir yapıya dönüştüğü iddialarıyla yeni bir devlet anlayışı geliştirilmeye başlandı: Küçük ama etkin devlet. Bu yeni paradigma içinde:

- Devletin kamu alanını düzenleme, yani kural koyma tekelinin kırılması, bu görevin düzenleme yapılan alanın tüm aktörleri ile paylaşılması,
- Ekonomik ve sosyal refahın yükseltilmesi amacıyla makroekonomik istikrarın sağlanması, yüksek istihdam düzeyine ulaşılması,
- Eğitim ve öğretim düzeyinin yükseltilmesi, fırsat eşitliğinin sağlanması,
- Girişimciliğin desteklenmesi,
- Çevre, sağlık ve sosyal güvenlik alanlarında yüksek kalite standartlarına erişilmesi

öngörülmektedir. Bu öngörüye uygun şekilde çeşitli ülkelerde kamusal hayatı yeniden biçimlendirmek üzere Düzenlemelerde Reform Programları geliştirilerek uygulamaya konulmaktadır.

Söz konusu reform programları aracılığıyla hükümetler;

- Kamusal hayatın kurallarını oluşturan düzenlemelerin belirli aralıklarla çeşitli teknikler kullanılarak gözden geçirilmesini, bu şekilde ekonomik büyümenin, istihdamın ve yeni iş kurulmasının önünde engel oluşturan düzenlemelerin ayıklanmasını, sadeleştirilmesini,

- Piyasaların sağlıklı işlemesi için rekabet hukukunun kurumsallaştırılmasını,

- Düzenleme yapılma sürecinde açıklık ve şeffaflığın sağlanmasını ve kamuoyunun bilgilendirilmesini,

- Etkilenen tarafların danışma mekanizmaları yoluyla düzenleme yapım sürecine dahil edilmesini,

- Önemli yasal ve idari düzenlemeler için geleceğe yönelik etki analizlerinin (Regulatory Impact Analysis - RIA) kullanılmasını hedeflemektedir.

Ekonomik işbirliği ve Kalkınma örgütü (OECD) Kamu Yönetimi Komitesi (PUMA-Public Management Committee) tarafından yürütülen "Düzenlemelerde Reform Programı Gönüllü Ülke İncelemeleri", ise sözü edilen Düzenlemelerde Reform Programlarına dayanmakta ve incelemeye tabi tutmaktadır. Bu çalışmalar sırasında inceleme yapılan ülkede;

- Kamusal yaşamı düzenleyen mevzuatın hazırlanma süreci,

- İlgili ekonomik ve sosyal aktörlerin bu sürece dahil edilme mekanizmaları,

- Düzenlemelerin kamuoyuna duyurulması ve ilgili tarafların bu düzenlemelere erişimleri,

Gibi konular ele alınarak irdelemeler yapılmakta, tavsiyelerde bulunulmaktadır.

PUMA'ya göre;

"Ulusal hükümetler, giderek artan biçimde dış güçlerin düzenlemelerine maruz bırakılmaktadır. Karşılıklı ekonomik bağımlılığın artması, yeni teknolojik gelişmeler ve uluslar arası kurumların artan önemi, toplumları eskiden hiç olmadığı biçimde daha karmaşık, farklı ve çok boyutlu olmaya zorlamaktadır. Pek çok politika konusu, artarak kendiliğinden küresel nitelik kazanmakta ve uluslar arası alanda düzenlenmeye ihtiyaç göstermektedir. Buna ilaveten yerel yönetimler desantralizasyon aracılığıyla daha fazla özerklik kazanmakta, sivil toplum örgütleri ve yurttaş grupları, hem politika tespiti tartışmalarında hem de daha önce devlete bırakılan hizmetlerin sağlayıcıları olarak birer güç odağı biçiminde ortaya

çıkmaktadır. Yeni enformasyon ve iletişim teknolojileri de devletin çehresini değiştirmektedir."

Bu tespiti ortaya koyan PUMA hükümetlerin nasıl organize olması, kamu sektörünün nasıl yönetilmesi gerektiğine ilişkin çalışmalar yaparak, bu alanda ortaya çıkan yeni durumları analiz edip tanımlayarak hükümetlere yönetişimle ilgili ve hızla yaygınlaşan değişimleri belirlemesi için yardım etmektedir.

OECD Kamu Yönetimi Komitesi (PUMA), yukarda ana hatlarıyla anlatılan misyonu çerçevesinde 1998 yılından bu yana üye ülkeler hakkında, Düzenlemelerde Reform Programı Gönüllü Ülke İncelemesi çalışmalarını yürütmektedir. Bu bağlamda bugüne kadar, ABD, Japonya, Hollanda, Meksika, İspanya, Danimarka, Kore, Macaristan, İtalya, Yunanistan, İrlanda ve Çek Cumhuriyeti'nden oluşan 12 üye ülke ile ilgili incelemelerini tamamlamıştır. 2001 ve 2002 yıllarında gerçekleştirilen Kanada, İngiltere, Polonya ve Türkiye incelemeleri ile bu sayı 16'ya yükselmiş bulunmaktadır.

Ülke incelemeleri, çok yönlü disiplin yaklaşımını izleyerek, bir hükümetin düzenleyici reformu yönetebilme kapasitesi, rekabet politikası ve uygulaması piyasaların açıklığı ve orta-vadeli makro-ekonomik durum karşısında belirli sektörlerdeki düzenleyici politikaların genel çerçevesi üzerine odaklanmaktadır.

Çalışmalar sonunda üretilen ülke inceleme raporları, inceleme yapılan ülkeye herhangi bir sorumluluk yüklemeden, sadece üye ülkelerin reform programlarında yararlanabilecekleri bir danışmanlık hizmeti niteliğini taşıyacak şekilde hazırlanmaktadır. Ancak bu raporlar, hükümet, medya ve diğer etkili çevreler tarafından yakından izlendiği için ilgili ülkelerde hızla ulusal çapta kamu yönetimi tartışmalarının önemli bir parçası olmaktadır.

OECD ülkelerinde gerçekleştirilen reformların amacı şöyle özetlenebilir:

- Kamu mali ve performans raporları ile kamuoyunun ve parlamentonun bilgilendirilmesi sağlanarak, halkın kamunun yetkinliğine olan inancını ve güvenini geliştirmek,

- Program hedeflerinin belirlenmesini, bu hedefler doğrultusunda program performansının ölçülmesini ve programdaki gelişmeler hakkında kamunun

bilgilendirilmesini sağlayacak program performans reformunu bazı pilot projeler aracılığıyla başlatmak,

- Kamu hizmetlerinin alıcılarının tatmini esas alınmak suretiyle, hizmet kalitesine ve sonuçlara odaklanarak, kamu programlarının etkinliğini ve halk nezdindeki güvenilirliğini geliştirmek,

- Program hedeflerinin yeterince iyi belirlenip ilgili taraflara iletilememesi ve program performansı hakkındaki bilgilerin yetersizliği nedeniyle, kamu yöneticileri program verimliliğini ve etkinliğini artırmada başarılı olamamaktadırlar. Program amaçlarına ulaşmayı sağlayacak planlamayı yapmalarını sağlayarak ve program sonuçları ve hizmet kalitesi hakkındaki bilgileri ileterek (yönetim bilgi sistemi oluşturarak) kamu yöneticilerine yardımcı olmak, hizmet sunum kalitesini geliştirmek,

- Parlamenter politika ve stratejilerin belirlenmesinde, yatırım kararlarında ve bunların izlenmesinde, program performans ve sonuçlarının yeterince dikkate alınmasını sağlamaktır.

OECD ülkelerinde yürütülen bu reform çalışmalarında pek çok ortak nokta vardır. Bu reformların temel amacı, kamu sektörünün performansını geliştirmek ve ekonomideki rolünü yeniden tanımlamaktır. Bu ülkelerde yürütülen reform çalışmalarının ortak noktaları şöyle özetlenebilir.

- Sonuçlara ve dolayısıyla da verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun (performansın) artırılmasına odaklanılmıştır.

- Merkezi hiyerarşik yapıların desantralizasyonu ile yetki devri ve esnekliğin arttırılmasına çalışılmıştır.

- Kamu sektöründe hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi ve kamu hizmetlerinin kalitesinin iyileştirilmesi hedeflenmiştir.

- Kamu yöneticilerinin ve çalışanlarının politika ve strateji geliştirme kapasitesinin güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

- Düzenli ve belli aralıklarla kamu kuruluşlarınca parlamentoya ve kamuoyuna mali ve performans raporları sunularak, kamu yöneticilerinin faaliyetleri

ve bütçe üzerinde siyasi kontrollerin güçlendirilmesi ve kamu yönetiminde şeffaflığın sağlanması hedeflenmiştir.

OECD ülkelerinin deneyimlerinden çıkan sonuçlara göre, başarılı bir reformun şartları şunlardır.

- Kamu hizmetleri reform girişiminin, hükümetin politikalarıyla bunların finansmanı için gerekli bütçeyi bütünleştirmesi gerekir.
- Stratejik bir yaklaşım gereklidir. Reformlar, kamu hizmetlerinin gelecekteki rolü ve gücünün ne olacağının gerçekçi bir biçimde incelenmesiyle geliştirilmiş bir vizyonla yapılmalıdır.
- Performans artırılmalı ve performans kamu sektörü programlarının çıktıları ve sonuçları ile maliyetlerine odaklanmalıdır.
- Yetki devrine, onunla orantılı hesap verme sorumluluğu eşlik etmelidir.
- Yeniden yapılanma girişimi kadar, yeniden yapılanmanın izlenmesi de önemlidir. Reform çalışmaları parlamento adına denetim yapan yüksek denetim örgütü tarafından izlenmelidir. Yüksek denetim örgütünün (Sayıştay'ın) hazırladığı raporlar aracılığı ile parlamento bilgilendirilerek, reform çalışmaları üzerinde parlamentonun siyasi kontrolü güçlendirilmelidir. Bu aynı zamanda, reform çalışmalarına parlamentonun desteğini artıracaktır.
- Sürdürülebilir yeniden yapılanma öncelikli olmalıdır. Politik liderlik ve destek (sorumluluğun üstlenildiğini göstermek) reformun başarısı için önemlidir. Örneğin, ABD'de Reformun tanıtımı Başkan Clinton ve Başkan Yardımcısı Al Gore tarafından yapılmıştır. İngiltere'de Başbakanlığa bağlı Efficiency Unit tarafından yürütülmüştür.

Reform gerçekleştiren ülkeler, reformun çerçevesini çizen ve bu reformların uygulanabilmesi için reform takvimini belirleyen performans kanunları çıkarmışlardır. Reform takvimi de, bu yasal düzenlemelerde yer almıştır.

OECD ülkelerinin yaşadığı deneyimler ışığında, ülkemizin içinde bulunduğu koşullar incelendiği zaman reform ihtiyacını doğuran sebeplerin ülkemizde de olduğu görülmektedir.

Gerçekten kamu hizmetleri halkın ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılamamakta olup, kamu kurumlarındaki verimsizlik ve israf halkın kamu kurumlarına olan güvenini sarsmıştır.

Kırtasiyecilik kamu kurumlarının etkin çalışmasını engellerken, özel sektörün ve vatandaşın kamu hizmetlerinden yararlanmasını güçleştirmektedir.

E- Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Bazı Açmazlar

Kamu yönetiminde gelinen bu nokta, bazı sorunları da beraberinde getirmekte, bazı darboğazlar oluşabilmektedir. Ortaya çıkan sorunlardan bir tanesi hukuk devleti ilkesi ile ilgilidir. Belli bir tarihselliğin ürünü olan hukuk devleti, kamunun her türlü eylem ve işleminin hukuk kurallarına uygun olmasını ve hukuk tarafından denetlenmesini öngörmektedir. Nitekim geleneksel kamu yönetimi paradigması içinde hukuka bağlılık ve hukuk tarafından denetlenme, çok önemli ve ağırlıklı bir yere sahip bulunmaktadır. Hem yasama hem yürütme organının yargı organı tarafından denetlenmesi bu anlayışın uygulamadaki yansıması olarak düşünülebilmektedir. Kamu yönetimini, iş idaresinden ayıran temel özellik de bir bakıma hukuka bağlılık ve yargı tarafından denetlenme olmuştur. Şimdi kamu yöneticileri, herhangi bir hizmet üretirken ya da toplumla ilgili bir düzenleme yaparken pazar yaklaşımı içinde, maliyet-fayda, tüketici tercihi yada müşteri tatmini türünden ölçütlere göre davranacaklardır. Bu ölçütlere göre davranmanın gerekli kıldığı rasyonellik ile hukuk devleti ilkesinin katı kurallarını bağdaştırmak hiç de kolay bir iş olmayacaktır. Küreselleşme olarak tanımlanan sürecin, pazar rasyonalizmi ile hukuk devleti anlayışı arasında zaten var olan gerilimi daha da derinleştirdiği söylenebilmektedir[25].

Yeniden yapılanma içinde ortaya çıkan diğer sorun, yolsuzlukların olağanüstü yaygınlaşmasıdır. Başta Dünya Bankası olmak üzere birçok çevre devletin küçülmesiyle yolsuzlukların ortadan kalkacağını, en azından azalacağını iddia etmişlerdir. Ancak, bu tahmin gerçekleşmemiş, tam tersine son 20-25 yıl içinde yolsuzluklar dünya ölçeğinde artmıştır. Kamu hizmeti veya kamu yararı ölçütü yerine pazar anlayışıyla hareket eden kamu yöneticilerinin karşılarına çıkan fırsatların yine "pazar fırsatları" (!) çerçevesinde yararlanma yoluna gittikleri anlaşılmaktadır.

[25] SAYLAN, Gencay, op.cit., ss.17-18.

Bir diğer sorun yeni kamu yönetimi anlayışının "kaliteli hizmet" ve "müşteri tatmini", "tüketici tercihi" gibi ilkelerinin bazı kamusal alanlarda örneğin güvenlik hizmetlerinde nasıl uygulanacağıdır[26].

Bu soruların artırılması mümkündür. Ancak, yeniden yapılanma süreci içinde olağanüstü büyüklükte bir değişimin varlığını yadsımak mümkün değildir. İster olumlu ister olumsuz bir değerlendirmeye tabi tutalım, bir küreselleşme gerçeği yaşanılmaktadır. Bu küreselleşme sürecinde toplum piyasalaştırılmakta, gelişmiş ülkelerle diğerleri arasındaki uçurum derinleşmektedir. Bu nedenle, bu süreç de sorgulanabilmeli, eleştirilebilmelidir.

II - YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI VE TÜRKİYE

Dünyada yaşanan gelişmeler ve ülkemize özgü dinamikler Türkiye'de de kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasını gerektirmektedir. Küreselleşme ve bilgi toplumu ortamına kayan bir dünyada hiçbir ülkenin mevcut kamu yönetim yapısıyla beklentileri karşılaması mümkün değildir.

İster dünya ölçeğinde olsun, ister bölgesel olsun, yaşanan ekonomik krizler, etkileşimin yoğunlaştığı küresel ortamda diğer ülkeler gibi Türkiye'yi de etkilemektedir. Bu durum, ülkemizin, dış şoklara karşı direncini artıracak şekilde kamu yönetimini yeniden yapılandırmasını gündeme getirmektedir.

A- Türkiye'de Mevcut Kamu Yönetimi

Türk kamu yönetimi uzun bir geçmişe sahiptir. Cumhuriyet dönemi, Osmanlı yönetim mirasını olduğu gibi devralmış ve bu yapıyı yeni rejimin gereklerine uydurmaya çalışmıştır. KİT modeli sisteme eklemlenmiş, merkezi yapı güçlendirilmiştir. 1929 Dünya ekonomik krizi ve 1939 İkinci Dünya Savaşı ile birlikte zorlanmaya başlayan sistem, 1945'te çok partili siyasal yaşama geçildikten sonra daha da zorlanmaya başlamıştır. 1961 Anayasasından sonra yönetimin değişime ayak uydurma çabaları ciddi biçimde başlamıştır. Ancak, bu uyum çabaları hiçbir zaman radikal düzenlemelere dönüşememiş; sistem planlı kalkınmanın gereklerini karşılamakta zorlanmıştır. 1980 sonrasındaki hızlı siyasal ve ekonomik değişim

[26] ŞAYLAN, Gencay, op.cit., ss.17-21.

baskıları nedeniyle yapılan gelişi güzel ve günü birlik müdahaleler sonucu sistem artan biçimine yozlaşmaya başlamıştır. 1990''ardan itibaren, kamu yönetimi, değişim baskılarının yükünü çekemez hale gelmiştir[27].

Değişim baskısı bir yana, Türkiye'de konulan ortak tanı, kamu yönetimi "başarılı değildir, değiştirilmeli veya iyileştirilmelidir."[28] Gelişigüzel bir gözlem, kamu yönetiminin ortak bir yakınma konusu olduğunu göstermeye yetmektedir. Yönetimin işleyişinden başta yasama organı ve hükümet şikayetçidir. Cumhuriyetin başından günümüze kadar Türkiye Büyük Millet Meclisinde okunan 59 hükümet programının 54'ünde yönetimden yakınılmaktadır. Bunun gibi kalkınma planları da, kamu yönetiminden yakınmalarla doludur. Kamu yönetiminin işleyişinden özel kesim ve yurttaşlar da memnun değildir. Vatandaşlar, işlerinin resmi dairelere düşmesinden korkmakta; buraları, her şeye engel çıkaran, savurgan, hatır, gönül ve gerektiğinde belli bir maliyetle iş yapılan yerler olarak görmektedirler. Daha da kötüsü, kamu yönetiminden, burada görev yapan kamu ajanları da memnun değildir. Onlar da ücretlerinden, ehliyet ve liyakatın olmadığından, partizanlıktan yakınmaktadırlar[29].

Kamu hizmetlerindeki aksaklıkları;

- Kamu hizmetlerinin vatandaş gözünde; yavaş, kalitesiz, pahalı, az çeşitli, ulaşılması zor olarak değerlendirilmesi,
- Kamu kurum ve kuruluşlarının bugün yürütmüş olduğu faaliyetlerin bir kısmının özel sektörün gelişmesi ve kamu hizmet anlayışının değişmesi gibi nedenlerden ötürü bugün için gerekenlerini istenen seviyede yerine getirememesi,
- Kurumların hizmet üretimlerinin azalması, yavaşlaması ve kalitenin düşmesi sebebi ile birim maliyetlerinde artış olması,
- Kamu kurum ve kuruluşlarının merkez teşkilatları ve onların taşradaki birimleri arasındaki görev dağılımının merkez lehine bozulması,
- Kırsal alanlardan kentlere olan göç sebebi ile kamu hizmetlerinin istenen hız, zaman ve kalitede karşılanmaması,

[27] TUTUM, Cahit, op. cit., ss.139-140.
[28] YAYLA, Yıldızhan, "Türkiye İdaresinin Yeniden Yapılanması Üzerine Bazı Gözlemler", **Yeni Türkiye 4**, s.121.
[29] TUTUM, Cahit, op.cit., s.140.

- İç ve dış borçlanma sebebi ile kamu hizmet yatırımlarına yeterli kaynak sağlanamayıp, istenen miktar ve kalitenin gerisinde kalınması,
- Yanlış istihdam politikaları nedeniyle bazı hizmetlerde kadrolar aşırı büyürken, bazı hizmetleri sunmak için yeterli personel bulunamaması,
- Kamu hizmeti gören yöneticilerin, hükümetlerin değişimi ile birlikte görevlerinden alınması biçiminde sıralamak mümkündür.

Toplum, kamu yönetiminin üstlendiği hizmetleri, kaynakları etkin ve verimli kullanarak, zamanında ve gereken en kısa süre içinde, bir başka deyişle hızlı bir biçimde üretmesini beklemektedir. Bu nedenle kamu yönetimi açısından çağdaş yönetim ilke, esas ve uygulamalarının daha fazla önem taşıdığı, kamu yönetiminin etkinliğe verimliliğe ve vatandaşın ihtiyaçlarını tatmine yönelik yönetsel uygulamalara başvurmak ve bu uygulamaları geliştirmek durumunda olduğu değerlendirilmektedir[30].

Kamu yönetiminde yaşanan sorunların ve krizlerin temelinde yatan en önemli nedenlerin başında ülkemizin çağın koşullarına ve halkımızın taleplerine yeterince cevap veremeyen yönetim anlayışı ve yapısı gelmektedir. Bu sorunların temelindeki mevcut yönetim anlayışının özelliklerini özetlemek gerekirse;

- Gelecek yönelimli değil geçmiş yönelimli,
- Amaç yönelimli değil sorun çözme yönelimli,
- Teşhis yönelimli değil çözüm yönelimli,
- Tek taraflı ve kapalı bir yaklaşım,
- Ödüllendirme yerine cezalandırma yönelimli

olduğu görülmektedir. Bunlara ilâveten;

- Merkezi idare ile mahalli idareler arasında uygun olmayan görev dağılımı,
- Yetersiz mali kaynaklar,
- Örgütlenme ve personel sorunları,

[30] Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No:DPT:2507, ÖİK:527, Ankara, 2000, s.83.

- Merkezi idarenin mahalli idareler üzerinde gereksiz vesayet uygulamaları,
- Şeffaflık ve katılım yetersizliği ile
- Merkezi hükümete aşırı bağımlılık

temel sorunlar olarak ortaya çıkmaktadır.

Aşırı merkezi bir yapı içinde bir yandan merkezi birimler kendilerinden beklenen stratejik liderliği ve politika belirleme özelliğini yitirerek gereksiz ayrıntılara ve kırtasiyeciliğe boğulurken, diğer yandan sağlıklı bir işbölümünden ve görev tanımından yoksun yapılar birbirleriyle uyumsuz bir şekilde değişmiş ve büyümüş, aynı alanda hizmet sunan kurumların sayısı artmış, kurumsal kargaşa ve çatışmalar yoğunlaşmıştır. Koordinasyonun zayıfladığı, kaynak israfının arttığı ve hizmet kalitesinin düştüğü bu ortamda, halkın beklentilerine ve ihtiyaçlarına uygun kamu hizmeti üretimi nicelik ve nitelik olarak gerilemiştir[31].

"Türk yönetim sistemi A'dan Z'ye kadar bozulmuştur. Çürümüş, tıkanmış fakat canı çıkmadığı için (çıkmamış canda umut vardır yaklaşımıyla) bölük pörçük, yamalama ve kurcalama yöntemleriyle ömrünün uzatılması çalışmaları devam etmektedir. Devletin, teknik devlete dönüştürülmesi anlamında küçültülmesi ve olması gereken noktaya çekilmesini başaramadığımız sürece, devlet halkına yük, kaynak ve zaman yutarak, gelişme ve kalkınmanın baş engeli olacaktır." [32]

B- Kamu Yönetimini İyileştirme Çalışmaları ve Başarısızlık Nedenleri

Türk kamu yönetimindeki sorunlar yeni olmadığı gibi bu sorunlara çözüm yönündeki reform çabaları da yeni değildir. Osmanlı döneminde başlayan, Cumhuriyetle ivme kazanan bu süreç halen devam etmektedir. Koçi Beyin idarede ıslahata ilişkin "Risale" sini hazırlayıp IV. Murat'a sunmasından bu yana, idari reform, Türkiye'nin hep gündeminde olmuştur.

Cumhuriyet Döneminde ülkemizin ekonomik, sosyal ve kültürel hayatında hızlı ve köklü değişiklikler yaşanmıştır. Bu değişiklikler doğal olarak kamu yönetiminde değişim ihtiyacına yol açmıştır. İdari reform konusu özellikle 1960

[31] T.C. Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1**, s.79.
[32] YAZICIOĞLU, Recep, "Demokratik Katılım ve Yeniden Yapılanma", **Yeni Türkiye 4**, Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı, Mayıs-Haziran 1995, Yıl 1, Sayı 4, Ankara, s.34.

yılından sonra, kalkınma planlarında özel bir yer almıştır. Bu nedenle, Cumhuriyet Döneminde yapılan idari reform çalışmalarını planlı dönemden önce ve planlı dönemde yapılan çalışmalar olarak iki başlık altında incelemek daha doğru olacaktır. Çünkü 1963 yılında başlayan planlı kalkınma dönemine kadar gerek kamu yönetiminin gerekse kamu iktisadi teşekküllerinin düzenlenmesi ile ilgili çeşitli raporlar hazırlanmış, yasa değişiklikleri ile bazı düzenlemeler yapılmışsa da geniş kapsamlı çalışmaların planlı kalkınma döneminde başlatıldığı görülmektedir.

Planlı Dönemden Önceki Reform Çalışmaları

Ülkemizde 1933 yılından itibaren idari reform konusunda bir çok araştırma ve çalışma yapılmış, raporlar hazırlanmıştır. Bu çalışmalar genellikle yabancı uzmanlar tarafından, merkezi düzeyde hazırlanan raporlar şeklinde ortaya çıkmıştır. Ancak bunun yanında yerli uzmanlar ve Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından yapılan çalışmalar da vardır. Bu çalışmalardan önemli olanlarına aşağıda değinilmektedir.

- 1933 yılında Amerikalı uzmanlardan oluşan bir grup, ekonomik konulara ağırlık vermekle birlikte, idari sorunları da ele almış ve inceleme sonuçlarını "Türkiye'nin İktisadi Bakımdan Bir Tetkiki" ismini taşıyan bir rapor halinde 1934 yılında hükümete teslim etmiştir.

- 1947 yılında Başbakanlık direktifiyle devlet teşkilâtının daha verimli ve daha rasyonel çalışması için çeşitli bakanlıkların bünyelerinde komisyonlar kurulmuştur. 1948 yılında yine Başbakanlığın direktifiyle çeşitli devlet daireleri ve bakanlık teftiş kurulları hazırladıkları idari ıslahat konusundaki araştırma raporlarını Başbakanlığa sunmuşlardır.

- 1949 yılında İstanbul Üniversitesi profesörlerinden Dr. F. Neumark, Başbakanlığın talebi üzerine "Devlet Daireleri ve Müesseselerinin Rasyonel Çalışması Hakkında" bir rapor hazırlamıştır. Raporda idarede yeniden düzenlemeyi gerektiren nedenler, yeni düzenleme için gerekli örgütler, memur sorunları ve rasyonel çalışmayı sağlayacak tedbirler, ilkeler ve öneriler yer almıştır.

- 1951 yılında Türkiye ve Uluslar arası İmar ve Kalkınma Bankasının (Dünya Bankası) finanse ettiği ve 13 kişilik bir kurul tarafından hazırlanan ve kurul başkanı James M. Barker'in ismine atfen Barker Raporu adı verilen çalışma

hükümete sunulmuştur. Kapsamlı bir şekilde hazırlanan rapor, Türk idari sistemiyle ilgili sorunları açıklayıp, personel sorunları ile ilgilenecek bir devlet personel dairesi kurulması, devlet dairelerinde danışma hizmetlerinin düzeltilmesi gibi öneriler getirmekte ve merkeziyetçi sistemi, yetkilerin alt kademelere verilememiş olmasını eleştirmektedir.

- Yine 1951 yılında James W.Martin ve Frank A. Cush isimli iki uzman tarafından özellikle Maliye Bakanlığının örgütlenme ve çalışma esaslarını inceleyen rapor Maliye Bakanlığına sunulmuştur. Aynı yıl Maliye Bakanlığı tarafından Barem sistemi konusunda bir rapor hazırlanmıştır. Yine Maliye Bakanlığı tarafından 1956 yılında Devlet Personel Kanunu Tasarısı hazırlanmıştır.

Planlı Dönemde Yapılan Çalışmalar

Planlı dönemde idari reform konusunda yapılan çalışmalarda bir yöntem değişikliği gözlenmektedir. Bu dönemde belli uzmanlara rapor hazırlatılması yanı sıra daha kurumsal bir yaklaşım izlendiği, Devlet Planlama Teşkilatı, Devlet Personel Başkanlığı ve TODAİE'nin reform konusunda çalışmalarda bulunduğu gözlenmektedir.

- Çok kısa olarak belirtmek gerekirse, bu dönemde yapılan çalışmaların ilki ve en kapsamlısı Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP) dır. Geniş bir uzman kadrosu tarafından 1962 yılında başlatılan proje 1963 yılında bitirilmiştir. Proje merkezi hükümet teşkilatının yeniden düzenlenmesi ile ilgili tüm sorunları kapsamına almış; taşra kuruluşlarını, mahalli idareleri ve kamu iktisadi teşebbüslerini kapsam dışı bırakmıştır. Bu kuruluşlarla ilgili araştırmalar daha sonra 1964-1966 yılları arasında yapılmıştır.

- MEHTAP projesi sürdürülürken, 1962 yılında, Devlet Personel Başkanlığı tarafından devlet personelinin sorunları, statüleri ve yetiştirilmeleri ile ilgili bir rapor hazırlanmıştır.

- 1963 yılından itibaren Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planının yürürlüğe girmesinden itibaren tüm planlarda idari reform konusuna özel bir önem verilmiş, reform konusu hem planların hem de yıllık programların tümünde sürekli olarak yer almıştır.

- Reform çalışmalarında en son ve en kapsamlı örnek Kamu Yönetimi Araştırma (KAYA) projesidir. KAYA projesi 1988 yılında DPT tarafından TODAİE'den Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planına ışık tutacak şekilde ve kamu yönetimini geliştirmek ve yeniden düzenlemek üzere bugüne kadar yapılmış olan çalışmaların uygulamaya ne ölçüde yansıdığını araştırmak, yapılan bu çalışmaların ve uygulamaların eksik yönlerini, aksaklıklarını, darboğazlarını ve sorunlarını belirlemek ve bunlarla ilgili alınması gereken önlemleri açıklığa kavuşturmak, Avrupa Topluluğuna yönetsel uyum amacıyla gerekli hazırlıkları saptamak üzere bir yönetim araştırması yapılmasının istenmesiyle başlamıştır. KAYA projesinin amacı "kamu hizmeti gören merkezi yönetimin merkez ve taşra örgütü ile yerel yönetimleri, süratli, ekonomik, verimli ve nitelikli hizmet görecek bir düzene kavuşturmak ve böyle bir düzen içinde iş görmelerini sağlamak için; kamu kuruluşlarının amaçlarında, görevlerinde, görevlerinin bölünüşünde, örgüt yapılarında, personel sisteminde, kaynaklarında ve bunların kullanılış biçimlerinde, yöntemlerinde, mevzuatında, iletişim ve halkla ilişkiler sisteminde var olan aksaklıkları, bozuklukları ve eksiklikleri saptamak ve bu konularda yapılması gerekenleri önermek" olarak belirlenmiştir[33].

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planının (2001-2005) temel amaçları ve stratejisi içinde, kamu yönetiminin sorunları isabetle saptanmış olup, Planın, Yüksek Planlama Kurulu tarafından belirlenen ve Bakanlar Kurulu kararıyla resmiyet kazanan strateji belgesinde kamu yönetimi şu şekilde değerlendirilmektedir.

"Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında, kamu hizmetlerinin yeniden değerlendirilmesi, görev ve teşkilat arasında dengenin sağlanması, hizmet etkinliğinin artırılması, kamu hizmetlerinde vatandaşın taleplerini esas alan kaliteli mal ve hizmet sunumu, gerekli sayı ve nitelikte personelin istihdamı, katılımcılık ve halka dönük bir yönetim anlayışı oluşturulmalıdır. Kamu yönetiminin performansının artırılması, yetki, işbölümü ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması, yetki devri ve esneklikle birlikte hesap verme sorumluluğunun "yönetsel saydamlığın güçlendirilmesi, kamu yönetici" ve çalışanlarının niteliklerinin geliştirilmesi ve kamu hizmetlerinin sunumunda bilgi ve iletişim teknolojilerinden yaygın bir şekilde yararlanılması sağlanılmalıdır."[34]

[33] Devlet Planlama Teşkilatı, op. cit., ss.6-8.
[34] Resmî Gazete, T.1.06.2000, Mükerrer Sayı, ss.1-30.

Yukarıda değinilen Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Strateji belgesinde bu temel belirlemenin dışında kariyer ve liyakat ilkelerinin altı çizilmekte, yerel yönetimlerin yetkilerinin artırılacağı, yargı ve güvenlik hizmetlerinin düzeyinin yükseltileceği ifade edilmektedir. Stratejinin kamu yönetimi ile ilgili bölümü izleyen ve "Ekonomide Etkinliğin Artırılması" başlığı altında toplanan bölümünde ise iki nokta öne çıkmaktadır. Devletin yolsuzluklarla etkin bir biçimde mücadele etmesi ve özellikle ekonomik alanda düzenleyici rolünün "özelleştirme", "rekabeti sağlama" gibi amaçlar üzerine oturtulmasıdır.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Plan Stratejisi Ana Belgesinin kamu yönetimi ile ilgili olarak dört sorun alanını öne çıkardığı söylenebilir. Bunlar kamu yönetiminin şeffaflaşması, katılım ve özellikle sivil toplumun kamu alanının içeriğini belirlemesi, topluma hesap verme (accountability) ve kamu yönetiminin ekonomik alanla ya da pazar ile ilgili düzenleyici işlevleri. Bir başka deyişle şeffaflık, sivil toplum katılımı, hesap verme ve düzenleme bugünün kamu yönetimi söyleminin kategoriksel sorun alanları olarak tanımlanabilmektedir. Buna karşılık, kolaylıkla gösterilebileceği üzere bu sorun alanları, yerleşik kamu yönetimi paradigmaları içinde yer almamaktadır. Örneğin şeffaflık, bir sorun alanı olarak yolsuzluk tutum ve davranışlarının evrensel düzeyde, olağanüstü artmasından ya da yoğunlaşmasından kaynaklanmış bulunmaktadır. Buna karşılık geleneksel kamu yönetimi paradigması içinde yolsuzluk olarak tanımlanan tutum ve davranışların esas olarak hukukun, hatta ceza hukukunun ilgi alanı içinde kaldığı varsayılmıştır. Aynı çerçevede, hesap verme ise yönetsel mekanizma içinde ele alınmış; topluma hesap verme ise siyaset kuramının ilgi alanı içinde kalmıştır. Sivil toplumun kamu alanına katılımı ise geleneksel öğreti ya da paradigma içinde bir halkla ilişkiler sorunu olarak yorumlanmıştır. Bugün için ön plâna çıkan düzenleme işlevi ise, yine yerleşik paradigmalar içinde ele alınıştan farklı bir çerçevede, pazar ussallığına bağlılık olarak tanımlanmaktadır.

Kısaca ifade etmek gerekirse, burada tanımlanan dört kategori sorun alanı, kamu yönetiminin yerleşik paradigmaları tarafından ya hiç ele alınmamış ya da farklı bir anlayış içinde yan sorun alanı olarak düşünülmüştür[35].

1963 yılında MEHTAP (Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi) ve 1991 KAYA (Kamu Yönetimi Araştırma Projesi) projelerinde somutlaşarak günümüze kadar gelen ve kalkınma planlarında da önemle vurgulanan kamu

[35] ŞAYLAN, Gencay, op.cit., s.4.

yönetimini iyileştirme çalışmaları, bugün, Kamu Yönetimi Temel Kanunu çıkartılmak suretiyle yasal bir zemine oturtulmak istenmektedir. Zira, yukarıda anılan ve hayli uzun bir geçmişi olan tüm bu çabalar başarısız kalmış, kamu yönetiminde arzulanan kaliteye bir türlü ulaşılamamıştır.

Bu başarısızlığın genel nedeni, işin doğasında var olan güçlüktür. Yeniden yapılanma veya reform, değişim demektir. Değişim ise, her zaman sorunludur. Özellikle, bizim gibi kapalı sistem özelliklerine sahip bir yapıyı değiştirmek son derece güçtür[36].

Hazırlanan raporların hiçbirisinde yer alan öneriler bütünüyle uygulanamadığı gibi, bu raporlardan esinlenerek kalkınma planları ve bunların dilimleri olan yıllık programlarda yer verilen ilke, politika ve tedbirlerin de uygulanmadığı görülmektedir. Ancak çıkarılan çeşitli yasalarla kamu yönetiminde bu dönemde yapılan bazı değişikliklerin bilimsellikten uzak, politik ve popülist yaklaşımlarla yapıldığı, bu değişikliklerin bir çoğunun az çok var olan fonksiyonel örgütlenmeyi de bozduğu, dolayısıyla karışıklığa ve çok başlılığa sebep olduğu dahi söylenebilir.

Hazırlanmış olan raporların uygulanamama nedenlerini aşağıdaki gibi saptamak mümkündür.

- Bu raporların hiçbirisi uygulama projelerini kapsayacak biçimde hazırlanmamıştır.

- Kalkınma planları ve yıllık programlarda yer alan politika ve tedbirler de uygulanabilir proje niteliğinde olmadığı gibi, müeyyidesi olmadığından kuruluşlar projelendirerek uygulama çabasına girmemişlerdir. Kaldı ki;

Kuruluşlar uygulama projeleri hazırlayıp uygulayabilecek uzman personele sahip değillerdir.

Devlet Planlama Teşkilatında uygulamayı izleyebilecek, değerlendirecek ve yönlendirecek yeterli sayı ve nitelikte uzman personel de olamamıştır.

- Yeniden düzenleme konusunda hazırlanan raporların, uzmanlaşmış bir kadronun yönlendiriciliğinde, sistemin bütününü göz önünde tutarak uygulama projeleri haline getirilmesi zorunluluğu vardır. Ancak bu şekilde, örgütlenmede,

[36] TUTUM, Cahit, op.cit., s.142.

görev, yetki ve sorumluluk dağılımında uyulacak ilkeler ve kurallarda, uygulanacak sistemler, yöntemler ve usullerde uyum ve birliktelik sağlanabilecektir. Bu gereksinim yerine getirilememiştir.

- Reformlara ilişkin temel bir felsefenin ve modelin açıklıkla ortaya konulamamış olması da başarıya ulaşmada çok önemli bir eksikliktir. Reform çalışmalarında yönlendiricilik sağlayacak genel bir "siyasi direktif" ve bunun dayandığı bütüncül bir modelin oluşturulmuş olması gerekir.

- Yeniden yapılanma çalışmalarını özellikle teknik düzlemde sahiplenecek bir kuruluşun oluşturulamaması uygulamaya geçilememesinin en önemli nedenlerinden birisidir.

- İdari reform çalışmaları uzun soluklu ve kalıcı bir çabayı gerektirmektedir. Belli bir süre boyunca asgari kararlılığı sağlayacak bir siyasi ve bürokratik tercihin olması gerekir. Siyasi istenç olmadığı sürece, reformun başarıya ulaşması çok zordur.

- Oysa politik istikrarsızlık doğal olarak kamu yönetiminde de istikrarsızlığa yol açmaktadır. Siyasi iktidar ile birlikte kamu yönetimi kadrolarının da sık sık değişmesi doğru ya da yanlış her şeye yeniden başlanmasına yol açmakta bu da sonuca ulaşmayı engellemektedir.

- İdari reform çalışmalarının bir çoğunda yasal hatta anayasal değişiklikler yapılması zorunluluğu vardır. Oysa hukuk sisteminde köklü değişiklikler yapmak her zaman mümkün olamamaktadır.

- Sorun çözmeye yönelik bir yaklaşımın ve yeteneğin gerek toplumsal planda gerekse kamu yönetimi alanında yeterince gelişmemiş olması idari reform çalışmalarını da olumsuz yönde etkilemektedir. Özellikle bürokrasi içinde sorunlara çözüm arama ve yapılmamış olanı yapmak yerine mevcudu korumaya yönelik tutumların daha risksiz olması nedeniyle tercih edilmesi yenileşme çabalarını olumsuz yönde etkilemektedir.

- Hemen her faaliyet gibi reform çabası da belli bir mali külfete katlanmayı gerektirmektedir. Bütün reform önerilerinin uygulanması, bazı birimlerin işlevsiz hale gelmesini, bazı kamu görevlilerinin işinden olmasını veya yeni birimlerin

kurulmasını gerektirecektir. Bu nedenle ortaya çıkacak kaynak ihtiyacı bazen oldukça yüksek olabilmektedir.

- Mahalli idare reformu temelde bir politik tercihi yansıttığı için, merkezdeki politikacıların ne kadar samimi olduğu önemlidir. Oysa ülkemizdeki uygulamalar merkeziyetçi bir eğilimin ağır bastığını, taşra ve yerel yönetim birimlerine gereken görev, yetki ve kaynakların devredilemediğini göstermektedir.

- Öte yandan Ülkemizde kamu görevlilerinin büyük bir kısmı merkezde istihdam edilmektedir. Bu merkezi bürokrasi mahalli yönetimlerin kalkınma politikalarında söz sahibi olabilmesine sıcak bakmamaktadır.

- Uygulama ve izleme eksildiği ile, bir başka başarısızlık nedenidir[37].

C- Kamu Yönetimini Değişime Zorlayan Nedenler

1- Dış Nedenler

a) Dünyadaki Gelişmeler – Küreselleşme - Yeni Dünya Düzeni

1980'li yılların başlarında itibaren dünyada çok yönlü dönüşüm yaşandığı bir olgudur. Bu dönüşüm sanayi toplumundan bilgi toplumuna, Fordist üretimden esnek üretime, ulus devletler dünyasından küreselleşmiş dünyaya, modernist düşünceden postmodern düşünceye geçiş söyleminde ifadesini bulmuştur. Bu dönüşüm sürecinde, bireyle devlet arasındaki ilişki biçimi de değişmiş; "yönetim" kavramından "yönetişim" (governance) kavramına geçilmiştir. Yönetişim işlerin bizzat devlet tarafından yapılması anlayışından, devlet tarafından yönlendirilmesi anlayışına yönelmeyi içermektedir. Artık devlet düzenleyici roller yüklenecektir. Devletin rolünün yeniden tanımlanması sonucu ortaya çıkan kamu harcamalarının azaltılması ve kamu sektöründe kadroların küçültülüp, hizmet kalitesinin artırılması gibi güçlü, ama çelişkili akımlar, kamu kurumlarının performansına ilgiyi artırmıştır. Böyle bir yönelim, sistemin değişikliklere uyum esnekliğini çoğaltırken, tüm tarafların bir araya gelerek politika üretmesini kolaylaştıracak, performans ölçütleri üzerinden hesap verme sorumluluğunu artıracaktır. Bütün bu dönüşüm çabaları, "yeni dünya düzeni" kavramının şemsiyesi altında toplanmıştır.

[37] Devlet Planlama Teşkilâtı, op.cit., ss.9-10.

1970'li yıllarda, ekonomik koşulların değişmesi-1973 Petrol krizi ve uluslar arası para sisteminde yaşanan değişiklik-Kanada, Yeni Zelanda, Avustralya ve İngiltere gibi OECD ülkelerinde ekonomik performansı zayıflamış ve kamu gelirlerini azaltmıştır. Ancak, kamu harcamaları artmaya devam etmiştir. Böylece 1970'li yıllarda bütçe açıkları birçok ülkede ortak ve sürekli özellik olmuştur.

1980'lere doğru makroekonomik politikalarda büyük değişiklikler gerçekleşmiştir. Keyneziyen ekonomiden parasalcı (moneterizm) anlayışa ve neo-liberalizme, açık ya da örtülü güdümlülükten pazar ağırlıklı çözümlere yönelinmiştir. Kaynakların dağıtılmasında pazar düzeninin, devletten daha etkili olduğu anlayışı yaygınlaşmıştır.

Yeni dünya düzeni, yapısal uyum ve piyasa reformlarını gündeme getirmiş; bütün dünyada devletin iktisadi yaşamdaki rolünü azaltma ve özelleştirme çabaları başlamıştır. Bütün bu gelişmeler kamu sektörünün önemini azaltmamış, bu sektörde reform ihtiyacını ön plana çıkarmıştır. Çünkü yeniden yapılanma belli politikaların uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu politikaların uygulanabilmesi için yalnız özel sektörün değil, kamu kuruluşlarının da işleyiş mekanizmalarının değişmesi, daha verimli, etkin ve tutumlu çalışması ve daha kaliteli hizmet sunması gerekmektedir.

Bu gelişmelere paralel olarak, dünyada devletin rolü ve işlevi köklü bir şekilde irdelenmiş, kamu yönetimi reformları birçok ülkenin gündemine girmiştir. Son yirmi yıldır, birçok OECD ülkesinde kamu yönetiminde reform çalışmaları yapılmaktadır. Politik, kültürel ve idari farklılıklara bağlı olarak ülkeler farklı yönetim biçimlerine geçişi hedeflemiştir. Yeni Zelanda, Avustralya, İngiltere, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri, İrlanda, İsveç, Finlandiya, Danimarka ve Hollanda'nın oluşturduğu büyük çoğunluk performans yönetimine geçiş için reform çalışmaları yaparken; Norveç, Avusturya, Almanya, İsviçre, Belçika, Fransa performansa odaklanmış karma bir yönetim için reformları sürdürmektedir.

Küreselleşme, son yıllarda üzerinde en çok tartışılan, çok farklı anlam ve değerler yüklenen, çok farklı tanımlamalara ve nitelemelere konu olan kavramların başında yer almaktadır. Kısaca, "dünyanın tek bir mekan olarak algılanabilecek ölçüde sıkışıp küçülmesi anlamına gelen bir süreci" tanımlayan küreselleşme, ekonomik, siyasal, sosyal ve kültürel değerlerin ve bu değerler çerçevesinde

oluşmuş birikimlerin ulusal sınırlar dışına taşarak dünya geneline yayılması olarak değerlendirilmektedir.

Tanımların birçoğunda ekonomik boyut öne çıkarılmakta ve küreselleşme, ekonomik faaliyetlerin dünya çapında birbirine bağlanması, bağımlı hale gelmesi olarak algılanmaktadır. Buna göre küreselleşme, sermaye, yönetim, istihdam, bilgi, doğal kaynaklar ve organizasyonun uluslararasılaştığı ve tam anlamıyla karşılıklı bağımlılaştığı bir ekonomik ve siyasal yapılanmadır. Bu yeni yapılanma içinde ekonomik rekabetin zemini milli ekonomiler olmaktan çıkarak dünya gezegeninin (globus) tamamı haline gelmektedir[38].

Günümüz dünyasının temel niteliğini yansıtan küreselleşme olgusu,ekonomik, siyasal, sosyal ve kültürel alanlarda son dönemlerde yaşanan hızlı bütünleşme ve benzeşme sürecini ifade etmektedir. Bu süreçte dünya ölçeğinde hızla esen değişim rüzgarları, her alanda olduğu gibi siyasal yapılarda da köklü bir dönüşümü beraberinde getirmiş, bu dönüşüm gerek uluslar arası sistemde ve gerek ulusal ve ulus-altı düzeylerde yeni yönetişim modellerini kaçınılmaz kılarak, ulus-devletin geleneksel yapısında ve yetki ve işlevlerinde bir farklılaşmaya yol açmıştır. Küreselleşme ile birlikte demokrasi, insan hakları, özgürlük, çevrenin korunması gibi temel değerler evrensel nitelik kazanırken, her düzeydeki yönetim aygıtı gibi ulus-devlet de demokratikleşme, yerelleşme, saydamlık, katılım, esneklik, hesap verilebilirlik gibi güçlü eğilimlerin yoğun baskısı altında yeniden şekillenmeye zorlanmaktadır. Bu çerçevede devletin küçülmesi, deregülasyon, özelleştirme, siyasal reformlar, sosyo-ekonomik politikaların dönüşümü gibi stratejiler, ülkelerin temel politikaları haline gelmiştir. Bu süreçte ulus-devletin geleneksel politika araçları giderek zayıflamakta, dünyada hemen her alanda entegrasyonun derinleşmesi ile siyasal iktidarın küresel kurumlara ve yerelleşme eğiliminin güçlenmesi ile yerel parçalara doğru dağıtılması sonucu ulus-devlet iki yönlü bir baskının kıskacına girmektedir. Bu kıskaç karşısında bariz bir şekilde geri çekilen devletin yeniden yapılanması da kaçınılmaz olmakta, özellikle küreselleşmenin temel dinamiğini oluşturan teknolojik devrim, kurulu devlet hiyerarşileri, örgütsel yapıları, yönetim süreçleri ve hizmet sunma biçimleri üzerinde büyük baskılar oluşturmaktadır. Bu gelişmeler, kuşkusuz kamu yönetimini de etkilemektedir. Kamu

[38] KOÇDEMİR, Kadir "Atatürk Dönemi Kültür Politikası ve Küreselleşme", **Türk İdare Dergisi**, İçişleri Bakanlığı Yayını, Yıl 12, Sayı 429, Aralık 2000, Ankara, s.154.

yönetiminde daralmanın yanı sıra, kamunun yönetim anlayışındaki değişme, yönetiminin demokratikleşmesi ve şeffaflaşma, bu dönemde öne çıkan başlıca eğilimlerdir[39].

"Yeni Dünya Düzeni" olarak da adlandırılan, çok yaygın biçimde kullanılmasına rağmen, henüz, küreselleşmenin kesin bir tanımı yapılmış değildir. Küreselleşme, "Dünyanın tek bir pazarda bütünleşmesi ve bunun için ülke ekonomilerinin dünya ekonomisiyle entegrasyonu olarak ifade edilebilir." Artan entegrasyon hareketleriyle birlikte bilginin, ham maddenin, ara malların, nihai mal ve hizmetlerin uluslar arası ulaşıma etkin bir şekilde girdiği görülmektedir. Üretim ve tüketimin dünya ölçeğinde ele alınarak, serbest rekabet ve piyasa düzenini temel hareket noktası yapan küreselleşme aynı zamanda uluslar arası kuruluşlarca denetlenen ve kuralların uygulanmasında uluslar arası anlayışın hakim olduğu bir sistemdir. Dolayısıyla küreselleşmenin temelinde serbest piyasa olduğu için liberalizm ile ayrılmaz bir yakınlık içindedir[40]. Uluslararası ticaret ve sermaye hareketleri, teknolojideki hızlı değişim ile ekonomilerin bütünleşmesi ve tek bir pazar oluşturmaları anlamını taşıyan küreselleşme, bu haliyle ulus devleti aşmakta ve aşındırmakta, en azından zorlamaktadır. Küreselleşme, ulus devleti birçok alanda olduğu gibi kamu mali yönetimi üzerindeki etkinlik ve kontrol alanlarının daralmasına yol açmaktadır. Uluslar arası sermaye hareketlerinin serbestçe gerçekleşebilmesi için, kamunun, piyasaların işleyişi üzerindeki kontrolünün kaldırılması veya en aza indirilmesi amaçlanmaktadır. Küresel işbirliğinin artırılması, ulus ötesi şirketlerin istedikleri ülkede rahatlıkla yatırım yapabilmeleri için özelleştirme, nötr bir dış ticaret rejimi ve sağlıklı bir rekabet ortamı önerilmektedir. Amaçlanan ya da önerilen hususların başarısı ise, öncelikle kamu mali yönetiminin bu doğrultuda yapılandırılması ile mümkün olabilecektir. Söz konusu uyum politikalarının uygulanabilmesi sorunsuz bir kamu mali yönetimi ile olabileceğinden, yeni dünya düzenine uyumlu bir mali yönetim oluşturulabilmesi için, gerekiyorsa anayasalar da

[39] KÖSE, H. Ömer, "Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 49, Nisan-Haziran 2003, Sayıştay Başkanlığı Yayını, Ankara, s.3.

[40] DEVRİM, Fevzi / ALTAY, Asuman, "Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:3, ss.38-39.

dahil olmak üzere her türlü yasal düzenlemeler yapılmalı; mali ekonomik kurumsal tüm önlemler alınmalıdır[41].

Yine bu meyanda finansal ve endüstriyel pazarların küreselleştiğine tanık olunmaktadır. Uluslar arası ve kıtalararası yatırım engelleri büyük ölçüde ortadan kalkmıştır. İletişim ve ulaşım masrafları düşerken daha ucuz yerli ve yabancı sermaye piyasaları ortaya çıkmıştır. Uluslar arası şirketlerin hem sayıları artmış hem de çapları büyümüştür. Yerliyle yabancının kamu ile özel kimliklerin karıştığı böylesi bir uluslararasılaşma, mevcut kamu yönetimlerinde değişiklikleri gerektirmektedir[42].

Bu dönemde yeni bir kamu hizmeti anlayışı egemen kılınmaya çalışılmış, ekonomi, verimlilik ve etkinlik değerlerine dayalı bu yeni anlayışa özel sektör model olarak alınmıştır. Kamu yönetiminde "hukuki rasyonellikten" "işletmeci rasyonelliğe" geçişte başta bütçe ve planlama teknikleri olmak üzere sonuçların ölçülmesi ve değerlendirilmesi, denetim yöntemlerinin geliştirilmesi gibi çabalar ağırlık kazanmaktadır. Yeni yaklaşımda karar verme ile uygulama süreci daha doğru bir deyişle siyasi tespit ile yönetim birbirinden ayrılmaktadır.

Yeni yöneticilik anlayışında, kamu yöneticileri artık karar alma sürecini politikacı ile paylaşan kişiler değil, sadece kurumun ya da belli bir hizmet programının teknik yöneticileridir. Bunun bir sonucu da, bürokrasi üzerindeki siyasal denetimin artırılmasıdır. Böylece ortaya uzlaştırılması güç bir ikilem doğmaktadır. Politikacılar bürokraside önemli pozisyonlara yapılacak atamalarda daha geniş yetkiler istemekte ve daha önce kariyer mevkileri sayılan pek çok pozisyonun "siyasi mevkiler" kapsamına alınması için çalışmaktadırlar. Bu ise kamu görevlerinin yetenek ve yeterliğe göre hizmete alınmasını öngören "yansız ehliyet" doktrini ile çatışmaktadır[43].

Etkinlik ve verimlilik arayışı, kamu yönetiminde yeni kurumsal düzenlemeleri teşvik etmektedir. Bakanlıkların sayısının azaltılması, hizmetlerin birimler arasında ussal bir biçimde dağıtılması, yeni bazı hizmet alanları için yeni bakanlıklar (çevre, kadın sorunları ve idari reform) kurulması, Avrupa düzeyinde düzenleyici veya eşgüdümleyici ya da denetleyici yeni örgütlerin oluşturulması ve idari reform çalışmalarını yönlendirme ve izleme birimlerinin (Belçika'da modernizasyon birimi;

[41] Ibid., ss.42-47.
[42] TUTUM, Cahit, op.cit., s.135.
[43] TUTUM, Cahit, op.cit., s.75.

İspanya'da kamu hizmetleri genel teftiş birimi, Almanya'da merkezi prodüktivite obzervatuarı, Hollanda'da idari reform devlet komiserliği ve İngiltere'de verimlilik birimi) kuruluşu gibi örnekler gösterilebilir[44].

Ülkeler arasında artan rekabet ve ekonominin globalleşmesi, birçok ülkede yapısal düzenleme için önemli bir baskı oluşturmuştur. Uzun süren dünya çapındaki durgunluk, mali durumun daha kötüye gitmesine yol açmıştır. Bu ekonomik baskılar yüzünden, hükümetler kendi politikalarını ve rollerini daha yakından incelemeye başlamışlardır.

b- Halkın Yönetimden Beklentilerinin Değişmesi ve Artması

Kamu kurumlarındaki verimsizlik, israf ve uygulanan geçmiş politikalar nedeniyle; halkın kamu kurumlarına ve liderlere olan güveni sarsılmıştır. Bu nedenle, hükümetin aldığı kararların nedenleri de dahil olmak üzere, kamuoyunda daha açık ve şeffaf yönetim ile buna paralel hesap verme sorumluluğunun artırılması isteği oluşmuştur.

Neo-liberal bakış çerçevesinde, vatandaş, bir tüketici, kamu hizmetlerinin saygın bir müşterisi olup; bu sıfatla, devletten belli standartta hizmet isteme hakkına sahiptir. Bu bağlamda halk, kamu hizmeti isterken, bu hizmeti üreten yönetsel aygıtın maliyetinin düşürülmesini de talep hakkına sahiptir. Keza adalet, eşitlik, katılım gibi talepler de söz konusudur. Tüm bunlar, vatandaşın, devlet faaliyetlerine karşı eskiye oranla çok duyarlı olması anlamına gelmektedir.

c- Teknolojik Gelişmeler

Teknolojik gelişmeler büyük boyutlara ulaşmıştır. Artık, devletler, kontrol etmekte güçlük çektikleri, sınır tanımayan bir bilgi akımı ile karşı karşıya bulunmaktadır. Teknolojik devrim, kurulu devlet hiyerarşilerini, örgütsel yapılarını, hizmet sunma biçimlerini zorlamaktadır.

d- Uluslar Arası Kuruluşların Baskıları

Artan borç yükü, yaşanan krizler ve bu krizler nedeniyle uluslar arası finans kurumları ile birlikte oluşturulan istikrar programları da ülkemizde kamu yönetiminde değişimi etkileyen önemli bir faktördür. İçinde bulunulan borç sarmalı ve bütçe

[44] TUTUM, Cahit, op.cit., s.76.

açıkları nedeniyle, ülkemiz, kaynak açığını kapatmak amacıyla uluslar arası finans kurumlarına başvurmak zorunda kalmaktadır. Dünya Bankası, Uluslar Arası Para Fonu gibi kurumlar ağır borç yükü altındaki ülkemize sağladıkları mali destek karşılığının çeşitli yapısal değişimler ve bu arada kamu yönetiminin yeniden yapılanmasını öngörmektedir. Gerçekten de, IMF, Dünya Bankası, OECD gibi uluslar arası örgütler ile Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletlerinin bu konudaki etkileri büyüktür. Kamu yönetim reformu çalışmalarının teknik içeriği, OECD'nin katkısıyla esas itibariyle Dünya Bankasınca belirlenmekte; IMF, hazırlanan çalışmanın kritik uygulama noktalarını tarihli mali yaptırımlara bağlayarak güvence altına almaktadır[45].

Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyelik hedefi, 40 yılı aşan bir zamandır temel bir tercihtir. 1963 yılında imzalanan Ankara Anlaşması, 1970 yılında imzalanan Katma Protokol, 1987 yılında yapılan tam üyelik başvurusu, 1995'te sağlanan Gümrük Birliği ve nihayet 1999 Helsinki Zirvesi ile kabul edilen aday ülke statüsü, Avrupa Birliği yolunda alınan mesafeyi göstermektedir. Aday ülke statüsünden sonra Avrupa Birliğiyle ilişkiler Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program, İzleme Raporları gibi bir dizi plan ve program tarafından şekillendirilmektedir.

Avrupa Birliğine tam üyelik sürecinde, yönetim yapımızın çağdaş standartlara kavuşturulması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. Bu topluluğa girmek için yönetimde yeniden yapılanma şarttır[46]. Küreselleşme sürecinin de bir parçası olarak görülebilecek olan bu bölgesel entegrasyon çabası ve demokratik değerler üzerine kurulu bir birliktelik ve yönetim anlayışını yansıtmaktadır. Demokratikleşme ve gelişmiş bir piyasa düzeni kurma, ekonomik gelişmenin nimetlerini adil bir şekilde paylaşma hedefleri ile de uyum içinde olan AB'ye tam üyelik sürecinde, yönetim yapımızın çağdaş standartlara kavuşturulması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. Gerçekten, Türkiye'nin AB'ye tam üyelik hedefi doğrultusunda yönetim yapısını katılmayı hedeflediği topluluk standartlarına kavuşturma çabası, kamu yönetiminde yeniden yapılanma açısından önemli bir değişim faktörü olarak gündeme gelmektedir.

---

[45] GÜLER, Birgül A., "İkinci Dalga: Siyasal ve Yönetsel Liberalizasyon (Kamu Yönetimi Temel Kanunu)", **Ankara Ün. SBF. Tartışma Metinleri, Özel Sayı, Kamu Yönetim Reformu İncelemeleri: Mülkiye'den Perspektifler**, No.59, Kasım 2003, Ankara, s.4.

[46] T.C.Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1**, s.78.

2- İç Nedenler

1980'lerde ülkemizde serbest piyasa ekonomisine geçilmiş, serbestlik tanınmış, köklü değişikler yaşanmıştır. Kamu yönetimi reformu, bu değişimin bir uzantısı olup, böylelikle ekonomik değişimin hukuksal ve yönetimsel altyapısı oluşturulmaktadır. Kamu yönetimi alanında yapılmak istenenlerin temelinin ülkemizin yirmi yıllık bir süreçte izlediği çizgide aranması gerekmektedir[47]. Kamu yönetim reformu, 24 Ocak 1980 kararları ile başlayan ve birinci dalgayı oluşturan ekonomik-mali liberalizasyon politikalarının, siyasal ve yönetsel liberalizasyon politikalarının ikinci dalgasını oluşturmaktadır[48].

1980 sonrası ekonomi alanında gerçekleştirilen serbestleşme ve değişim, kamu yönetimi alanında Kamu Yönetimi Temel Kanunu ile yapılmak istenmektedir. Tasarıda verimsiz ve hantal yönetimin yerine etkili ve verimli bir yönetimin, ancak, kamu yönetiminin serbestleştirilmesi ile gerçekleşebileceği savunulmaktadır[49].

Ülkemizde 1980'li yıllarda serbest piyasa düzenine geçilmiş, rekabete dayalı bir strateji içinde dışa açılma hedefi benimsenmiştir. Ne var ki, kapalı bir ekonomiye göre kurgulanmış yönetim yapıları, rekabete açık, hızlı ve esnek karar almayı ve uygulamayı gerektiren yeni ortama ayak uyduramamıştır[50]. Sağlanan serbestleşmeye rağmen yabancı sermaye girişlerinin son derece sınırlı kalması, ülkemizin küreselleşmenin oluşturduğu fırsatların değerlendiremediğini göstermektedir. 1980'lerde daha ziyade engellerin kaldırılması ve serbestleşmeye dayanan birinci dalganın, yeniden yapılanmayı gerektiren ikinci dalga reformlarıyla tamamlanması gerekirken, bu gerçekleştirilememiştir[51]. 1980 sonrası ekonomi alanında gerçekleştirilen değişim, kamu yönetimi alanına yansıtılamamıştır.

1980 sonrası, aynı zamanda iletişim ve ulaşım teknolojilerinde köklü değişimlerin yaşandığı, yaşam tarzlarının küresel medya aracılığıyla yaygınlaştığı bir dönem olmuştur. Bu dönemde insanlar oturdukları yerden dünyada olup biteni

---

[47] ÖZOĞLU, Burçak, "Kamu Yönetim Reformuna Sınıfsal Perspektifle Bakmak" **Ankara Ün. SBF. Tartışma Metinleri, Özel Sayı Kamu Yönetim Reformu İncelemeleri: Mülkiye'den Perspektifler (2)**, No:60, Kasım 2003, Ankara, s.24.
[48] GÜLER, Birgül A., op.cit., s.1.
[49] KARASU, Koray, "Kamu Örgütlenmesi Boyutuyla Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı", **Ankara Ün.SBF. Tartışma Metinleri**, Özel Sayı, Kamu Yönetimi Reform İncelemeleri:Mülkiye'den Perspektifler (2), No:60, Kasım 2003, Ankara, s.66.
[50] T.C.Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1**, s.54.
[51] T.C.Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 2**, s.73.

izleyebilmekte, kendi yaşam standartlarını diğerleriyle karşılaştırabilmekte ve bunun sonucunda daha fazla refah talep etmektedirler. İnsanların beklentilerinin artması da, kamu yönetiminde yeni bir yapılanmayı gerektirmektedir. Gerçekten, dünya genelinde yaşanan hızlı değişim ve ülkemizin son yıllarda yaşanan krizlerle mevcut yönetim yapımızla işin sürdürülemeyeceği, kamuda yeniden yapılanma vaktinin çoktan gelip geçtiği anlaşılmaktadır. Hatta, bu alanda, ihtiyacın da ötesinde bir gerekliliğin oluştuğu dahi söylenebilmektedir[52].

Bu çerçevede yukarıda değinilen dış dinamiklere ilâveten ülkemizde kamu yönetiminde yeniden yapılanmayı gerekli kılan dört temel açıktan söz edilebilir.

- Stratejik açık.
- Bütçe açığı.
- Performans açığı.
- Güven açığı.

Bu dört açık aynı zamanda yönetimde değişim çabalarının temelinde yatan sorunlara kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır. Stratejik bir bakış açısından ve uzun vadeli planlamadan yoksun bir çerçevede aşırı büyüyen ve merkezileşen kamu idaresi, gelirlerini aşan harcamalara yönelmekte ve kaynakları verimli kullanamayarak bütçe açığı oluşturmakta; halkın beklentilerini karşılamayarak performans açığı vermekte; bu verimsiz yönetim süreci çeşitli yozlaşma ve yolsuzluk olayları ile birleştiğinde ise halkın yönetime olan güvenini eritmektedir."[53] Ülkemiz, son yıllarda belirgin hale gelen bu açıkları kapatmak ve yaşanan olumsuz süreci tersine çevirmek durumundadır.

İsraf ve stratejik olmayan kararlar dışında şeffaf olmayan bir ortamda yolsuzlukların da ciddi boyutlara ulaştığı görülmektedir. 2001 krizi sonrasında sadece bankacılık sektöründe yaşananların maliyeti hala zihinlerdeki tazeliğini korumaktadır. Bu olay yolsuzlukların makroekonomik dengeleri sarsacak boyutlara ulaştığını göstermesi bakımından dikkatle incelenmelidir. Ayrıca, ihale, enerji başta olmak üzere çeşitli alanlarda yapılan uluslar arası sözleşmeler, gümrük ve vergi alanları gibi birçok konuda yolsuzlukların önemli boyutlara ulaştığı belirlenmektedir.

[52] Ibid., s.68.
[53] Ibid., s.73.

Kıt kaynaklarını gelişme ve halkın taleplerine dönük olarak kullanma durumunda olan bir ülkede israf ve yolsuzlukların ulaştığı bu boyut devam ettiği sürece sürdürülebilir bir gelişme ortamının oluşturulması mümkün olmadığı gibi, halk ile devlet arasındaki güvenin de tam olarak sağlanması son derece güçtür. Şeffaflığa, hesap verme sorumluluğuna, katılımcılığa ve kamuoyu denetimine açık olmayan bir yönetim anlayışı ve yapılanması devam ettiği sürece de bu sorunların üstesinden kalıcı bir şekilde gelinmesi düşünülemez.

Bunun gibi Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmekte olan cari harcamalarda ve Hazine Müsteşarlığı tarafından idare edilen borçlanmalarda ve transfer harcamalarında da benzer bir yapı ile karşılaşmak mümkündür. Dış borçlarımızın ne miktarda olduğu konusunda bile çok farklı rakamların telaffuz edildiği bir ortamda borçlanma stratejisinin ve politikalarının sağlıklı yürütüldüğü düşünülemez. Tasarruf genelgeleri ve harcamalara genel geçer kesintiler uygulanan bir yapı içinde ise sonuçlara odaklı bir bütçe ve harcama sürecinden bahsedilemez.

1950-1993 döneminde Türkiye sadece 1954'de %-3, 1979'da %-0,5 ve 1980'de %-2,8 küçülmüşken 1994'ten sonra küçülme oranları yükselmiştir. Ülke, 1994 ve 1999'da %-6,1, 2001'de ise %-9,4 küçülmüştür. Bu durum, yıllar boyu sağlanan kazanımların bir anda ortadan kalkması demektir. Bunun gibi 1990'da 2661 ABD Doları olan kişi başına gelir, 2001 yılında 2143 dolara düşmüştür. Bu arada işsizlik had safhaya ulaşmış, dış ticarette sorunlar yaşanmış, ağır borç yükü altında kamu maliyesi halkın taleplerini karşılamaktan hızla uzaklaşmıştır[54].

1991-2002 döneminde Türkiye ekonomisi istihdam yaratamamış ve buna bağlı olarak işsizlik oranı artmıştır. Tarım kesiminde 2 milyon civarında istihdam azalması gerçekleşirken, sanayide sadece 1 milyon, hizmetler sektöründe ise 2,8 milyon istihdam olanağı ortaya çıkmıştır. Nüfus artışına bağlı olarak istihdam edilmeye ihtiyaç duyan insanların sayısındaki artış sonucunda işsizlik oranı %7,8'den %10,6'ya yükselmiştir. Eksik istihdam da dahil edilirse işsizlik rakamları çok daha yüksek düzeylere çıkmaktadır[55].

Dünyadaki değişim ve 1980 sonrası ülkemizin ithal ikameci ve içe dönük kalkınma stratejisinden ihracata dayalı, dışa dönük bir stratejiye geçmesi, serbest

[54] Ibid., s.74.
[55] Ibid., ss.76-77.

piyasa ekonomisini geliştirmeye dönük politikalar, kamu yönetimi alanında da değişimi uyaran önemli bir faktör olmuştur. Ne var ki, 1980 sonrası ekonomi alanında yapılan değişim, kamu yönetimi alanında gerçekleştirilememiş, ülkemiz, bu alanda, diğer ülkelerin gerçekleştirdikleri gelişimin oldukça gerisinde kalmıştır.

Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği TÜSİAD tarafından yapılan "Kamu Reformu Araştırması"na göre, kamuoyu, devletin vergi gelirleriyle finanse edilen faaliyet ve programların genel olarak ya da çeşitli özgül alanlarda iyi örgütlendiği ve yürütüldüğü kanısında değildir. Araştırmaya göre ülkemizin kötü yönetildiği algılaması çok yaygın olup; görüşülen kişilerin yüzde 90'ı aşan büyük çoğunluğu ülkenin yönetim kalitesini kötü bulmaktadır[56].

Kamu yönetimi konusundaki olumsuz algılamalarda kamu harcamalarının isabetsizliğine ilişkin yaygın kanının payı olduğu söylenebilir. Görüşülen kişilerin yüzde 88 gibi çok büyük çoğunluğu devletin vergi gelirlerini doğru yerlerde kullanıldığına inanmamaktadır[57]. Yurttaşlar, yönetim kalitesinden derin bir memnuniyetsizlik içindedirler.

Toplumda geniş çerçeveli bir otorite yapılanmasına dayanan, devlet dışındaki kurumların ve sivil topluma da bu yapıda yer veren "yönetişim" in göstergeleri olan;

- Kanunların ve kuralların herkese eşit biçimde uygulanması,
- Hangi konuda hangi kanun ve kuralın uygulanacağının belli olması,
- Devletin, vatandaşa, kendisini ilgilendiren her konuda doğru ve yeterli bilgi vermesi,
- Kamu kurumlarının aldığı kararlarda vatandaşın söz sahibi olması,
- Kamu kurumlarının siyasi baskıdan bağımsız çalışması,
- Kamu kurumu yöneticilerine yaptıkları işlemlerden dolayı hesap sorulabilmesi,
- Kamu kurumlarının harcamalarının halkın denetimine açık olması,

[56] Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, **Kamu Reformu Araştırması**, Yayın No. TÜSİAD-T/2002-12/335, İstanbul, 2002, ss.51-52.
[57] Ibid., s.56.

- Genel olarak kamu kurumlarının hukuka uygun davranmaya özen göstermesi,
- Kamu kurumunca hak ihlali durumunda hak arayıp sonuç alma inancı ve hak arama halinde başının derde girmesinden endişe duyma,
- Kamu kurumlarının vatandaş karşısındaki davranışı,
- Kamu kurumlarının yurttaş önerilerine açıklığı, duyarlılığı ve yenilikçiliği,

gibi konular yine olumsuz algılanmakta olup, ortalama yönetişim kalitesi düşüktür[58]. Yurttaşlar "yönetişim" kalitesi bakımından da memnuniyetsizlik içindedir.

Aynı araştırmada kamu kurumlarının gerek bir bütün olarak gerekse ayrı ayrı güven uyandırmadığı sonucuna varılmıştır[59]. Görüşülen kişilerin yarıdan çoğu kamu kurumlarına işi düşen yurttaşlara kötü ya da çok kötü davranırlığı kanısındadır. Görüşülen kişilerin üçte ikisi, yurttaş olarak, hakkını bir kamu kurumu tarafından ihlal edildiğinde haklarını arayarak sonuç alabileceklerini ya hiç düşünmemekte ya da zayıf bir ihtimal olarak görmektedir. Ayrıca görüşülen kişilerin yarıdan çoğu haklarını aramak istediklerinde başlarının derde gireceğinden endişe etmektedir[60].

D- Değişime Zorlanan Mevcut Sistemin Özellikleri

Türk kamu yönetimi sisteminin dayandığı yapısal ve davranışsal öğeler şöyle özetlenebilir[61].

1- İdari Rejim İlkesi

Türk kamu yönetimi, "idare hukuku" denen ayrı ve özgün bir hukuka ve "idari yargı" denilen ayrı bir yargı düzenine tabidir. Bu nitelik, Kara Avrupası, özellikle Fransız örneğinden esinlenmiştir.

2- Kamu Kesimi-Özel Kesim Ayrılığı İlkesi

Bu ilkeye göre kamu kesiminin kendisine özgü "değerleri", kendisine özgü kuralları, başarı normları ve davranış motifleri vardır. Bu alanda başat olan "değer"

[58] Ibid., ss.59-67.
[59] Ibid., s.68.
[60] Ibid., s.14.
[61] TUTUM, Cahit, op.cit.,s.141.

kamu yararı bilincidir. Özel kesimde geçerli olan değerlerin kamu kesimi ile özdeşleştirilmesi mümkün değildir.

3- Yönetimin Bütünlüğü İlkesi

Yönetsel etkinlikler arasında uyum ve ahengi öngören bu ilke, uygulamada tek düze örgütsel biçimlerin ve yetki kalıplarının oluşmasını kolaylaştırmakta ve yönetimde "eşgüdüm"ü temel değer haline getirmektedir. Yönetim bütünlüğü ilkesi, Anayasamızın 123.maddesinde "İdare, kuruluş ve görevleri itibariyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir" şeklinde ifade edilmiştir. Ancak, bu ilke, merkezden yönetim ve yerinden yönetim ayırımına göre örgütlenmeye engel değildir. Nitekim, Anayasanın anılan maddesinde, bu durum "İdarenin kuruluş ve görevleri merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır" biçiminde ifade edilmiştir.

Yetkilerin merkezde toplandığı "merkezden yönetim" modelinde bir kısım yetkiler "yetki genişliği" ilkesine başvurularak merkezin taşra yönetim birimlerine devredilir. Yerinden yönetim ilkesi ise kamu hizmetlerinin belli bölümlerinin devletin dışında başka kamu kuruluşları eliyle yürütülmesini öngörür. Bu kamu kuruluşları duruma göre "yerel yönetimler" veya "hizmet yerinden yönetim kuruluşları"dır.

4- Yasal Dayanak İlkesi

Kamu tüzel kişileri ancak yasa ile veya yasanın açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulabilir. Yönetimin eylem, işlem ve düzenleme yetkisi, türevsel olup yasaya dayanmak zorundadır. Yönetimin takdir yetkisi ancak yasanın çizdiği sınırlar içinde kullanılabilir.

5- Statü Hukuku İlkesi

Kamu görevlilerinin devletle olan ilişkileri kural olarak yasa ile belirlenir. Bunun anlamı kamu görevlilerinin temel hakları, ödevleri ve sorumlulukların yasa ile düzenlenmesidir. Kamu yönetiminde "sözleşme" ilişkisi ancak yasanın tanıdığı ölçüde ve alanlarda geçerlidir.

6- Kariyer ve Liyakat İlkesi

Kamu hizmetlerine giriş ve hizmet içinde görevlendirme ve yükselmeler "yeterlik" esasına dayanır. Yeterlik esası dışında bir ölçüt uygulanamaz. Örneğin, hangi düzeyde olursa olsun bir devlet memuriyetine siyasi eğilimlere bakılarak

atama yapılamaz. Kariyer ise memuriyetin bir meslek oluşunu belirtir. Kişi, memur olmakla, kural olarak ömür boyu sürecek bir işi seçmiş demektir. Memuriyet herhangi bir iş değil kamuya hizmet işidir. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 3.maddesinde, kariyer "Devlet memurlarına yaptıkları hizmetler için lüzumlu bilgilere ve yetişme şartlarına uygun şekilde sınıfları işinde en yüksek dereceye kadar ilerleme imkanını sağlamaktır" şeklinde; liyakat da "Devlet kamu hizmetlerine girmeyi, sınıflar içinde ilerleme ve yükselmesi, görevin sona erdirilmesini liyakat sistemine dayandırmak ve bu sistemin eşit imkanlarda uygulanmasında Devlet Memurlarını güvenliğe sahip kılmaktır" biçiminde tanımlanmıştır.

7- Tarafsızlık ve Güvence İlkesi

Kamu hizmetlerinin siyasi yönden tarafsız, hukuk yönünde güvenceli kişiler eliyle yürütülmesi esastır. Tarafsızlık ve güvence birbirini tamamlar. 657 sayılı Kanunun 7.maddesinde, memurların siyasi partilere üye olamayacağı, görevlerini yerine getirirken dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep gibi ayırım yapamayacakları öngörülmüştür.

Kabaca belirttiğimiz bu özelliklere sahip mevcut yönetim sistemi, iç ve dış baskılarla zorlanmaktadır. Burada iki olgunun altı çizilmelidir. Birincisi bu ilkeler, uzun bir birikiminin ürünüdür. Tam olarak uygulandığında tutarlı ve işlerli bir sistem oluşturabilirler. Bu ilkeler bugün tam olarak uygulanamamaktadır. Sorun sadece bundan ibaret olsa belki çözümü kolay olurdu. Görülen odur ki yönetimin uzak ve yakın çevresinde ortaya çıkan gelişmeler,bu ilkelerden bazılarının dayandığı rasyonelin de sorgulanmasını gündeme getirmektedir. Bu da altı çizilmesi gereken ikinci olgudur.

Bu durum, yeniden yapılanmada son derece karmaşık sorunları karşımıza çıkarmaktadır. Hangi ilkelerin titizlikle korunacağına, hangilerinin terkedileceğine, hangilerinin yeniden yorumlanacağına karar vermek kolay değildir[62].

E- Değerlendirme

Değinilen tüm bu baskılar birbirlerini dinamik ve karmaşık biçimde besleyerek devletin yeniden biçimlendirilmesinde belirleyici olmakta, devletin rolü ve işlevi üzerinde büyük baskı oluşturmaktadır.

[62] TUTUM, Cahit, op.cit., s.141.

Bu baskı sonucu kamu yönetimlerinin büyüklüğünde, kapsamında ve kullandığı kaynaklarda bir daralma oluşmuştur. Bu daralma, "devletin küçültülmesi" adı altında yürütülmekte olup; artık "kürek çeken değil, dümen tutan devlet" ten söz edilmektedir[63]. Bu bağlamda kamu kesiminin kapsamı daraltılmakta; memur sayısı azaltılmakta ya da belli düzeyde tutulma yoluna gidilmektedir. Klasik memur güvencesi zorlanmakta olup, kamu görevlilerinin geleneksel statüleri aşınmaktadır. Birçok ülkede iş başarısına dayalı ücret sistemine geçilmektedir. Kamu yönetiminde "işletme yöneticiliği" anlayışı ön plana çıkarılmaktadır.

Bu alanda bir diğer gelişme, gerektiğinde yasalar çıkarılmak suretiyle, vatandaşa bilgi edinme hakkı verilmektedir ki, bu, kamu yönetiminin demokratikleşmesi anlamına gelmektedir[64].

Yaşanılan süreçte kamu hizmetinin niteliğinde ve finansmanında köklü değişiklikler görülmektedir. IMF, Dünya Bankası gibi kuruluşlar, özellikle gelişmekte olan ülkelerde kamu hizmetinin piyasa işleyişine ve kurallarına göre yönetilmesini talep etmektedirler[65].

Son yıllarda dünyanın hemen her yerinde kamu hizmetlerinin sunumunda ve türlerinde değişmeler yaşanmaktadır. Klasik bakanlık örgütleri içinde yer almayan, Türk hukuk yazınında "bağımsız idari otoriteler" diye adlandırılan, daha bağımsız ve özerk yapılar ortaya çıkmıştır. Okul, hastane gibi hizmetlerin verildiği alanlarda özel sektör girişimleri gelişmeye başlamış; kamu hizmetleri sunumunda, kamunun özel sektör ve gönüllü kuruluşlarla işbirliğinin yaygınlaştığı görülmektedir.

Kamu yönetimi alanına performans ölçümü ve hesap verme sorumluluğu kavramları girmiştir. Daha önce sadece özel kesimin performansı ölçülebiliyor, kamu hizmetleri ölçülemiyordu. Ama "performans ölçümü" yoluyla artık herhangi bir kamu hizmetinin sunumunda başarıyı ya da başarısızlığı ölçmek mümkün hale gelmiştir. En azından "niceleştirilebilenler" ölçülebilmektedir.

Yukarıda anılan TÜSİAD Araştırmasına göre, toplumun yarıdan çoğu Türkiye'de kamu kurumlarının işleyişinde köklü bir yeniden düzenleme istemektedirler. Yurttaşların kamuda bir reform beklentisi, bugüne ilişkin yönetim ve

[63] TUTUM, Cahit, op.cit., s.137.
[64] TUTUM, Cahit, op.cit., s.138.
[65] Devlet Planlama Teşkilatı, op.cit., s.27.

yönetişim kalitesi algılamalarından etkilenmektedir. Dolayısıyla bir kamu reformu projesinin toplumun çoğunluğunun desteğini kazanma şansının mevcut olduğu söylenebilir. Reform yanlısı kitle, Türkiye'de bir kamu reformunun yönelmesi gereken öncelikli amaçların başında "yolsuzlukların önlenmesi"ni görmekte olup; "halka daha iyi ve kaliteli hizmet götürülmesi", "herkesin kamu hizmetlerinden eşit biçimde yararlanması" ve "savurganlığın önlenmesi" amaçları yolsuzluk konusunu izlemektedir[66].

Bu araştırma bulgularına göre, Devletin bugünkünden daha az sayıda alanda daha iyi hizmet vermeye yönelmesi bir başka deyişle küçülerek daha etkin hale gelmesi konusu ile Devletin olabildiğince ekonomiden çekilmesi konusunda olumlu ya da olumsuz görüşün net bir üstünlüğü yoktur. Buna karşılık siyasal kadrolara duyulan güvensizlik sonucu olsa gerek, ekonominin hükümetin etkisinden bağımsız kurum ve kurullarca yönetilmesi lehinde kamuoyu desteği vardır. Bunun gibi, kamu kuruluşlarının da özel kesim gibi "verimlilik" ilkesi temelinde çalışması lehinde de net bir tercih söz konusudur. Yurttaşların kamu kuruluşlarında aradığı verimlilik, kuşkusuz, büyük ölçüde daha iyi ve kaliteli hizmet sunumu anlamına gelmektedir. Verimlilik ilkesi, kullanılan kaynaklar (girdiler) ile ele alınan sonuçlar (çıktılar) arasında optimal bir orantı sağlamayı öngörmektedir. Bağlantılı bir kavram olan "etkinlik" de kurumların kendileri için saptanmış hedeflere ne ölçüde ulaşabildikleriyle ilgilidir. Kamu kurumları için her iki amaç da yer yer usul kurallarına ve mevzuata eksiksiz uyulmasıyla çelişebilir[67].

Görüşülen kişilerin yarıya yakını, özel sektörün birçok kamu hizmetini devletten daha iyi yerine getirebileceği görüşündedir. Kamuoyu, özel sektörün üstleneceği kamu hizmetlerinde kalitenin artacağını genel olarak kabul etmektedir. Yurttaşlar, genel olarak, kamuya en çok ağırlık tanınan hizmet alanlarında bile özel sektörün de faaliyette bulunabileceğini kabul etmektedirler[68].

Kamu yönetimi özellikle kamu mali yönetimi son 20-30 yıldır belki daha uzun bir zamandır büyük bir zaafiyet içinde bulunmaktadır. Şöyle ya da böyle bir suretle bugünlere gelmiş ama sonunda tıkanmış bir yapıyla karşı karşıyayız. Bu süreç içinde oluşmuş kurumlar şu anda büyük bir tıkanıklık içindedirler. Bu kurumların

[66] TUSİAD, op.cit., ss.23-24.
[67] TUSİAD., op.cit., s.26, 130-131.
[68] TÜSİAD., op.cit., ss.26-27, 138-140.

önemli bir bölümü kamu mali yönetim kurumlarıdır. Ancak, sorun sadece kamu mali yönetimi değildir. Belki de çok daha geniş kapsamlı bir devlet reformu ya da kamu yönetimi reformu gerekmektedir. Bu tür bir Devlet reformu olmadan kamu mali yönetimini iyileştirmenin pek fazla anlamlı olmadığı açıktır.

Bu itibarla çok büyük bir sorunla karşı karşıya bulunuyoruz. Ülkemizde bir çok alanda reform yapılması gerekmektedir. Yeterince sahiplenmemiş olması, gerekli katılımın sağlanmayışı yüzünden uzun yıllardır tartışılan kamuda yeniden yapılanma ihtiyacı, bugün, artık ihtiyaç olmaktan öte zorunluluk haline gelmiştir. Ülkemizin, küresel rekabet ortamında hak ettiği yere gelebilmesi için, kamunun, kendine çeki düzen vermesi gerekmektedir. Güçlü bir siyasi irade ile hayata geçirilebilecek etkin bir yönetimde:

- İdare etme anlayışından yönetişime,
- Tek yanlı belirleyicilikten çok yönlü katılıma,
- Gündelik sorunlarla boğuşmaktan stratejik anlayışa,
- Girdi odaklılıktan sonuç odaklılığa,
- Kapalılık ve gizlilik kültüründen saydamlığa,
- Hiyerarşik ve kurallara dayalı denetimden performans denetimine

Geçiş söz konusudur.

Ancak bu süreçte, yeni kamu yönetimi anlayışının içerdiği yarışmacı ve bireyci yaklaşım ile bugüne kadar Türk Kamu Yönetimini tanımlayan “Cumhuriyetin temel değerlerini koruma, kamu yararını savunma, ekonomik ve sosyal gelişimi sağlama” işlerinin nasıl bağdaştırıldığı ayrı bir soru işaretidir[69].

Ülkemizde kamu yönetiminin yeniden yapılanmasını gerektiren ihtiyaçlar vardır. İyi düzenlenmemiş merkeziyetçi ve israfçı bir yapı göze çarpmaktadır. Görev ve yetkilerin merkez-taşra ve merkez-yerel yönetimler arasındaki dağılımı ve bölüşümü dengesizdir. Bir kısım kamu hizmetleri ya hiç görülmemekte ya da standardın çok altında yürütülmektedir. Genel performans düşüklüğü ürkütücüdür. Kurumların genişleme eğilimleri, frenlenememektedir. Hizmet üretme gücünden yoksun alt birimlerin sayısı hızla artmış ve yönetimde “fonksiyonlar” yerine

[69] TUTUM, Cahit, op.cit., s.145.

"unvanlar" egemen olmuştur. Kamu kesimi, hem kaynak sıkıntısı çekmekte hem de kaynak savurganlığı içinde bulunmaktadır[70].

Sistemin "kariyer" ve "liyakat" yapısı partizan uygulamalarla aşınmıştır. Partizanlık bir "ganimet" sistemine dönüşmüştür.

Genel ücret düşüklüğü ve adaletsizliği sistemin en büyük engelidir. Devletle memur arasındaki diyalog kopuktur. Yönetimde "kamu yararı bilinci" büyük ölçüde zayıflamış ve sistemin "temiz yönetim" imajı sarsılmıştır. Üst yönetimdeki istikrarsızlık nedeniyle yönetsel kararlar ve davranışlar önceden kestirilebilir olmaktan çıkmıştır.

Bütün bunlar kamu yönetiminin yeniden yapılanması ihtiyacına işaret etmektedir. Öncelikle yönetim sistemini değişime zorlayan baskılar özenle analiz edilmelidir.

Bugün bu baskılar bir çok yönden çeşitli biçimlerde ortaya çıkmakta ve kamu yönetimine yansımaktadır. Örneğin "Devletin küçültülmesi", "özelleştirme", "özel kesime öykünme", kamu yönetiminde "işletmeci rasyonelliği", "tasarrufçu eğilimler" "Avrupa Topluluğu normları", "demokratikleşme", "Şeffaf ve temiz yönetim", "adem-i merkeziyetçilik", "yönetimde politizasyon" vb.

Bu baskıların bir kısmı moda akımları, bir kısmı ise gerçek ihtiyaçları temsil etmektedir. Bunların etkileme kapasiteleri de farklıdır. Kimi olumlu kimi olumsuz biçimde etkileyebilir. Bu ayrıma dikkat etmek gerekir. Yönetime taşınacak tüm değişim unsurları bir geçerlilik testine tabi tutulmalıdır. Örneğin "özel kesim yönetimi", ideal bir yönetim modeli olarak ileri sürülürken kimi özel bankaların ya da firmaların devletçe kurtarıldıkları gerçeği hatırlanmalıdır. Mevcut baskıların ilk bakışta Türk kamu yönetimini daha çok "uzmanlaşma", "daha çok mobilite ve esneklik", daha çok "şeffaflık", daha çok "yetki devri" ve daha çok "maliyet bilinci" doğrultusunda etkilemekte oldukları söylenebilir[71].

Değişim baskıları ile yönetim sistemi arasındaki ilişkiler irdelenirken devlet sistemi bir bütün olarak masaya yatırılmalıdır. En başta devletin rolü ve işlevi ve ona bağlı olarak yönetsel faaliyetlerin alanı ve o alan içinde bürokrasinin konumu, kısaca

[70] TUTUM, Cahit, op.cit., s.144.
[71] TUTUM, Cahit, op.cit., s.144.

kamu hizmetleri ve personel yönetimi bütün unsurları ile yeniden sorgulanmalıdır. Bu, kuşkusuz çok ciddi bir envanter çalışmasını gerektirmektedir.

Yeniden yapılanma sonuç itibariyle bir "değişim" sorunudur ve her değişimin özünde insan unsuru, onun gereksinmeleri ve değerleri yatar. Bu nedenle değişimin kolayca gerçekleşeceği iyimserliğine kapılmamak gerekir[72].

Kamu yönetimi reformu zaman alıcı bir iştir. Zira bu reform bir kere yapılıp sonuçlandırabilecek bir iş değildir. Başarılı uygulamaları olan birçok ülkede reform on yılı aşan bir süreye yayılmaktadır. Gerçekten, reform, hemen sonuçlanan bir iş değildir. Sürekli yeni sorunlar ve yeni çözüm arayışları ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle reformun kurumsallaştırılması yaşamsal bir önem taşımaktadır. Reform süresince siyasal sahiplenme ve desteğin sürmesi gerekmektedir. Sadece siyasal desteğin değil, bürokratik sahiplenme ve desteğin de sürmesi gerekmektedir. Keza kamu çalışanlarının da ilgi ve katkılarının devamı gerekmektedir.

[72] TUTUM, Cahit, op.cit., s.144.

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

YENİ YÖNETİM ANLAYIŞI VE KAMU MALİ YÖNETİMİ

I - SORUNUN ORTAYA KONULMASI

Tarihte, bütçe, durağan değil, sürekli değişen, adı reformla birlikte anılan bir olgudur. O nedenle bütçe reformunun hep var olduğu, hiç bitmediği, tarih boyunca sürüp gittiği söylenebilir. Ancak zaman içinde reformun konusu değişmiştir. Kimi zaman kralın harcama yetkilerinin sınırlandırılması, kimi zaman yürütme organının bütçe sorumluluğunun artırılması, kimi zaman harcamacı kuruluşlara daha çok yetki verilmesi, kimi zamansa performans, tartışmanın odağı olmuştur. Ancak, son yirmi yıldır süren, fakat özellikle son on yıldır hemen bütün dünyada az ya da çok hükmünü sürdüren bütçe reformu dalgası, geçmiş dönemlerden farklı olarak kamu yönetiminin tümünü kapsayacak şekilde "devlet reformu" olarak anılmaya başlamıştır. Bütçe reformları, bu çerçevenin temel alanı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu son bütçe reformu dalgası, kamusal faaliyetlerde bütçenin mali disiplini sağlayamadığı, kaynak dağılımı ve teknik etkinlik bakımından herhangi bir bütçe sisteminin yerine getirmesi gereken temel görevleri yerine getirmediği, bu başarısızlığı denetleyecek mekanizmaların da işlevini yapamadığı ve dolayısıyla değişmesi gerektiği varsayımından hareket etmektedir. Yakın zamanlarda OECD ülkelerinde yapılan bütçe reformları, bir yandan kamu harcamalarının azaltılmasını, bütçe açıklarının daraltılması ve kamu borçlarının sınırlandırılması yoluyla sağlamaya çalışırken, bir yandan da performans kıstasları geliştirmek yoluyla kamu kesiminde kaynak dağılımı etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır[1].

Bütçe kanunu, devletin, vatandaşa hesap vermesini sağlayan bir araçtır. Hükümet, kamusal kaynakları harcamak için, vatandaştan, bütçe kanunlarıyla izin almakta; harcamalar yapıldıktan sonra da, o kaynakların nasıl kullanıldığı konusunda vatandaşa hesap vermektedir. Bu nedenle, bütçe reformunun, kamu yönetimi reformuyla birlikte ele alınıp değerlendirilmesi gerekmektedir[2].

---

[1] ARIN, Tülay, op. cit., ss. 58-59.

[2] ATİYAS, İzak, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulunun 29.05.2001 tarihinde düzenlediği **"Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ve Maliye Politikaları"** panelinde yapılan konuşma, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No:12, Ankara, 2001, s.92.

Kamu yönetimi reformu, güneyden kuzeye, doğudan batıya hemen tüm ülkelerde ihtiyaç duyulan bir konudur. Kamu mali yönetim reformu, kamu yönetimi reformunun ayrılmaz bir parçası olup, başarılı bir kamu mali yönetim reformunun kamu idaresinde kapsamlı bir yeniden yapılanma ile birlikte ele alınması gerekmektedir.

Kamu mali kontrol ve denetim sistemi, kamusal alanda kural hakimiyetinin yerleşmesi ve kural ihlallerinin önlenmesi açısından son derece önemlidir. Harcamaların belli kurallara göre yapılması, saydamlık ve rekabetin sağlanması usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların önlenmesi bakımından kamu mali kontrol ve denetim sistemi yaşamsal önemlidir. Kamu denetimi, saydamlık ilkesi aracılığıyla kamu kurum ve kuruluşlarının raporladığı bilgilerin doğruluğunun, hesap verme ilkesi aracılığıyla da kamu hizmetlerinin verimliliğinin sorgulanabilmesinin güvencesi olarak görülmelidir.

Saydamlık, hesap verme sorumluluğu bakımından gerekli, ancak, yeterli değildir. Kamu harcamalarında saydamlığı arttıracak, hesap verme sorumluluğunu geliştirecek ve fonksiyonel hedeflerin sürekliliğini sağlayacak husus, kamu kurum ve kuruluşlarında **iyi yönetişimin** (good governance) hakim kılınması olmalıdır. Kamu mali yönetim sisteminde yapılacak değişikliklerin iyi yönetişime dönüşebilmesi çok önemlidir. Bunun için en başta “başkalarını suçlama” anlayışından kaçınan bir zihniyet değişikliğinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

A- Kamu Mali Yönetiminin Kapsamı

Bilindiği üzere kamu mali yönetimi, kamu gelir ve giderlerinin tahmin edilmesi, bütçelenmesi kamu gelirlerinin toplanması, kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi, kamu mallarının yönetimi ve bütün bu faaliyetlerin denetlenmesini içeren bir sistem ve süreci ifade etmektedir. Bu sistem ve sürecin etkin, verimli ve ekonomik bir biçimde yönetilebilmesi için doğru, gerçekçi ve sonuç odaklı olarak tasarlanması ve uygulanması gerekir.

“Modern toplumlarda toplumsal ihtiyaçlar temel olarak vatandaşlardan toplanan vergilerle finanse edilir. Bu yüzden vatandaş kamu yönetimi karşısında ikili bir rol üstlenir: birinci rolde kamu hizmetlerinin finansörü, ikincisinde ise hizmetlerden yararlanan yani müşteridir. Günümüz kamu yönetimi anlayışında finansör rolündeki vatandaşlardan katılım paylarını (vergileri) toplayarak ekonomik

kaynaklara dönüştürecek ve bu kaynakların bir üretim sürecinden geçirilip mal veya hizmete dönüştürülmesine ve yararlananlara ulaştırılmasının sağlanmasına yardımcı olacak bir mekanizmaya ihtiyaç vardır. Bu mekanizma, kamu mali yönetimidir. Kamusal mal ve hizmetlerin üretimiyle ilgili olan hemen hemen her olay, işlem ve faaliyet, bu yüzden bir şekilde kamu mali yönetimiyle de ilişkilidir. Bu ilişki kamu mali yönetimine kamu yönetiminin hayati bir öğesi olma konumunu kazandırır. Kamu mali yönetim sistemine layık olduğu önemi vermeksizin kamu yönetiminde yapılacak bir yeniden yapılanma girişiminin başarı şansı zayıftır. Söz gelişi Devlet bütçesinin yapısı, hazırlanışı ve uygulanmasında herhangi bir değişiklik yapmaksızın, bütçeye dahil harcamacı kuruluşlara tanınacak idari serbestiyet ve esneklik lafta kalacaktır. Zira, deneyimler göstermiştir ki kendi bütçesini yönetemeyen bir bakanlık, başka bir deyişle bütçesi başkaları tarafından yönetilen bir idare serbest ve bağımsız değildir"[3].

Sağlıklı bir mali yönetim, karar süreçlerinde etkinliği yakalamak için olduğu kadar, denetlenebilirliği yakalamak için de hayati bir ihtiyaçtır. Sağlam mali yönetim ve denetlenebilirlik, hesap verme süreci de kamu yönetiminin ve nihai çözümde demokratik rejimin vazgeçilemez öğeleridir.

Mali yönetim bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi ve denetim öğelerinden oluşur. Bütçenin hazırlanmasından uygulanıp kesin hesap kanunlarıyla denetimine kadar tüm bütçe süreci, mali kontrol, muhasebe, personel bütçelendirilmesi ve ücretlendirme kamu mali yönetiminin unsurlarıdır. Artık, yolsuzlukla mücadele veya yolsuzluğun önlenmesi de kamu mali yönetiminin bir unsuru sayılmaktadır.

Literatürde sıklıkla bu faaliyetlerden birine veya ikisine -genellikle de bütçelemeye- çok fazla önem verildiği, diğerlerine ise daha az öncelik tanındığı görülmektedir. Halbuki mali yönetimin öğelerinin tümü gereği gibi işletilmedikçe, hesap verme yükümlülüğü de tam olarak yerine getirilemez. Bu ise halkın yönetenlere olan itimadının sarsılması sonucunu doğurur[4].

Kamu mali yönetimi denildiğinde akla gelenler şöyle sıralanabilir:

- Bütçenin hazırlanması ve uygulanması.

[3] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s.86.
[4] Ibid., s.86.

- Harcamacı Kuruluşların bütçenin hazırlanması ve uygulanması süreçlerindeki ve hesap verme sorumluluğu bağlamındaki yönetsel rollerinin ve yükümlülüklerinin belirginleştirilmesi.

- Stratejik planlama ve buna dayalı olarak çok yıllı bütçe planlaması ve performans bütçelemesi.

- Yeni bütçe kod yapısı, mali istatistikler, tahakkuk bazlı muhasebe sistemi, raporlama ve bu yolla saydamlığın sağlanması.

- Siyasal ve yönetsel hesap verme mekanizmalarının tesisi.

- İç kontrol ve iç denetim sistemlerinin oluşturulması, mali yönden sorumluların ve bunların sorumluluk hallerinin ve derecelerinin belirlenmesi.

- Kamu borç yönetimi.

- Denetim.

B- Kamu Mali Yönetiminin İşlevleri

İyi bir kamu mali yönetiminin üç önemli ekonomik işlevi vardır. Bunlardan birincisi mali disiplini sağlamaktır. İkincisi, kaynak dağılımında etkinliğin (kamusal kaynakların toplumsal değeri en yüksek alanlara tahsisi) ve nihayet mal ve hizmet sunumunda verimliliğin (mal ve hizmetlerin mümkün olan en yüksek kalite ve en düşük maliyetle sunulması) gözetilmesini özendirir.

Bu ekonomik işlevlerin yanı sıra iyi bir mali yönetim sistemi, hesap verme sorumluluğunu sağlamak suretiyle, devletin, vatandaş önüne meşruiyetine katkıda bulunur. Bu işlevleri yerine getiren bir kamu mali sisteminde, bütçenin tüm kamusal harcamaları kapsaması, saydam olması, sistemin süreçlere uygunluğunun yanı sıra performansı gözetmesi etkin ve bağımsız bir dış denetimin varlığı gibi özellikler bulunmaktadır.

Sağlıklı bir kamu mali yönetim sistemi için gerekli koşullar şöyle özetlenebilir:

- Gerçekçi gelir ve gider tahminlerini içeren bir bütçe hazırlanmalı ve ilgili yıl veya dönemin başlamasından önce resmen onanmalıdır. Bütçe kodifikasyonu büyük defter hesap sınıflandırmasıyla çakışmalı veya bağlantılı olmalıdır. Bütçe kodifikasyonu, aynı zamanda, karar verme sürecinde yönetimce

başvurulabilecek çeşitli ekonomik ve mali analizler için elverişli veriler sağlayabilecek bir yapıda olmalıdır.

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak ve tahakkuk esasına göre kurulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi bulunmalıdır. Bu sistem, ideal olarak kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dahil kucaklamalı ve yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve giderlerin sıklık karşılaştırmaları ve analizleri de dahil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer ara mali verileri üretmeye muktedir ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişli olmalıdır.

- Bütçelenmiş giderleri finanse etmek amacıyla, bunların ödenmeleri gereken tarihlerde yeterli nakit bulundurulmasını teminen nakit ihtiyaçları tahminlemesini, nakit tahsilat kontrolü ve raporlamasını, alacakların vadesinde tahsilini ve nakit sıkıntısı çekilen dönemler için uygun eylem planlarını içeren bir nakit yönetim sistemi yürürlükte olmalıdır.

- Bütün iç ve dış borçların faiz ve anapara olarak bilinmesini, bunların muhasebe kayıtlarına gereği gibi işlenmesini ve mali tablolarda eksiksiz olarak gösterilmesini sağlayacak kapasitede bir borç yönetimi usul ve esasları bulunmalı ve bu esaslara riayeti sağlayacak mekanizmalar geliştirilmiş bulunmalıdır.

- Kaynak kullanımının yasalar, yönetmelikler, kurumsal politikalar ve diğer gerekliliklerle uyumlu olmasını; kaynakların israfa, kayıplara ve kötü kullanıma karşı korunmasını; doğru ve güvenilir mali ve mali olmayan bilgi ve verilerin elde edilmesini, bunların korunmasını ve mali tablolar ile raporlarda dürüstçe gösterilmesini sağlayacak bir iç kontrol sistemi oluşturulmalıdır.

- Kamu kurum ve kuruluşları ile diğer kişi ve kurumlara emanet edilen kamu kaynaklarının parlamenter niyet ve amaçlarla uyumlu; verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığını bağımsız ve yansız bir şekilde hiçbir etki altında kalmadan, profesyonelce değerlendiren; bulgu, görüş ve tavsiyelerini başta parlamento ve kamuoyu olmak üzere kamu yönetiminin tüm ilgililerine raporlarıyla sunan ve bu yolla bir yandan kamu yönetiminin iyileşmesine katkıda bulunurken bir yandan da kamu kurum ve kuruluşlarının ve giderek hükümetlerin inanılırlığını arttıran bir dış denetim var olmalıdır.

- Yukarıda sıralanan tüm öğeleri kucaklayacak, gerek bu öğelerce üretilen ve gerekse başka kaynaklardan sağlanan bilgi ve verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini test ederek mali yönetimin kullanımına hazır bulunduran, tüm öğelerin uyumlu çalışması için gerekli olan orkestrasyona zemin sağlayacak nitelikte ve günün bilişim teknolojisi imkânlarından alabildiğine yararlanan, diğer yönetim bilgi sistemleri ve genel bir kamu yönetimi bilgi sistemiyle ilişkilendirilmiş gelişkin bir mali yönetim bilgi sistemi bulunmalıdır[5].

C- Kamu Mali Yönetiminin Yenilenme İhtiyacı

1- İç Nedenler

a) 1973 Başarısız Program Bütçe Deneyiminin Öğrettikleri

Kaynakların daha etkin kullanılabilmesi, kamusal bütçe sistemimizin verimli hale getirilerek kaynak israfının önlenebilmesi amacıyla, Türkiye'de, 1973 yılında program bütçe sistemine geçilmiştir.

Hedeflerdeki belirsizlik, çıktı yerine girdilere odaklanma, kısa erimli olma, maliyetlerin hesaplanamaması gibi nedenlerden yola çıkılarak geçilen program bütçe sistemiyle öngörülen hedefler 1973 yılı Program Bütçe Hazırlama Rehberinde şu şekilde belirlenmiştir.

- Kamu hizmetlerinde tekrarların önlenmesi.
- Hizmetlerin öncelik, önem ve kapsamlarındaki değişikliklere paralel olarak bütçeye esneklik kazandırılması.
- Hizmet-maliyet, maliyet-fayda ilişkilerinin ortaya konulması.
- Bütçe hazırlama sürecinde yöneticilere, hükümete ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sağlıklı karar verme olanağı sağlanması.
- Kuruluş bütçelerinde yer alan hizmet programlarının, belirtilen hedeflere ulaşıp ulaşmadığının etkinlik, verimlilik ve fayda yönünden değerlendirilmesi.
- Hukuki denetim yanında fiziki denetim olanaklarının sağlanması.

[5] Ibid., s.88.

Ne yazık ki, bu hedeflerin gerektirdiği mekanizmalar kurulamamış, sistem başarılı olamamış, "adı var, kendi yok" bir sistem olarak nitelendirilmiştir[6]. Elbise değişmiş ama içindeki insan değişmemiştir[7]. Bu sistem biçimsel değişiklikten öteye geçememiştir. Oysa "program bütçe biçimsel değişikliği değil fakat bir yapısal değişiklik getirecek bir sistemdir"[8]. Gerçekten, program bütçe sistemi, kamu yönetiminde köklü bir reform yapılmasını gerektirmektedir. Program bütçenin başarılı olabilmesi, kamu kuruluşlarının program yapısı ile organizasyon yapısı arasındaki uyumun sağlanmasına bağlıdır. Bu, etkin bir idari reform demektir[9]. Program bütçe, hizmet anlayışına dayanmaktadır. İdari yapımız, hizmet anlayışına dayanmadığı sürece program bütçenin başarılı olması beklenemez. İdari reform olmadan, program bütçeden bahsedilemez[10]. 1973 deneyiminin başarısızlığa uğramasının tek nedeni, kuşkusuz, sadece idari reformun yapılmamış olması değildir. Siyasal ve ekonomik istikrarsızlığın yanı sıra sahiplenme noksanlığı, Devlet muhasebesinde gerekli değişikliklerin yapılamamış olması, yeni bir bütçe sistemine geçilirken 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda değişiklik yapılmaması, değişik bir söyleyişle hukuki alt yapının oluşturulmamış olması, personel konusunda gerekli değişikliklerin yapılamaması, otomasyona geçilememesi gibi nedenlerin de başarısızlıkta payı vardır. Ancak, başarısızlığın temel nedeni, kamu yönetim sisteminde gerekli değişikliklerin yapılmamış olmasıdır[11].

Bu itibarla, kamu mali yönetim reformunun, kamu yönetimi reformuyla birlikte ele alınıp değerlendirilmesi gerekir. Kamu yönetim reformuyla kamu mali yönetim reformu adeta yapışık kardeş durumundadır.

b) 1980 Sonrası Bütçe Anlayışı

12 Eylül sonrası, pek çok alanda olduğu gibi kamu mali yönetimi alanında da ciddi değişikliklerin yaşandığı bir dönemdir. Bu dönemin çok popüler "transformasyon" söylemi, büyük bir kaynak ihtiyacını beraberinde getirmiştir.

---

[6] KONUKMAN, Aziz / AYDIN, Ali Rıza / OYAN, Oğuz, "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yapılandırılması: Tespit ve Öneriler", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:3, s.171.

[7] ÖZTEK, Durmuş, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Panel Konuşması, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Ün.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:3, s.467.

[8] COŞKUN, Gülay, **Bütçe Reformu "Nedenleri" ve Program Bütçe Sistemi**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No:150, Ankara, 1976, s.150.

[9] ÖZTEK, Durmuş, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri" **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, s.456.

[10] HEREKMAN, Aykut, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu** Panel Konuşması, s.474.

[11] ÖZTEK, Durmuş, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Panel Konuşması, s.469.

Bu büyük kaynak ihtiyacının karşılanabilmesi için bir yandan vergi yerine gönüllü tasarruflara yönelinmiş bir yandan da çok büyük paraların döndüğü fonların kurulması yoluna gidilmiştir. Kimi zaman kanunla, kimi zaman yürütme organının kararlarıyla kurulan fonlar, bütçeden, dış ülke yardımlarından veya bütçe dışı kaynaklardan oluşturulmuş; kullanım şekillerinde de çok farklı yollar izlenebilmiştir. Anayasada düzenlenmeyen, mevzuatta açıkça tanımlanmayan fonların genellik, birlik alenîlik, yıllık gibi bütçe ilkeleriyle nasıl bağdaştığı, kamu harcamalarına yıllık bütçelerle yapılmasını öngören Anayasa kuralının ihlal edilip edilmediği tartışıla dursun, bunlar, mantar gibi çoğalarak son derece kapsamlı, karmaşık devasa bir boyuta ulaşmıştır. Öyle ki, kamu maliyesinin merkezinde bulunan konsolide bütçenin etrafında âdeta irili ufaklı çeşitli rakip bütçeler oluşmuştur. Büyük ölçüde denetimden uzak tutulan fonlardan yapılan harcamalar, konsolide bütçe harcamalarının tabi olduğu parlamenter kontrol rejiminin de dışında bırakılmıştır.

Bütçe açısından 1980'li yılların bir başka dikkat çekici yanı, genel bütçeden mahalli idarelere verilen payların önemli ölçüde artmış olmasıdır.

1990'lı yıllara gelindiğinde döner sermayelerin büyük boyutlara ulaştığı görülmektedir. Örneğin, Üniversite döner sermayeleri, neredeyse katma bütçeden daha büyük hale gelmiştir.

Fonların ve döner sermayelerin bu boyuta ulaşması bazı önlemleri gündeme getirmiştir. 90'lardan itibaren fonlar bütçe kapsamına alınmaya başlanmıştır. Fonlar ödenek olarak bütçeye alınmış, ancak harcama esasları değiştirilmemiştir. Döner sermaye hasılatlarının da bütçeye aktarılması yoluna gidilmiş olup, bütün bunlarla bütçe kontrol altına alınmaya çalışılmıştır. Bütçeyi zapturapt altına alma çabaları bu defa da vakıf ve derneklerin doğumu sonucunu vermiştir[12]. Vakıf ve dernekler, aslında özel hukuk kurumları olup, özel kesim alanına girmektedirler. Kamu kesimiyle ilişkileri harcamadan çok bazı hallerde kamu kaynaklarını ve kamu patrimuanını kullanmak yoluyla kurulmuş olmalarıdır. Vergi muafiyeti, karşılıksız nakit aktarımı ve kamu malı kullanımı gibi yöntemler bu ilişkinin araçlarıdır. Bu kuruluşların gelirleri ise "kamu geliri" ne dönüşmemekte, vakıf ya da bunların şirketleri ile derneğin bünyesinde kalmaktadır. Bunlardan bir bölümü kamu hizmetinin fiyatlandırılmasına aracılık etmekte, bir bölümü ise yeni hizmet alanları açmaktadır. Kamu hizmetinin fiyatlandırılmasına aracılık yapanlar, gelirleri, kamu

[12] ÖZTEK, Durmuş, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Panel Konuşması, s.468.

yerine kendilerine çevirmektedirler. Bunların kamu hizmeti yapmaktan çok kamu kaynaklarını kemiren özelliği daha ağır basmaktadır[13].

Bu sorunların yanı sıra ilgili bölümlerde değinildiği üzere bütçe sisteminin hazırlanma, yasalaşma, uygulanma, muhasebe, raporlama ve denetim süreçlerinde büyük zaaflar mevcuttur. Bütçenin kod yapısı yeterli olmaktan uzaktır.

Bu kadar sorunları olan bütçe sistemi mali saydamlık açısından da iyi değildir. Bu açıdan bütçenin transfer kalemleri ve borçların durumu hiç de iç açıcı değildir[14]. O kadar ki, zaman zaman "kayıt dışı bütçe" den (!) söz edilebilmektedir. Konuya ilişkin olarak yapılan bir çalışmada Türkiye'nin mali saydamlık katsayısı iki farklı yönteme göre yüz üzerinden %59.7 ve %48.9 gibi oldukça düşük seviyededir[15].

Bütçe dışı kamusal harcama alanlarının süreç içinde giderek yaygınlaşması, kamu harcamalarının denetimini sınırlamakta, parlamenter kontrolün yeterince etkili olmasını önlemekte, kamu kaynaklarının kullanımını düzenleyen plan ve programların gerçekleşmesini engellemektedir. Böylece devlet kendisinden beklenen görevleri yeterince yerine getirememekte, yerine getirebildiği hizmetlerin maliyeti de giderek artmaktadır. Kamu gelir ve giderlerinin bu kadar farklı birimler aracılığıyla toplanması ve harcanması, devlet tüzel kişiliğinin parçalanması ve sonuçta harcama disiplinin bozulması, devletin güvenilir ve inanılırlığının azalması sonucunu doğurmakta, çeşitli düzeylerde yozlaşmalara kapı açılmış olmaktadır. Keza, bu haliyle bütçe, maliye politikası aracı olmaktan çıkmakta, kaynakların etkin kullanımı engellenmektedir[16]. Bütçe sistemi, kamusal faaliyet alanının ancak dar bir bölümünü kapsar hale gelmiş olup, kapsam alanı dışında geniş bir kamusal alan bulunmaktadır.

İdari, mali ve hukuki yapıdaki bu dağınıklık ve kargaşa, mali yönetimde disiplinin ve otoritenin kaybedilmesi sonucu doğurmuştur. Türkiye'de 1980 sonrası politik tercihler böyle bir doku oluşturmuştur. Ancak, bu sürdürülemez bir yapıdır.

Türkiye'de mali yapının tıkandığı, artık sürdürülemez olduğu kabul edilerek gereğinin yapılması durumuna gelinmiştir. Gelinen nokta, artık, kamu mali

[13] KONUKMAN, Aziz / AYDIN, Ali Rıza / OYAN, Oğuz, op. cit., s.176.
[14] ÖZTEK, Durmuş, op.cit., s.471.
[15] KONUKMAN, Aziz / AYDIN, Ali Rıza / OYAN, Oğuz, op. cit., s.178.
[16] KONUKMAN, Aziz / AYDIN, Ali Rıza / OYAN, Oğuz, op. cit., s.177.

yönetiminin palyatif tedbirlerle sürdürülemeyeceğidir; bütçenin kamu hizmeti üretemediğidir. Kamu maliyesinde yeni köklü politika değişiklikleri yapılmalı, yeni hedef ve stratejiler belirlenmelidir.

Yukarıda söylenenler, Türkiye'de kamu maliyesi sisteminin alt üst oluşunun ifadesidir. Vergi almak yerine borç almak kolaycılığının kamu maliyesini bozucu etkileri, fonlar gibi çok sayıda harcama biriminin bütçede birlik ve genellik ilkelerini bozması, kamu ekonomik yönetiminin ve Devlet tüzel kişiliğinin parçalanmasının getirdiği sorunlar, kamu maliyesini yönetilemez bir hale getirmiştir[17].

c) Borçların Aşırı Ölçüde Artması

Daha eskiye gitmesine rağmen son yıllarda, özellikle 2000 yılından itibaren kamu mali yönetim reformundan sıkça söz edilir olmuştur. Bunun nedeni, mali yönetimin neredeyse döndürülemez hale gelmesidir. Özellikle kamu borç stoku büyük boyutlara ulaşmıştır. Bu stoku, sürekli finanse etme zorunluluğâ, kamu mali yönetimini ciddi biçimde zorlamaktadır. Yapılması gereken, çözüm bekleyen bir çok sorun bulunmaktadır. Bu sorunların hızla çözülmesi gerekmektedir. Ancak, sorun, kamu mali yönetimiyle sınırlı değildir. Sorunun, mali yönetimi aşan, tüm kamuya kavrayan çok ciddi bir boyutu bulunmaktadır. İster kamu kesiminin yeniden yapılanması denilsin, ister kamu yönetim reformu denilsin çok geniş kapsamlı bir Devlet reformu gerekmektedir. Kamu mali yönetim reformunun sonuçta kamu kesiminin bir bütün olarak yeniden yapılanması olduğu, aynı zamanda bir idari reform olduğu unutulmamalıdır.

Kamu mali yönetim reformunun, yoğun biçimde tartışılmaya başlanmasının temel ve ilk nedeni, artık harcayacak para kalmamasıdır. İkincisi, borçlarımız, büyük boyutlara ulaşmıştır. Bu durum, borç verenleri, verdikleri paraları geri alma kaygısıyla mali işlerin düzene sokulmasını ister hale getirmiştir.

d) Temiz Toplum Özlemi

Yapılan yolsuzluklar sonucu temiz toplum özlemiyle toplumun, ödediği verginin nereye gittiğini merak etmeye başlaması da kamu mali yönetim reformuna hız kazandırmıştır.

[17] KONUKMAN, Aziz / AYDIN, Ali Rıza / OYAN, Oğuz, op. cit., s.172-174.

e) Ekonomik İstikrarsızlık

90'lı yıllara bakıldığında istikrarsız bir büyüme yapısı, kronik yüksek enflasyon, daralan bir üretim yapısı, adil olmayan bir gelir dağılımı giderek artan kamu harcamaları, kamu açıkları, sürdürülmesi gittikçe zorlaşan iç ve dış borç stoku görülmektedir. 90'lı yılların başında büyüme hızı 9,4'e pozitiften başlamış iken eksi 9,4'e gelinmiştir. 90'lı yılların başında GSMH'nın %17,2'si düzeyinde olan kamu harcamaları %45'lere ulaşmış, açık, giderek büyümüştür.

2000 Kasım ve 2001 Şubat krizlerinde, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı verilerine göre gelir dağılımının bozulduğu, üretim yapısının daraldığı bir ortamda 1,5 milyon insan işini kaybetmiştir[18].

2- Dış Nedenler

a) Uluslar Arası Örgüt ve Kurumların Baskısı

Kamu mali yönetimi reformunu dış dinamikler de zorlamaktadır. Özellikle son uluslar arası krizlerden sonra uluslar arası finansal mimari yeniden şekillendirilmeye başlanmıştır. Bu yeniden şekillendirmenin en zayıf halkası kamu maliyesindeki zayıflıklar olarak ortaya çıkmış ve kamu maliyesindeki zayıflıkların sürekli bir biçimde ortadan kaldırılmasının en önemli unsuru da bunun kurumsal yanlarının düzenlenmesi olmuştur. Şeffaflık, bütçelere bir takım standartlar getirilmesi, muhasebe sistemleri, orta vadeli finansal çerçevenin oluşturulması, yolsuzluklarla mücadele bugün başta G-7 ülkeleri olmak üzere uluslar arası finansal mimariyi şekillendiren uluslar arası örgüt ve kurumların en fazla üzerinde durduğu hususlar olmuştur. Dolayısıyla, hem IMF'nin hem Dünya Bankasının hem de Avrupa Birliğinin bu süreçlerin iyileştirilmesi konusunda yoğun bir biçimde mesai harcadıkları görülmektedir. Gerek bizim niyet mektuplarımızda olsun gerekse başka ülkelerde olsun, bugün, bütün Dünyada kamu mali yönetiminde şeffaflık, hesap verilebilirlik ve buna bağlı olarak yolsuzlukla mücadele gibi unsurların ortaya atılması, burada global bir standart yakalanması, krizlerin önlenmesi de çok önemli bir husustur. Dolayısıyla bu çerçevede kamu harcama politikaları ve bu politikalarla kaynakların israf edilip edilmediği bir iç sorun olmaktan çıkıp dış kuruluşların da ilgi alanı içine

[18] YILMAZ, H. Hakan, **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 10-11 Temmuz 2002, II.Oturum, s.123.

girmiş olmaktadır. Böylelikle kamu mali yönetimindeki reform süreci bir anlamda bu dış dinamiklerden ciddi biçimde etkilenmektedir[19].

1977 yılında bir teknik yardım görevi nedeniyle Devlet Muhasebe sistemini inceleyen Uluslar arası Para Fonu - IMF Uzmanı J. Pierre Demangel düzenlediği raporda şu değerlendirmeyi yapmaktadır; "..... Ancak ekonomik ve mali yönetim için gerekli bilgileri sağlayamamaktadır. Muhtelif kamu kuruluşlarınca tutulan hesapların kayıt usulleri, sınıflandırılmaları ve içeriği, bu tür analizleri yapmaya elverişli bilgi edinimi doğrultusunda düzenlenmemiştir... Devlet muhasebesi sistemi standartlaştırılamamıştır ve bu nedenle Devlet Sektörüne dahil kuruluşların hesaplarını dahi konsolide etmek mümkün olamamaktadır"[20].

Dünya Bankası da bu yapının sürdürülemeyeceğini görmüş olmalı ki, sorunun çözümü amacıyla 1993 yılından itibaren üst üste girişimlerde bulunmuştur.

Ocak 1993 tarihinde hazırlanan "Türkiye Cumhuriyeti Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerin Gelişimi" başlıklı Dünya Bankası Raporunda Türkiye'de muhasebe ve denetim anlayışının eksikliklerine dikkat çekilmektedir[21].

Dünya Bankasının 1994 yılında ülkemizi, ziyaret eden bir Misafir Heyeti tarafından düzenlenen "Türkiye ile Kamu Harcamaları Personel Yönetiminin Kurumsal ve Teknik Çerçevesinin Modernizasyonu" başlıklı raporda, bütçe sistemimizde iki yapısal problem ve beş temel zaaf olduğu tespiti yayılmaktadır[22]. Yapısal sorunların ilki, işler gibi görünse de bütçenin hazırlanması, uygulanması ve izlenmesi usulleriyle muhasebe sisteminin çok eskidiği ve ciddi şekilde modernize edilmesi gerektiğidir. İkinci yapısal sorun ise, 1980'lerdeki gevşek ve kararsız bütçe politikalarının karar verme süreçlerinde parçalanmalara ve özel mekanizmaların çoğalmasına yol açtığıdır. Bunların etkisiyle Türkiye'de bütçe, inanılırlığını önemli ölçüde kaybetmiştir. Bu yapısal sorunlar çözülmeden alınacak önlemler işe

---

[19] EMİL, Ferhat, **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 10-11 Temmuz 2002, Sorun ve Çözüm Platformu, I.Masa, s.142.

[20] Uluslar arası Para Fonu, IMF, "**Türk Devlet Muhasebesi Sistemi İncelenmesi ve Öneriler**", Hazırlayan: J.Pierre Demangel, IMF Uzmanı, Çev. Atilla İRTEŞ / Faika SEZGİN, 24 Mayıs 1978, ss.6-8.

[21] World Bank, World Bank Report, "**Republiç of Turkey, A Report on the Development of Accounting, Financial Reporting and Auditing Services**", January 1993, Washington D.C., s.2.

[22] World Bank, "**Modernizing the Institutional and Technical Framework For Puplıc Expenditure and Personnel Management in Turkey: Aide Memorie of the Pre-Apprasial Mission**", Ankara, 30 Eylül 1994, s.2.

yaramayacaktır. Raporda daha sonra bütçenin zaafları ayrı ayrı ele alınarak bunlara ilişkin tavsiyeler sıralanmaktadır.

Bu rapordan kısa bir süre sonra Dünya Bankası bu defa "Kamu Mali Yönetim Projesi"ni Hükümete sunmuştur[23]. Proje Hükümet tarafından benimsenmiş ve ardından çalışmalara başlanmıştır. Ne var ki bu proje de tam olarak sonuçlandırılamamıştır.

Ekonomide İşbirliği ve Kalkınma Örgütü OECD tarafından "Düzenlemelerde Reform Programı Gönüllü Ülke İncelemeleri" yapılmakta olup, Türkiye'de rapor konusu yapılmıştır.

OECD'nin tespitlerine göre Türkiye, öteden beri etkili bir piyasa ekonomisi yerine kurallara bağlanmamış özel sektör ile devletin de aktör olarak katıldığı, işlemeyen bir karma ekonomi sistemine sahiptir. Bu modelin Türkiye'nin ihtiyaçlarına cevap veremez duruma gelmesi üzerine kökleri 1980'li yıllara uzanan bir reform süreci başlatılmış bulunmaktadır. Ancak diğer OECD ülkelerinin çoğunluğuna göre geç başlatılan bu reformlar, başlangıçta etkili bir piyasa ekonomisi kurmayı ve mali sorunlara sürekli çözümler getirmeyi başaramamıştır ve bu nedenle ekonomi kritik durumundan kurtulamamaktadır.

Bununla birlikte en son yapılan reformlar geçmiş politikalardan köklü biçimde kopuşu işaret etmektedir. Bu reformların ivmesinin yükselerek sürdürülmesinde;

- 2000/2001 yıllarında yaşanan derin ekonomik ve mali krizlerin o güne kadar ele alınmamış düzenlemelerle ilgili kurumsal zaafları ortaya çıkarmasının,
- Sürdürülemez nitelikteki mali ve dış ödeme açıkları nedeniyle Ocak 2002 ayında IMF ile imzalanan Stand-by anlaşmasının gereklerinin,
- Türkiye'nin en önemli siyasi önceliklerinden biri haline gelen AB'ye üyeliğin gerektirdiği tam üyelik kriterlerine uyum çalışmalarının,
- 1999 yılında yaşanan depremlerin etkin olmayan devlet yönetimlerinin kabul edilemeyecek düzeyde yüksek bir maliyetinin olduğunu göstermesinin

[23] World Bank, "**Turkey: Public Financial Management, Project Technical Annex, Public Expenditure and Personnel Management**", Aide-Memorie, 2 Ekim 1994.

etkili olduğu bilinmektedir. Ancak reformların gelecek yıllarda da sürdürülebilmesi daha fazla iç dinamiklerden beslenmesine bağlı bulunmaktadır.

Öte yandan reformların başarısı açısından sorun alanlarının doğru saptanması ve iyi analiz edilmesi yaşamsal önemdedir. Bu bakımdan örneğin; Sayıştayı ilgilendirmesi açısından özellikle öne çıkarılan sorun alanlarını aşağıdaki şekilde tespit etmek mümkündür:

Türkiye'de bütçe kurumları özellikle zayıflamış, mali sorunları sınırlayacakları yerde artırmıştır.

İyi bir bütçe yönetimi ödenek tahsis ve yeniden dağıtım hedeflerine sürdürebilir şekilde ulaşılmasını sağlamalıdır. Bu nedenle baskıları durdurmak ve makroekonomik istikrarsızlığı önlemek için etkin kurumlar, kurallar ve süreçler gereklidir. Böyle bir bütçe çerçevesi mali takdir yetkisini ve bölünmeleri en aza indirir, mali politikadan sorumlu merkezi hükümet organı tarafından kontrol edilmesini sağlar. Şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunu geliştirir. Oysa Türkiye böyle bir ortam oluşturmayı başaramadığından ağır sonuçlara katlanmak zorunda kalmıştır.

Türk bütçe sisteminin ikinci zaafı öncelikleri düzenlemeye yardım edecek bilgileri üretememesidir. Bütçe ödenekleri herhangi bir değerlendirme yapılmadan bir önceki yıla ait verilerin belli oranda artırılmasıyla tespit edilmektedir. Önceliklendirme programlarının etkilerinin değerlendirilmesini gerektirir. Özellikle sektörel sübvansiyonlar ve transfer programları konusunda hiçbir somut değerlendirme yapılmamaktadır.

Önceliklendirme yapılmamasının diğer bir sonucu da bütçe kesintilerinin yetersiz olmasıdır. Bu kesintiler kamu yatırımlarından başlayıp daha önemsiz programları hedef alma çabasına girmeden her kesime sirayet etmektedir. Bu husus finansman kapasitesi ile karşılaştırıldığında yatırım projelerinin aşırı derecede artmasına, tamamlanmamış projeler yüzünden kaynakların önemli oranda israf edilmesine yol açmaktadır. Ayrıca kamu ihale sistemi etkin değildir ve yolsuzluklar yaşanmaktadır.

Hükümet giderlerini takip edemez duruma gelmiştir.

Bütçe kurumları kamu kaynaklarının dağıtımına ilişkin baskıları sınırlayacak yerde, geniş takdir yetkilerini bünyesinde barındırır hale gelmiştir. Normal bütçe süreci sonunda hükümet, giderlerinin ancak bir kısmını karşılar durumdadır. Bu durumda bütçe disiplini zayıflamış, bütçenin kontrol imkânları şeffaflık ve hesap verilebilirlik azalmıştır. Dahası hükümet bütçe dışı giderlerinin büyüklüğünü izleyemez duruma gelmiştir. Bunun sonucunda örneğin, resmî istatistikler, hem kamu kesimi borçlanma ihtiyaçlarını hem de kamu kesiminin bütün yükümlülüklerini bağdaştırır durumdan çıkmıştır.

Bütçe kontrol metotları eskimiş, dış denetim yetersiz kalmıştır.

Türkiye'de bütçe sistemi eskimiş kontrol metodları üzerine kurulmuştur. Giderler üzerindeki harcama öncesi kontroller son derece katı olup, yöneticilere, görevlerini yaparken veya hizmetlerini daha verimli sunmak amacıyla hemen hiç esneklik tanımamaktadır. Bu nedenle harcama öncesi kontrollerden kısmen kaçabilmek için bir çok kurum gelirleri bütçede gösterilmeyen kendi döner sermaye işletmelerini kurma yoluna gitmişlerdir. Buna karşılık, harcama sonrası, denetim zayıf kalmıştır. Ayrıca sistem, kurumlara kendi performanslarını geliştirmeleri için hiçbir teşvik sağlamamaktadır. Kamu harcamalarının dış denetiminin yetersiz olduğu görülmektedir. Dış denetim hukuka uygunluk açısından gerçekleştirilmekte; yapılan giderin etkinliğine ve verimliliğine odaklanmamaktadır.

b) Dünya Ekonomisindeki Gelişmeler

Dünya hızla değişmektedir. Bugün, Dünya ticaret hacmi 15 kat artmış, ülkelerin kalkınma değerini gösteren gayri safi yurt içi hâsıla 10 kattan fazla büyümüş; uluslar arası finans büyük boyutlara ulaşmış; acımasız bir rekabet gündeme gelip oturmuştur[24].

Aslında bu sorun, sadece Türkiye'ye özgü değildir. Gelişmiş ülkeler, özellikle OECD ülkeleri 80'li yılların sonunda 90'lı yılların başında ABD, Yeni Zelanda, Avustralya, İsveç, İrlanda, AB sürecinde Portekiz, İspanya gibi ülkeler yönetim sistemlerini özellikle mali yönetim sistemlerini çağdaş kamu mali yönetiminin

[24] YILMAZ, H. Hakan, op. cit., s.128.

gerektirdiği saydamlık, hesap verilebilirlik, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk, stratejik planlama ilkeleriyle donatma yoluna gitmişlerdir.

Böylesi bir iç ve dış ortamda ekonominin büyük bir payını kontrol eden devletin daha profesyonel çalışması kaçınılmazdır. Dünya devleti olunmak isteniyorsa, profesyonel mekanizmalara sahip olmak gerekmektedir. "Piyasa ekonomisinin gerektirdiği şekilde çalışması için gerekli alt yapıyı hazırlayan, aynı çerçevede küçülen, ulusal ve uluslar arası piyasaların rekabet kurallarının engellendiği ortamlara müdahale eden, bireysel girişimciliği ön planı çıkartan bir devlet tanımına geçmeyi amaçlamamız gerekiyor"[25].

Türkiye 2000 yılı başından itibaren bir reform programı uygulamaya başlamıştır. Reform öncesi ortamda kamu kesimi, özel üreticinin finansman ve kâr fonksiyonlarını etkileyerek üretim düzeyini etkilemeye çalışmaktaydı. Bundan böyle, artık, kamu kesiminin, koruyucu sıfatıyla iktisadi yaşama müdahale ettiği; özel kesime destek verdiği bir yapı özde devam etmeyecektir. Bunun yerine rekabete dayalı bir yapı kurulacaktır. Devletin, bu yeni yapıdaki temel görevi rekabet ortamını oluşturmaktır. Bunun anlamı, rekabetçi piyasa mekanizmasının sağlıklı çalışabilmesi için gerekli kurumların oluşturulması ve hizmetlerin sunulmasıdır. Daha açık ifadeyle piyasaların gözetimi ve denetimi, saydamlık, adalet sürecinin hızlı ve etkin çalışması gibi hizmetlerdir. Bu niteliğiyle kamu kesimi, artık, düne göre çok farklı bir konuma gelmektedir. Kamu kesiminin böyle bir konum kazanabilmesi için de kamuda bir takım reformların yapılması gerekmektedir[26].

Kaynaklarımızın çok azaldığı, borcumuzun katlanılamaz duruma geldiği, israf edecek paramızın kalmadığı, rekabetin çok önemli bir hale geldiği, rekabetçi koşullarda çalışamayan devletlerin ayakta kalamayacağı, halkın inanmadığı harcamalar için vergi vermek istemediği, borçlanarak verimsiz harcamalar yapıldığı bir ortamda yaşıyoruz. Artık gidecek yerimiz, yolumuz kalmamış, reform zorunlu hale gelmiştir.

Türkiye'de son yıllarda yaşanan makroekonomik istikrarsızlığa ve krizlere yol açan etkenlerin başında kamuda mali disiplinin zayıflaması, saydamlığın yok olması gibi nedenler gelmektedir. Kamu mali yönetimindeki zaafların yolsuzluklara zemin

[25] YILMAZ, H. Hakan, op. cit., s.128.
[26] ERSEL, Hasan, **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 10-11 Temmuz 2002, (Hasan ERSEL'in II.Oturum Başkanı olarak yaptığı sunuş), s.92.

hazırladığı kanısı yaygındır. Bütçenin kapsamı çok daralmış, bütçe süreçleri çok zayıflamış ve bu haliyle bütçe ekonomiyi temsil etmekten uzaklaşmıştır. Öyle ki, şu anda her yönüyle bozulmuş bir yönetim yapısıyla karşı karşıyayız. Bazı yazarlar daha da ileri giderek sistemin tümüyle "dejenere ve deforme olduğunu, "bu kadar deforme olmuş bir sistemin reforme edilemeyeceğini; böyle bir sistemin tümüyle yıkılarak yeniden kurulması gerektiğini" ileri sürmektedirler[27]. Bu yaklaşım radikal bulunulabilir ama kamu mali yönetiminde ciddi sorunlarla karşı karşıya olduğumuz yadsınamaz bir gerçektir. Kamu maliyesinin problemleri zaman içinde giderek artmış, kriz yaratma riskine dönüşmüştür. Bunun içindir ki reform çalışmalarına ve yapısal düzenlemelere alan ihtiyaç kalkınma planlarında, yıllık programlarda ve akademik çalışmalarda uzunca bir süredir dile getirilmektedir.

Kamu mali yönetimin bu karamsar tablosu önce bürokrasiyi etkilemiştir. Öncelikle Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı ve Sayıştay Başkanlığı personeli arasında bir işin düzeltilmesi gerektiği konusunda mutabakat oluşmuştur. Buna ilâveten aslında bu konulara pek de duyarlı olmayan kamuoyu bir yandan yolsuzlukların etkisiyle bir yandan da kaynakların tükenme noktasına gelmiş olması nedeniyle "Şu Devlet harcamalarına bir çeki düzen verilse" beklentisine girmiştir. Vergilerin çokluğundan yakınılsa da Türk toplumunda vergi bilinci olmadığından, tam tersine vergi vermeme alışkanlığı bulunduğundan, ne yazık ki vergilerin nerelerde harcandığını sorgulama eylemi çok yetersizdir. Ancak, artık dağıtacak kaynak kalmadığı içindir bu, "verdiğim vergi nereye gidiyor" diye sorulma noktasına gelinmiştir.

D- Reformun Zorlukları

Yukarıda açıklanmaya çalışılan iç ve dış dinamiklerin örtüşmesiyle, artık son birkaç yıldır "şeffaflık", "hesap verilebilirlik", "hizmet odaklılık " gibi kamu mali yönetiminin vazgeçilmez kavramları sıkça kullanılmaya başlanmıştır. Hiç kuşkusuz bu noktaya kolay gelinmemiştir. Bu, 1970'li yılların başında Maliye Bakanlığında "Bütçe Reform Grubu"nun kurulmasıyla başlayıp Dünya Bankasıyla birlikte girişilen "Public Financial Manegement Project" (Kamu Harcama Yönetimi Projesi) ile süren uzun bir sürecin sonucudur. Bu süreçte, bütçe, harcama, idari yapının yeniden düzenlenmesi gibi konularda iyi niyetli girişimler yapılmıştır. Ancak, bunların çoğu

[27] SAYIN, Şerif, **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası,** Ankara, 10-11 Temmuz 2002, Sorun ve Çözüm Platformu, I.Masa, ss.165-166.

başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Bu bozuk sicil nedeniyle bugün gelinen nokta küçümsenmemelidir.

- Devlet reformunun çok önemli bir unsuru olan kamu mali yönetimi reformu, bugünden yarına gerçekleşecek bir iş değildir. Tam tersine sabır gösterilmesi gereken uzun soluklu bir faaliyettir.

- Diğer zorluk, değişime karşı oluşan dirençtir. Kamuda olsun özel kesimde olsun, kamu mali yönetimi reformu, iş yapma kültürünü, davranış biçimlerini değiştirmeyi gerektirmekte olup, bu, doğal bir direnç yaratmaktadır.

- Bir diğer zorluk, kamu mali yönetiminin, enerji, haberleşme gibi özel reform alanlarından farklı pek çok unsuru içeren, çok daha karmaşık bir yapıya sahip olmasıdır. Kamu mali yönetimi, çok boyutlu olup, kuruluşlar ve kesimler arası bir yapıya sahiptir. Reformun uygulama zorluklarından birisi, bu kompleks yapıdır.

- Bu zorlukların üstesinden gelinebilmesi için ciddi bir sahiplenme gerekmektedir. Bu sahiplenme, hem siyasi açıdan hem teknik açıdan olmalıdır. Kamu mali yönetim reformu, rant dağıtma mekanizmasını değiştirip geleneksel siyaset yapma yollarını tıkaması nedeniyle siyasetçiye cazip gelmemektedir. Ancak, reformun başarısı için siyasi sahiplenme şarttır. Bunun gibi bürokrasinin de bu reformu benimsemesi gerekmektedir.

- Karmaşık yapısı nedeniyle zor bir reform olan kamu mali yönetim reformu konusunda kurumlar arası eş güdümün sağlanarak ortak aklın yaratılması gerekmektedir. Kurumlar arası güç gösterileri, yetki çatışmaları, karşılıklı güvensizlik, Türk kamu yönetiminin ortak özelliklerindendir. Zor bir reform olan kamu mali yönetimi reformunun başarıyla uygulanabilmesi için özellikle Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı ve Sayıştay gibi kurumların eş güdüm işinde çalışmaları, çaba göstermeleri gerekmektedir. Buna ilâveten tüm harcamacı kurumların bu sürece katılmaları gerekmektedir.

- Yine bu konuda kamuoyunun ve sivil toplumun ilgisini çekmenin önemi de açıktır. Toplumsal sahiplenme olmadan, bu reformun başarılması çok zordur.

- Kamu mali yönetimi reformunun kamu kalite hareketi, vatandaş odaklı yönetim hareketi gibi iyileştirme hareketleriyle ilintisi sağlanmalıdır. Sonuç olarak kamu mali yönetim reformu kalıcı ve sürekli bir hareket olarak örgütlenmelidir.

II - BÜTÇE SİSTEMİ REFORMU

A- Genel Olarak Bütçe

Bütçe, farklı bakış açılarına göre değişik biçimde tanımlanabilir. Yasama gözlüğüyle bakıldığında, bütçe, gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına izin veren bir "kanun" dur. Kanunların temel niteliklerini taşımasa da, örneğin Türk Anayasal Sisteminde "bütçe" bir kanundur. Anayasamızın 87, 161 ve 162. maddelerinde "bütçe kanunu"ndan söz edilmekte, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 6. maddesinde, "Bütçe, Devlet devair ve müessesatının senevi varidat ve masarif muhammenatını gösteren ve bunların tatbik ve icrasına mezuniyet veren bir kanundur" şeklinde tanımlanmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinde, bütçe, "Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge" şeklinde tanımlanmış; 15. maddesinde de, merkezi yönetim bütçe kanunu, "merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur" biçiminde tanımlanmıştır.

Yürütme açısından bakıldığında ise, bütçe, hükümetlerin kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını nasıl harcayacaklarına ilişkin taahhütlerini ve vatandaşlarına götürmeyi vaad ettikleri hizmetleri içeren bir mukaveledir. Bu mukavelenin, hükümetin hizmet önceliklerinin ortaya konulduğu, kamu hizmeti sunan her kuruluşun performansının değerlendirildiği ve sonucunda kamu kaynaklarının etkinlik ve verimlilik ilkelerine göre yönlendirildiği bir süreç içinde oluşturulması gerekmektedir. Her mukavele gibi bütçe de taraflara bazı edimler yüklemekte olup, hükümetin performansının değerlendirilmesinde bir araç rolü

üstlenir. Aynı zamanda, bütçe, hükümetlerin elindeki en önemli makroekonomik politika araçlarından biridir[28].

Temsili demokrasilerde asıl olan vatandaşlardır. Ne var ki vatandaşlar kollektif çözümlerin gerektirdiği sorunları kendi başlarına çözemezler; bunları, devlet çözmek durumundadır. Devletin işleyişiyse iki ana asıl-vekil (veya yetki devri) ilişkisini içerir. Bunların ilkinde vatandaşlar kamu politikalarını üretmek üzere siyasetçilere yetki verirler; vatandaş asıl, siyasetçi vekil durumundadır. Kamu politikalarını yaşama geçirmek ise idarenin (bürokrasinin) işidir. Burada siyasetçiler asıl, bürokratlar ise vekil durumundadır. Vatandaş ile siyasetçi arasındaki yetki devri ilişkisi siyasi sorumluluğu; siyasetçi ile idare arasındaki ilişki ise yönetsel sorumluluğu doğurmaktadır. Bütçe sistemi, bu asıl-vekil ilişkileri üzerine kurulan ve kamunun kaynak dağılımını düzenleyen kurumlardan oluşmaktadır ve bu haliyle devletin yetkin çalışmasını sağlayan araçlardan biridir. Bu bağlamda bütçe sisteminin ana görevleri şöylece özetlenebilir.

- **Makroekonomik İstikrar**

- **Kaynak Dağılımında Etkinlik:** Bütçe sistemi, devletin, vatandaşlarca en çok değer verilen ve istenilen mal ve hizmetleri sunmasını ve harcamaların bu alanlara yönelmesini özendirmelidir.

- **Hizmet Sunumunda Verimlilik:** Bütçe sistemi, sunulan belirli kalitedeki hizmetin mümkün olan en düşük maliyetle sunabilmelidir.

- **Hesap Verme:** Gerek siyasal gerek yönetsel sorumluluk alanında, asillere, vekillerin yaptığını değerlendirebilecek bilgiyi sağlamalıdır[29].

İlk iki hedef, bütçesinin hazırlanması sürecinde yerine getirilir. Makro istikrarın sağlanması ve sürdürülebilmesi için devlet harcamaları ve dolayısıyla toplumsal talepler arasındaki dengenin iyi kurulması gerekmektedir. Kaynakların düşük öncelikli hizmetlerden yüksek öncelikli hizmetlere yönlendirilmesi gerekir. Dolayısıyla bütçe hazırlama süreci, hizmet önceliklerinin sorgulandığı bir süreçtir. Kamu hizmetlerinde etkinlik ve verimlilik sağlayabilmek için, hizmet sunan

[28] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, **Siyasi Sorumluluk, Yönetsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru**, Tesev (Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı) Yayını, İstanbul, 1997, s.VI.
[29] Ibid., s.VII.

kuruluşların, genel kabul görmüş kalite yönetimi ilkelerine uygun biçimde örgütlenmiş olmaları gerekir. Bütçe hazırlama süreci, kamu kaynaklarını kimin, ne miktarda ve ne amaçla kullanılacağını belirler ve bunun gereği olarak yetkilerin dönemsel olarak yürütme organına emanet edilmesini öngörür. Çok doğaldır ki, yetkiyi veren, emanet eden, yetkinin nasıl kullanıldığını bilmek ister. Bunun için, bir bütçe uygulama sürecinde, kimin, neyin hesabını, ne zaman ve nasıl vereceği düzenlenir. Bu hesapların nasıl kaydedileceği, nasıl kontrol edileceği, nasıl raporlanacağı ve nasıl denetleneceği hakkında uluslar arası genel kabul görmüş birçok ilke ve standart vardır. Bu ilke ve standartları saptamak, bunları sürekli geliştirerek Meclise öneriler sunmak; hükümetin sunduğu hesapları Meclis adına denetlemek ve denetim bulgularını Meclise aktarmak yüksek denetim kurumları olan sayıştayların görevidir[30].

Bütçe Kanunu, devletin, belli kamusal hizmetleri sunmak için milletten belirli bir miktarda kamu kaynağını kullanma yetkisi almasıdır. Kamu kaynaklarını kullanma yetkisi her yıl yinelenmektedir. Millet adına bu yetkiyi Meclis verir; devlet adına bu yetkiyi Bakanlar Kurulu kullanır. Milletin devletten beklediği, kamu hizmeti sunması için devlete emanet ettiği kaynakların, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine riayet ederek kullanılmasıdır. Anayasa, yukarıda değinilen asil-vekil ilişkisini, bu ilişkide uyulması gereken kuralları, kamu kaynaklarının kullanım çerçevesini belirler. Yasama, bütçe kurumu ile yürütmeye verilen gelir toplama ve gider yapma iznini denetler. Kesin Hesap Kanunu, hükümetin, bu yetkiyi nasıl kullanıldığının hesabını Meclisi vermesidir. Gerek kamu kaynaklarını kullanma yetkisi almak anlamında, gerek hesap verme anlamında yürütme, yasama organına karşı sorumludur. Yüksek denetim kurumu olarak sayıştay, yasama denetimine, deyim yerindeyse lojistik destek sağlamaktadır[31].

B- Türkiye'de Bütçe

1- Anayasal Çerçeve

Yukarıda söylenilenlerin iz düşümünü Türk Anayasal sisteminde de görmek mümkündür. Parlamentoların ilk yetkilerinden olan kamu harcamaları ve vergiler, belki de demokratik sürecin başlamasındaki önemleri nedeniyle 1924, 1961 ve 1982

[30] Ibid., ss.9-10.
[31] Ibid., ss.13-14.

anayasalarında yer almıştır. Kamu maliyesinin çerçevesi, anayasalarımızla çizilmiştir. 1982 Anayasasının 6. maddesinde, egemenliğin kayıtsız şartsız milletin olduğu, milletin, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre yetkili organlar eliyle kullanacağı belirtilmiştir. Anayasanın 87. maddesinde, Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri meyanında bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabul etmek de sayılmıştır.

Anayasanın 89 ve 104. maddelerinde, Cumhurbaşkanına, yayınlanmasını uygun bulmadığı kanunları bir daha görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderme hakkı tanınmışken, bütçe kanunları bundan ayrık tutulmuştur. Cumhurbaşkanının, bütçe kanununu, tekrar görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderme hakkı yoktur. Bütçe kanunu için öngörülen istisnai düzenlemenin nedeni, bütçenin özel ve çabuklaştırılmış bir usule bağlanması ve mali yıl başına yetiştirilmesi gereğidir. Ancak, Anayasanın 89. maddesinde, Cumhurbaşkanının, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları onbeş gün içinde yayınlanacağı belirtilmekte olup, bu kuralın bütçe kanunları için de geçerli olup olmadığı sorusu akla gelebilir. On beş günlük süre, geri gönderme ile ilgili olduğuna göre, bu kuralın, bütçe kanununa uygulanmaması gerekir[32].

Anayasanın 161. maddesinde, Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağı; kanunun, kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabileceği; bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamayacağı; bütçelerin nasıl hazırlanacağı ve uygulanacağının kanunla belirleneceği ifade edilmiştir.

Bütçelerin nasıl hazırlanacağı ve uygulanacağına ilişkin kanun, 1050 sayılı muhasebe-i Umumiye Kanunudur. 26.05.1927 tarihini taşıyan bu kanun uzun yıllar uygulandıktan sonra bunun yerine geçmek üzere yakın zamanlarda 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır.

Anayasamızın anılan 162. maddesi hükmüne göre, bütçenin, Bakanlar Kurulu tarafından mali yıl başından itibaren en az yetmiş beş gün önce Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gerekmektedir. Yüksek Planlama Kurulunca

[32] ÇAĞAN, Nami, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", **Bahri Savcı'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları, Ankara, s.214.

makroekonomik büyüklükler (GSMH, yatırımlar, tüketim, ithalat, ihracat, kalkınma hızı, enflasyon ve deflatör vb.) kamu kesimi dengesi, hedefleri, konsolide bütçenin gelir ve gider tavanları belirlenir. Bundan sonra uygulamada, önce Başbakanlık bir "Bütçe Çağrısı" yapmakta; Maliye Bakanlığı da "Bütçe Kılavuzu" yayımlamaktadır. Harcamacı kuruluşların hazırladıkları "Bütçe Teklif"leri merkezi mali yönetim kuruluşları olan Maliye Bakanlığı ve Devlet Planlama Teşkilâtı tarafından değerlendirilmektedir. Bu süreçte hizmet önceliklerinin nasıl belirlendiği sorusunun cevabı yoktur. Genel olarak, ödenekler, karşılıklı "pazarlık" suretiyle belirlenmektedir. Bu aşamada, Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe üzerinde herhangi bir yetkisi bulunmamaktadır. Bütçenin hazırlanması, görüşülüp onanması aşamalarında ciddi bir araştırma yapılmadan eski değerlerin ileriye yansıtılması yoluna gidilmektedir. Tekliflerin nasıl olsa törpüleneceği anlayışının hakim olduğu bir ortamda harcamalar kabarık olarak belirlenmektedir. Harcama kalemlerinin belirlenmesinde harcamacı daireler samimi davranmamaktadır. Çok büyük harcamaları gerektiren bazı kalemleri, ilk yıllarda ufak değerler olarak gösterip, bu kalemleri ileriki yıllarda "batık maliyet" haline dönüştürerek, ilâve ödenek alma cihetine gitmektedirler[33].

Bütçenin "hazırlanması" ve "kanunlaşması" evrelerinden sonra sıra bütçenin "uygulanması"na gelmektedir. Bütçe kanunları ile hükümete geniş ihtiyari yetkiler verilmektedir. Bu geniş yetkiler, ödeneklerin serbest bırakılmasını ve ödemeleri politize hale getirmektedir. Böylece, hükümet, bütçenin uygulanma sürecinde geniş ihtiyari yetkiler kullanarak kamu kaynaklarını gündelik önceliklere göre popülist ve partizanca kullanabilmektedir[34].

Anayasanın 163. maddesinde, kanun hükmünde kararname ile bütçe kanununda değişiklik yapmayı yasaklaması, bütçe sürecinde, yasamanın işlevini güçlendirici bir düzenlemedir. Bunun gibi, harcanabilecek ödenek miktarının Bakanlar Kurulu Kararıyla aşılamayacağının Anayasal kural olarak benimsenmiş olması da, Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe üzerindeki yetkisini koruyucu niteliktedir[35]. Ancak, bu Anayasal yasak kurallar, ödeneğin bitmesi, ödeneğin

[33] Friedrich Ebert Vakfı, **Ekonomi Forumu, Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi** (Dr.Veysi SEVİĞ tarafından sunulan "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Politik, Ekonomik ve Hukuki Denetimi" başlıklı tebliğ üzerine konuyla ilgili parlamenter, bürokrat ve akademisyenler tarafından yapılan tartışmalar sonucu hazırlanmıştır), İstanbul, 1995, s.16.
[34] ATİYAS, İzak / SAYIN Şerif op. cit., s.26.
[35] ÇAĞAN, Nami, op. cit., s.212.

yetmemesi halinde harcama yapılmasına ne yazık ki engel olamamakta; gerçekleşen bütçe harcamaları, genellikle, ödeneklerden çok daha fazla olmaktadır. Harcamaların, ödeneği aşmasının ilk yolu, ek bütçe kanunu çıkarmaktır. Anayasanın ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yasaklayıcı hükümlerine rağmen, ödenek olmaksızın harcama yapılmakta, sonra da emrivaki olarak ek bütçeyle ödenek alınmaktadır. Böylelikle ek bütçeyle, zaten yapılmakta olan ödenek üstü harcamalar yılı içinde meşrulaştırılmış olmaktadır. Harcamaların ödeneği aşmasının ikinci yolu "tamamlayıcı ödenek"tir. Ödenek almadan, ödenek üstü harcama yapılmakta, sonra kesin hesap kanunuyla daha önce yapılmış olan ödenek üstü harcamalar için tamamlayıcı ödenek alınmaktadır. Doğum ve ölüm yardımı, sürekli görev yolluğu, mahkeme harçları ve ilâmları ile vergi ve resimlerin, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre ödeneği olup olmamasına bakılmaksızın ödenebilmesi mümkündür. Ancak, mevzuatta tadat edilen bu tür sınırlı harcamalar dışında Türk mevzuatında bir harcamanın yapılabilmesi için bütçede ona ilişkin ödeneğin varlığı gerekmektedir. Ödenek olmadan harcama yapılması yasal değildir. Ne var ki, uygulamada bu yasal gereğe uyulmamakta, hiçbir yasal dayanağı olmadığı halde, ödenek dışı yapılmış harcamalar için, kesin hesap kanunlarıyla tamamlayıcı ödenek alınma yoluna gidilmektedir. Bu yöntemin yasal dayanağı bulunmadığı içindir ki, Sayıştay, genel uygunluk bildiriminde bu tür ödeneksiz harcamalar için tamamlayıcı ödenek verilmemesine işaret etmiştir[36].

2- Türkiye'de Mevcut Bütçe Sisteminin Yetersizlikleri

Birçok gelişmekte olan ülkede olduğu gibi Türkiye'de de bütçe yukarıda sayılan özelliklerden çoğuna sahip değildir. Bunları şu şekilde özetlemek mümkündür.

- Bütçenin program yapısı, nihai hizmetleri göstermekten uzaktır.
- Bütçe programları ile gerçekleşmeleri arasında büyük farklar vardır. Nihai harcamalar, bütçede yazılı miktarları sürekli aşmaktadır. Dolayısıyla bütçe kanunları bağlayıcılığını ve inanırlığını yitirmiştir.

[36] Sayıştay Genel Kurulunun 1994 Mali Yılı Kesin Hesabına İlişkin Genel Uygunsuzluk Bildirimi Hakkındaki 11.07.1996 tarih ve 4853/1 sayılı kararı.

- Kamu harcamalarının verimlilik ilkesine göre yapıldığını söylemek güçtür.
- Kamu hizmetlerinin etkin olduğu söylenemez.
- Performansa yönelik bilgi üretilememektedir.
- Bütçe, mali analize elverişli, anlaşılabilir, saydam bir belge değildir.
- Kamu muhasebesinin defter tutma dışında neredeyse başka bir işlevi bulunmamaktadır. Maliyet muhasebesi yoktur.
- Raporlama mekanizması çok yetersizdir.
- İç mali kontroller güçlü değildir.
- Denetim etkin olmaktan uzaktır.
- Yasama denetimi de etkin değildir.
- Bütçe makroekonomik iktisat politikasının bir aracı olarak yetersizdir.
- Bilgi kaynağı ve değerlendirme aracı olmaktan uzaktır.
- Bütçe Kanunu, Maliye Bakanına çok geniş ihtiyari yetkiler vermektedir. Bütçenin, ihtiyari yetkileri dağıtma dışında pek bir anlamı kalmamıştır. Bütçe kanunu genellikle Anayasaya aykırı hükümler içermektedir. Anayasa, bütçeye, bütçeyle ilgili hükümler dışında hüküm konulmasını yasaklamasına rağmen, bu Anayasal kurala hemen hemen hiç uyulmamakta, akla gelen her şey bütçe kanununa konulmaktadır. Bu konuda, Anayasa mahkemesinin yüzlerce iptal kararı vardır. Bütçe kanunları yıllık olduğu ve Anayasa mahkemesinin iptal kararları ya yılın sonuna doğru ya da mali yıl bittikten sonra verildiği için, Anayasayla bağdaşmayan bu durumu, Anayasa mahkemesi de önleyememektedir. Anayasa mahkemesi, "bütçe ile ilgili hükümler" deyimini geniş anlamda mali hükümler olarak yorumlamamış, bütçenin uygulanması ile ilgili uygulamayı kolaylaştırıcı, maddi yasa konusu olabilecek yeni bir kuralı kapsamayan, açıklayıcı hükümleri bütçe ile ilgili saymıştır. Yüksek mahkeme maddi yasalarda yapılması gereken değişiklikleri mali nitelikleri bulunsa da geçerli kabul etmemiştir[37].

[37] ÇAĞAN, Nami, op. cit., s.213; Anayasa Mahkemesi, E.1983/9, K.1984/1, Resmî Gazete T.13.12.1984, Sayı:18604.

- Merkezi mali yönetim kuruluşları olan Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı ve Hazine Müsteşarlığı arasında koordinasyon ve uyum yoktur.
- Mali yönetim, hiçbir standarda tabi değildir.
- Kapsamı son derece dardır[38].

Bu son özellik konusunda biraz daha durulması gerekmektedir. İlke olarak bütçenin bir mali yıl içinde kullanılan tüm kamu kaynaklarını kapsaması gerekmektedir. Türkiye'de bütçe kamusal faaliyetlerin dar bir bölümünü kapsamaktadır. Döner sermayeler, transfer tertibinden yararlanan bağımsız kamu kuruluşları, vakıf ve dernekler, son zamanlarda sayıları azalmış olmakla beraber fonlar bütçe dışı faaliyetlerdir.Bunun gibi kamu bankaları ve kamu iktisadi teşebbüslerinin yarı-mali (quasi-fiscal) işlemleri, ertelenen ödemeler, Hazine garantileri, birer harcama olarak değerlendirilmesi gereken ve devletin teşvik politikalarıyla yarattığı vergi indirimleri ve muafiyetler de bütçelenmemektedir. Bütçenin faaliyet kapsamının dar olmasının anlamı, yürütmeye, millete, hesabını vermediği geniş bir ihtiyarı harcama yetkisi verilmiş olmaktadır ki, bu, siyasal ve yönetsel sorumluluk mekanizmalarını büyük ölçüde sınırlamaktadır. Türkiye'de kamusal faaliyetlerin dar bir bölümünü kapsayan bütçenin bilgi kapsamı da çok sınırlıdır. Gerçekten Türkiye'de bütçe;

- Kamu faaliyetlerinin toplumsal refah üzerindeki etkisi,

- Kamu faaliyetlerinin ölçülebilir çıktıları,

- Faaliyetlerde kullanılan aynî kaynakları,

İçermemektedir.

- Faaliyetlerin etkisinin bilinmemesi, etkinliğin hedeflenmediği,

- Faaliyetlerin ölçülebilir çıktılarını içermemesi, verimliliğin hedeflenmediği

- Aynî kaynakların maliyetinin bilinmemesi, bu kaynakların yönetilmediği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, mevcut sistem, bütçenin kapsadığı faaliyetlerde bile performansa yönelik hiçbir işlevi yerine getirmemektedir[39].

Mevcut kamu mali yönetimi parçalı bir yapıya sahip olup, sistemimizin en önemli sıkıntılarından birisi, bu parçalanmışlıktır. Bu durum, IMF tarafından

[38] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit., passim.
[39] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif., op. cit., ss.21-23.

hazırlanan 27 Haziran 2000 tarihli Standart ve İlkelere Uygunluk Raporunda aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir.

"Mali yönetim sorumlulukları çeşitli kuruluşlar arasında paylaştırılmıştır. Yasamayla ilgili bütçe çerçevesi Anayasa, 1927 tarihli Genel Muhasebe Kanunu, Kamu İhale Kanunu, Sayıştay Kanunu, yıllık Bütçe Kanunu ve Bakanlar Kurulu ile Maliye Bakanlığı (MB) tarafından çıkarılan yönetmeliklere dayanmaktadır. Bütçenin hazırlama, uygulama ve denetim süreçlerine üç kuruluş katılmaktadır. Maliye Bakanlığı (MB), Devlet Planlama Teşkilâtı (DPT) ve Hazine Müsteşarlığı (HM). Bu kuruluşların her biri farklı bakanlara bağlıdır. MB bütçenin hazırlanması, uygulanması, muhasebe ve raporlama ile gelirlerin toplanması; DPT kamu yatırımı programı ve makroekonomik çerçevenin hazırlanması ile kamu sektörü istatistiklerinin raporlanması; HM ise nakit ve borç yönetimi, bütçe dışı fonların çoğu ve kamu iktisadi teşebbüslerinden sorumludur. Sorumlulukların paylaşılmasının sonucu olarak, bütçeden tamamen sorumlu olan kuruluş belli değildir."

Bütçenin hazırlanmasında karar mekanizmaları üç ayaklı bir görüntü içindedir. Yatırım harcamaları Devlet Planlama Teşkilâtınca, transferler Hazine Müsteşarlığınca, diğer kalemler ise Maliye Bakanlığınca karara bağlanmaktadır. Bu üçlü ayak, çok sıkı bir uyum ve eş güdüm içerisinde olmalıdır. Oysa, uygulama, bunun tam tersidir. Bütçelerde harcama kalemleri birbiriyle ilintilidir. Örneğin yatırım harcaması yapıldığında, ileride buna ilişkin bir cari harcamanın ortaya çıkacağı hesaba katılmalıdır. Böyle yapılmadığı içindir ki uygulamada aksamalar meydana gelmektedir. Bütçenin uygulama aşamasında harcamacı dairelerin hemen hemen hiç söz hakları yoktur.

Kamu mali yönetimi ve mali kontrol sistemimizin yeniden yapılandırılması için hazırlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun bu dağınıklığa çözüm olması umut edilirken, ilgili birimler arasındaki yetki çekişmesi nedeniyle söz konusu dağınıklık ne yazık ki giderilememiştir.

Türkiye'de bütçe sisteminin hazırlanma, uygulanma ve kontrol mekanizmaları, mevcut ekonomik durumu analiz etmeye, politikalar oluşturmaya

uygun olmadığı gibi kaynak tahsisinde ve kullanımında etkinlikten ve sonuç almaktan uzaktır[40].

Türkiye'de kamu mali yönetimi, gelecek yönelimli değil geçmiş yönelimlidir. Gelecek yönelimli olmayışın doğal bir sonucu olarak, bütçeleme ve kaynak tahsisi süreçlerinde kamu kuruluşları, geçmiş yıl harcamaları ve paylarını koruma üzerine kurulu bir mücadele vermekte; harcamalarla ne yapılacağı yerine ne kadar büyüklükte bir harcama yapılacağı hususuna yönelmektedirler.

Kamu kurum ve kuruluşları gelecek yönelimli olmayışlarının bir sonucu olarak amaç belirleme ve bu amaçları gerçekleştirecek projeler geliştirme yerine gündelik sorunlarla boğuşmaktadırlar.

Hantal ve gereksiz mekanizmalarla ve aşırı denetimle donanmış bütçe yapısı, kamu kuruluşlarını normal yolların dışına itmiş; döner sermaye, fon, vakıf vb. araçlarla bütçe dışına yönelinmiştir.

Bütçe kapsamının daralmasının dışında başlangıç ödenekleriyle yıl sonu harcamaları arasında fark artmıştır. Gelir toplamakta zorlanan, kayıt dışı ekonominin önüne geçemeyen, gelirlerinin çok üzerinde harcama yapan kamu mali yönetimi, değişim ihtiyacının çok somut bir göstergesi haline gelmiştir.

Türkiye Büyük Millet Meclisinde yapılan bütçe tartışmaları sonuç odaklı olmak yerine genel harcama büyüklüğü ve ikincil konulara yoğunlaşmaktadır. Bu bağlamda bütçeler stratejik bir yaklaşımdan yoksundur. Geleceğe dönük amaç ve hedefler belirlenerek bütçelerin bu doğrultuda hazırlandığını söylemek mümkün değildir.

Özellikle 1990'lı yıllarda iç borçların yüksek faiz hadleri ve kısa vadeli olması nedeniyle faiz yükü çok artmış, bütçeler, faiz ödeme bütçesine dönüşmüştür. Yatırım harcamalarının payının ihmal edilebilir oranda kaldığı, personel harcamalarının da yasalardan kaynaklandığı gerçeği karşısında, bu yargı, hiç yadırganmamalıdır. Bu ağır borç baskısı, kamu mali yönetimini, âdeta bir borç yönetimine dönüştürmüştür. Yüksek faiz oranları nedeniyle özellikle iç borç servisi çok yüksek rakamlara ulaşmış, özellikle 1990'lı yılların sonlarına doğru kamu mali yönetimi, esas itibariyle

[40] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.8.

borç çevirmeye odaklanmıştır. Mevcut borçların, yeniden borçlanarak karşılanmaya çalışıldığı bir ortamda farklı bir sonuç beklenilemez.

Anılan zaaflara ilâveten şeffaflık bakımından da sorunlu olan bütçeler hesap verme sorumluluğu bakımından da aynı durumdadır. Başlangıçta performans göstergeleri oluşturulamayan bir bütçenin performansa dayalı olarak denetlenmesinin de zor olduğu açıktır. Kamuda bütçe disiplini ortadan kalkmıştır. Büyük sapmalarla gerçekleşen bütçelerimiz, esas itibariyle borç finansmanı üzerine kurulu hale gelmiştir.

Ekonomiyi temsil etmeyen, son yıllarda faiz dışı fazla verilmesine rağmen güven vermeyen bütçesi ve borç sarmalı nedeniyle riskli bir ülke olarak algılanan, sık sık krizler yaşayan Türkiye, bu sorunlu yapının değiştirilmesi için uluslar arası finans kurumlarının baskısıyla karşı karşıya kalmıştır[41].

Bütçe sistemimiz;

- Bölünmüş, parçalanmış,
- Katı kuralların egemen olduğu,
- Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu konusunda yetersiz,
- Kuruluşlara esneklik ve insiyatif tanımayan,
- Çıktı yerine girdi odaklı,
- Aşırı ama etkinlikten uzak bir denetime dayalıdır.

Bu haliyle bütçe sistemimiz, neredeyse sürdürülemez bir hale gelmiştir. Bu durum, bütçe sürecinin yeniden yapılandırılmasını gerektirmektedir.

Bütçe Sistemi;

- Bütçe birliğini sağlamalı,
- Bütçesinin hazırlık sürecini daha etkin kılmalı,
- Girdi değil çıktı odaklı olmalı,
- İç kontrol mekanizmalarını içermeli,

[41] T.C. Başbakanlık, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1, s.100.

- Harcamacı kuruluşlara daha fazla insiyatif tanımalı
- Saydamlık ve hesap verebilirliğe olanak sağlamalıdır.

Günümüz koşullarına cevap vermediğinden bahisle 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır.

Bütçe sistemi, devlete emanet edilen kamusal kaynakların kullanımında rol alan aktörlerin etkileşimini düzenleyen kurumlar bütünüdür[42]. Kamusal kaynakların kullanımında vatandaşın beklediği, devletin kullandığı kaynakların hesabını vermesi, makro istikrarı bozacak şekilde aşırı kaynak kullanmaması ve kaynakları kullanırken etkinlik ve verimlilik ilkelerine riayet etmesidir. Bütçe sistemleri, bu beklentileri yerine getirmek üzere çeşitli evrimler geçirmiştir. Bu evrimin "klasik bütçe sistemi" olarak adlandırılan ilk aşamasında, bütçe, hükümetin Meclisten yetki almadan kamu kaynağı kullanmasını engellemek, kaynağın kimin ve hangi amaçla kullanacağını belirlemek ve kullanılan kaynakların mevzuata uygun kullanımını sağlamak amacını gütmektedir. İkinci aşamada, sadece nakdi kaynakları içeren bütçe, zaman içinde bütün varlıkları kapsayacak biçimde gelişmiştir. Üçüncü aşamada, bütçe, devletin aşırı harcama yapmasını engelleyen mekanizmalarla makroekonomik istikrarı sağlama işlevini üstlenmiştir. Son evrimde ise, bütçe performans sorumluluğunu kapsayacak biçimde gelişmiştir. Klasik bütçe sisteminde, yasama organı, bütçe kanunu ile yürütme organına kaynak kullanma yetkisi vermekte olup; yürütme, bu yetkiyi kanunlara uygun bir şekilde kullanmak durumundadır. Bu aşamada, Sayıştay, hükümetin, mali işlemlerin kanunlara uygun olup olmadığını denetleyerek sonuçlarını yasama organına raporlamaktadır. Daha bu ilk aşamada bütçenin kamunun tüm mali işlemlerini kapsaması anlamında "bütünlük", "dönemsellik", "doğruluk ve samimiyet", "açıklık ve saydamlık" ilkeleri oluşmuştur[43].

Türkiye'de bütçe sistemi, Cumhuriyetin ilk yıllarında 1927'de çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile klasik bütçe sistemine uygun biçimde şekillendirilmiştir. Ancak, Türkiye yukarıda değinilen evrimleşmeyi sağlayamamış, gelişmiş klasik bütçe sisteminin gerektirdiği kurumları dahi oluşturamamıştır. Aksine,

[42] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit., s.37.
[43] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit., s.38.

bütçe sistemi giderek erozyona uğramış, klasik sistemin ana ilkelerini dahi yerine getiremeyen bir hale gelmiştir[44].

Türk kamu yönetimi ve bu meyanda kamu mali yönetiminin temel özelliği, en ince ayrıntıların bile yasalarla ve diğer hukuki normlarla belirlenmesi, uygulamacıya ve yöneticiye herhangi bir inisiyatif bırakmamasıdır. Kamu fonlarının mevzuata uygun kullanımı, bunların, aynı zamanda verimli, etkin ve tutumlu kullanıldığı şeklinde algılanmaktadır. Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında harcamacı kuruluşların fazla bir yetki ve serbestisi yoktur. Ödeneklerin serbest bırakılmasında ve nakden ödenmesinde merkezi bütçe yönetiminin önlemleri ve bunun gibi daha bir yığın engel yöneticileri bütçe dışı konulara itmektedir. Fon, döner sermaye ve vakıf uygulamaları bu kaçışın somut göstergeleridir[45].

Kamu kurum ve kuruluşlarının hesap verme yükümlülüğü yoktur. Mali sonuç doğuran kararlar kurum ve kuruluşların en büyük amirleri tarafından alındığı halde bunların esas itibariyle herhangi bir sorumlulukları, hesap verme yükümlülükleri yoktur. Çünkü, onlar, Devleti temsil etmektedirler. Devletse, kimseye hesap vermek durumunda değildir(!) Sorumlu olanlar, Sayıştay tarafından sorumlu kılınanlar olup, sayman ve tahakkuk memuru gibi Devlet emvaline vaziyet eden daha alt düzeydeki kamu ajanlarıdır. Bu özel görevlilerin sorumluluğunun da, teknik anlamda bir hesap verme sorumluluğu olmadığı açıktır.

Bu anlamda herhangi bir sorumluluk olmadığı için, denetimiyle, hesap verme yükümlülüğünü ifada Hükümete ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yardımcı olmak durumunda bulunan dış denetim kurumu Sayıştay da, anılan mercilere yardımcı olmak yerine sorumlu memurların hesap ve işlemlerini yargılamaya odaklanmıştır.

Bütçe sistemi, amaç kaynak ilişkisi kurulmasına olanak vermemekte, ödenek dağılımına ve girdilere yoğunlaşmaktadır. Muhasebe sistemi, faaliyet, çıktı veya sonuçların maliyetini hesaplayamayan nakit esasına dayanmaktadır. Bütçenin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında harcamacı birimlerin yetki ve serbestlikleri hemen hemen hiç yoktur.

Sıkı kurallara bağlı bu kamu yönetimi anlayışımız, yöneticilere insiyatif tanıyan, onları "müdebbir bir tacir gibi davranmaya" iten, mevzuatı azaltıp, yetkileri

[44] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit., s.40.
[45] Friedrich Ebert Vakfı, op. cit., s.17.

dağıtan ve bu haliyle özel sektöre öykünen yeni kamu yönetimi anlayışını ve bu alandaki çağdaş gelişmeleri kavrayıp yakalamakta zorluk çekmektedir. Bu itibarla Türk kamu yönetiminin ve bu arada kamu mali yönetiminin mutlaka çağdaşlaştırılması gerekmektedir. Bütçe rejiminden, muhasebe sistemi ve denetime kadar her öğesinin, her kurum, kuruluş ve biriminin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine göre yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

Bugün pek çok çağdaş ülkede devletler geleneksel kamu mali yönetimlerinin yetersizlikleri, ekonomik krizler vs. nedenlerle yeniden yapılanma yoluna gitmişlerdir. Kaynakların daha verimli, ekonomik ve tutumlu kullanılması, aynı kaynaklarla daha kaliteli ve daha çok mal ve hizmet üretilmesi her zamankinden çok daha fazla önem kazanmıştır. Bunun sonucu olarak "daha az kaynakla daha çok mal ve hizmet" üretebilecek yönetim süreçleri, mekanizmaları aranıp bulunarak yönetim sistemlerine sokulmuştur. Bu değişim son derece olumlu sonuçları vermiştir.

3- Yabancıların Gözüyle Türk Bütçe Sistemi

James W.Martin ile Frank C. E. Cush'un 1951 yılında bütçemizin yapısı ve ana felsefesi hakkında yaptıkları değerlendirme şöyledir:

"Cumhuriyet kurulduğu zaman, eski devrin mali yolsuzluklarını ortadan kaldırmak için sıkı tedbirlerin alınmasına ihtiyaç görülmüştür. Bu cümleden olarak, tafsilatlı bütçenin Büyük Millet Meclisinin kabul etmiş olduğu şekle harfi harfine uygun olarak tatbiki şarttır; bundan herhangi bir inhiraf olursa buna sebep olanlar şahsen mesul tutulmak suretiyle cezalandırılır. Bunun neticesi şu olmuştur: Kanun ve ona uyarak teessüs eden teamüller bütçeyi herhangi bir maksat veya mevzu için Meclis tarafından sarfına salahiyet verilen miktardan 1 kuruş fazla harcanmamasını temin edecek bir vasıta olarak telakki etmektedir. Ve işin garibi 1 kuruş tasarruf etmek için icabında 20 lira sarf edilmektedir……. Bu telâkkinin diğer neticelerini en belirgin bir şekilde görmek için, basit bir muamelede bile bir takım masraflı muhaberata girişildiğine ve lüzumundan çok fazla gecikmelere sebebiyet verildiğine, küçük bir memurun 'acaba Sayıştay bana ödenemez bir tazminat hükmeder mi diye' üç yıl bekleye bekleye maneviyatının nasıl bozulduğuna bakmak kâfidir. Bu küçük memur mesela bir tahsildar ise ve yaptığı 50.000 liralık bir tahsilata mukabil 30 liralık bir tahsilatı dikkatsizlikle ihmal etmiş ise yine mesul olacaktır. (Zira) mevcut kanun, zimmete para geçirmenin yanında masum yanılmalar da dahil, yolsuzlukları

önlemek üzere tertip edilmiştir[46]. Bu değerlendirmeler bir taraftan bütçenin yapılma ve uygulanmasına hakim olan ilkeleri ve zihniyeti; bir taraftan da Türkiye'deki denetim uygulamalarını biçimlendirmiş olan temel motif ve gerekçeleri gözler önüne sermektedir. Bütçe rejimimize egemen olan bu anlayış, denetim fonksiyonunun temel amacını genel olarak "geçmişteki hataların, yolsuzlukların ve usulsüzlüklerin hepsini teker teker bulup ortaya çıkarmak, sorumlularını cezalandırıp caydırıcı bir ortam yaratarak gelecekteki hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları önlemek" yönünde biçimlendirmiştir[47].

Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve izlenmesiyle denetimine ilişkin temel kurallar 1050 sayılı yasayla 1927 yılında konulmuş olup, 5018 sayılı kanunun çıkarıldığı 2003 yılına kadar hemen hemen hiç değişmediğine göre, bütçe rejimimiz ve mali yönetim sistemimiz hakkında 1951 yılında yapılan bu tespitlerin çoğu bugün de geçerliliğini korumaktadır. Bu zihniyetle hazırlanan bütçelerin tasarruf sağlamadığı, tersine israfa davetiye çıkardığı; yolsuzlukları önlemede yaya kaldığı ise artık sır değildir.

Dünya Bankası'nın 1994 yılında ülkemizi ziyaret eden bir misyon heyeti de bütçe sistemimizde iki büyük yapısal problem ve beş temel zaaf olduğunu ileri sürmektedir. Yapısal problemlerin İlki: halen işler gibi görünse de, bütçesinin hazırlanması ve izlenmesi esaslarıyla muhasebe sisteminin artık çok eskimiş olduğu ve önemli ölçüde modernizasyona ihtiyaç gösterdikleri; İkincisi ise: 1980'lerdeki gevşek ve kararsız bütçe politikalarının karar verme süreçlerinde parçalanmalara ve özel mekanizmaların çoğaltılmasına yol açtığıdır. Bunların da etkisiyle bütçe inanılırlığını önemli ölçüde yetirmiştir. Öyle ki, anılan yapısal problemler giderilmeden alınacak her tedbir nafile olacaktır. Uzmanlarca belirlenen temel zaaflara gelince, bunlar şöyle özetlenebilir:

- **Bütçenin iyice daralmış olan kapsamı:** Bütçe sistemindeki parçalanmışlık nedeniyle, bütçe içerisinde olması gereken pek çok kamu fonu değişik adlar altında bütçe dışına taşınmıştır.

- **Bütçenin hazırlanması sırasında bütçenin ögeleri arasındaki, özellikle yatırım ve cari harcamalar arasındaki entegrasyonun yetersizliği:** Bu

[46] MARTİN, James W. / CUSH, Frank A.E., **Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor**, Türkçesi: Haluk DEMİRTAŞ, Ankara, 1952, s.127.
[47] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin....., s.90.

zaaf yatırım projelerinin gerektirdiği her türlü harcamanın yatırım bütçesi içerisinde kavranamaması, kimi proje giderlerinin cari harcama olarak değerlendirilmesi biçiminde ortaya çıkmakta ve harcamacı dairelerin Maliye Bakanlığından geçiremedikleri cari ödenek taleplerini, yatırım ödeneği talepleri arasına yedirerek DPT'den geçirebilmelerine veya tersi durumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

- **"Teknik olmayan" nedenlerle harcamaların sistematik olarak düşük tahmini:** Bu zaaf, özellikle yatırım harcamalarının yıl başı maliyetlerini kasıtlı olarak düşük hesaplayıp, bütçe ödeneklerini buna göre belirleme biçiminde tezahür etmektedir. Gerçek ödenek ihtiyacının yüksekliğini bütçe otoritesinden saklayarak yatırımın yıllık programlara ve bütçeye girmesini sağlamak için bu yola başvurulmaktadır. Bir kez bütçeye giren yatırımı bitirebilmek için, öteki hizmetlerden kısıntıya gidilmek suretiyle ek mali kaynak "ayarlanmaktadır". Bu zaaf kamu hizmetlerindeki öncelikleri de altüst eder niteliktedir.

- **Ekonomik analizlere elvermeyen ve uygun bir muhasebe kod sistemi ile ilişkilendirilemeyen bir bütçe kodifikasyonu:** Bu zaaf yüzünden bütçenin uygulanmasıyla ilgili bilgilerin önemli bir bölümü yıl içinde mali yönetim amaçlarıyla karar verme süreçlerine dahil edilememektedir. Böylece bütçe politikaları eksik bilgiye dayalı kararlarla hayata geçirilmeye çalışılmaktadır.

- **Yönetim bilişim sisteminin yetersizliği:** Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetimi ile ilgili veri ve bilgiler günümüz pratiğinde son derece komplike hale gelmiştir. Ayrıca bunların zamanlı ve doğru olarak üretilmesi de şarttır. Bu bilgilerin zamanlı ve doğru olarak elde edilip, yöneticilere sunulabilmesi bilişim teknolojisi olmadan mümkün görülmemektedir[48].

4- Bütçe Sistemini İyileştirme Girişimleri

Çok önemli sorunlar olduğu görülmekle beraber mevcut sistemde bazı iyileştirme girişimleri yapılmamış değildir. Bu iyileştirme girişimleri şöyle özetlenebilir.

[48] World Bank, **Modernizing the Institutional and Technical Framework For Public Expenditure and Personnel Management in Turkey: Aide-Memorie of the Pre-Appraisal Mission**, Ankara, 30 Eylül 1994, s.2, Nakleden: GÖREN, İhsan, op.cit., s.91.

- 1973 yılından itibaren program bütçe sistemine geçiş, performansa dönük bir girişim olarak değerlendirilebilir. Ne var ki bu uygulama bir şekil değişikliğinin ötesine geçememiştir.

- 29.09.1978 tarih ve 2171 sayılı Kamu Yönetiminde ve Harcamalarında Etkinlik ve Verimliliği Sağlamak ve Savurganlığı Önlemek Amacıyla Alınacak Ekonomik ve Mali Önlemler Hakkında Yetki Kanunu.

- Bu yetki kanununa dayanarak çıkarılan 24 sayılı Kanun Hükmünde Kararname.

- Fonların büyük bir kısmı 1993 mali yılından itibaren bütçe kapsamına alınmıştır.

- 1997 mali yılına ilişkin bütçe hazırlama rehberinde, etkinlik ve verimliliğin artırılması amacıyla, kamu mali yönetim projesinin yürürlüğe konulduğundan bahisle kurumların "iş programı" hazırlamaları istenilmiştir.

- 1998 mali yılı bütçe hazırlama rehberinde, bazı harcama kalemleri, önceki yılın başlangıç ödeneğiyle sınırlandırılmış, faaliyet maliyetlerinin ayrıntılı olarak tespiti istenilmiştir. 1998 bütçesiyle yeterli ödeneği bulunmayan yatırımlara başlanılmaması kuralı getirilmiştir. Yine bu yıldan itibaren ödenek kullanımının , ayrıntılı harcama programlarına bağlanması öngörülmüştür.

- 1999 mali yılı bütçe hazırlama rehberinde, bu yılın harcama reformunun başlangıcı olacağı, kamu mali yönetim projesinin "Harcama Yönetimi" bölümüne başlandığı, nakit yönetimi ve borç muhasebesi ile harcamaların verimlilik yönünden değerlendirilmesi için Hazine Müsteşarlığı ile Sayıştayın proje kapsamına alındığı belirtilerek hizmetlerin yeniden gözden geçirilmesi, hizmete uygun organizasyon tanımlarının oluşturulması, insan kaynaklarının etkin kullanılması, verimli bir yönetim mekanizması oluşturulması öngörülmüştür. 1999 mali yılı bütçe kanununun 67.maddesiyle bazı kamu hizmetlerinin fiyatlandırılmasına (user charge) olanak veren bir düzenleme getirilmiştir.

- 2000 mali yılı bütçe kanunu ile ilk kez "Kamu Harcamalarında Etkinliğini Artırıcı Önlemler" adı altında bazı hükümler getirilmiştir[49].

[49] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.207.

Tüm bu gelişmelere rağmen, mevcut sistem, klasik bütçelemenin temel özelliklerini yansıtmaya devam etmektedir. Örneğin, sistemde, pazarlık usulü cari olup, talepleri sınırlayacak saydam bir mekanizma yoktur. Yıl içinde ödenek aşımının herhangi bir yaptırımı bulunmamaktadır. Sistemde temel önceliklerin ne olduğuna ilişkin formel belirleme söz konusu değildir. Önceki yılların rakamları üzerinden yürütülen bir müzakere süreci içinde öncelikleri, pazarlık gücü belirlemektedir. Sistem, hiçbir aşamada sağlıklı bilgi üretememektedir. Harcama kontrolü, tamamen harcama kalemlerine ve mevzuata uygunluk anlayışına dayalıdır. Performans teşvikine ve harcamaların sonuçlarının değerlendirilmesine yönelik temel kurumlar oluşmamıştır. Harcamacı kuruluşlarda performans dönüşüm süreci başlatılamamıştır[50].

5- Neler Yapılmalıdır?

İyi bir bütçe sistemi için yapılması gerekenler şöyle özetlenebilir.

a) Bütçe Kapsamının Genişletilmesi

Bütçe kapsamının dar olması, yürütmeye, Meclis ve Millete hesabını vermedikleri geniş bir ihtiyari alan bırakmaktadır. O nedenle, yürütmenin tüm faaliyetlerinin gerektirdiği kaynaklar, tüm harcamalar bütçe kapsamına alınmalıdır. Temel kural genel gelirlerle finanse edilen tüm hizmetlerin bütçeye alınmasıdır. Bütçe dışı dolaysız harcamaların yapıldığı fonlar, transfer tertibinden yararlanan bağımsız kamu birimleri, vakıf ve dernekler bütçe kapsamına alınırken, yarı-mali işlemler, kamu iktisadi teşebbüslerinin görev zararları, hazine garantileri gibi bütçe dışı dolaylı harcamalar da bütçe kapsamına alınmalıdır[51].

Transfer tertibinden yardım alan kuruluşlar, performans yönetim sistemi açısından elverişli bir ortama sahip olduğundan, bunlardan sadece özerk kalması gereksiz olanların bütçe içine alınması daha uygun olabilir.

Döner sermayelere gelince; bunlardan bütçe disiplininden kaçmak için kurulanların derhal tasfiyesi gerekmektedir.

[50] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.209.
[51] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit., s.45.

b) Harcama Yönetiminde İhtiyarîliğin Azaltılması

Bütçenin uygulama aşamasında Maliye Bakanlığının ana kontrol aracı ödeneklerin serbest bırakılması, Hazine Müsteşarlığının ana kontrol aracı ise nakit tayınlaması olup; böylelikle, devletin nakit yönetimini, kısa vadeli borçlanma gereğini en aza indirecek şekilde yapabilmesi amaçlanmaktadır. Bu kontroller, önceden belirlenmiş kurallara bağlanabilirse politizasyondan arındırılarak bu konuda çok önemli bir iş yapılmış olacaktır[52].

c) Genel Kabul Görmüş İlkelere Uygun Devlet Muhasebesi

Sadece nakit işlemlerini değil tahakkuk işlemlerini de kavrayan uluslar arası genel kabul görmüş devlet muhasebesi ilke ve standartları benimsenmelidir. İlgili bölümde değinildiği üzere bu konuda olumlu gelişmeler bulunmaktadır.

d) Devlet Bilançosu Oluşturulması

Milletin devlete emanet ettiği varlıkları, devletin millete yüklediği mali yükümlülükleri gösteren bir devlet bilançosu tez elden hazırlanmalıdır. Devlet bilançosu, devletin millete hesap verme çerçevesini düzenleyen ve saydamlığını sağlayan ana kurumlardan biridir. Bu, meclisin denetimini etkinleştirecektir. Devlet bilançosu hazırlamak için herhangi bir yasal engel bulunmamaktadır[53]. Aksine, 832 sayılı Sayıştay Kanununun 40.maddesinde, gelir, gider ve mal işlemlerinin hesaplarına ilişkin "cetvel, defter ve belgelerin cins ve nevileri ve verilme devreleri Sayıştayca bir genelgeyle belirtilir". Bu hüküm, Sayıştaya, denetimine tabi kuruluşlardan istediği formatta bilgi istemesine yetki vermektedir.

Bilanço hem kamuoyunun hem yasama organının bilgi ihtiyacını karşılayacaktır. Ayrıca, devletin üstlendiği mali yükümlülükler ortaya konulacak, hükümet değişikliklerinde bunları kıyaslama olanağı doğacaktır.

e) Bağımsız Dış Denetimin Etkinleştirilmesi

Dış denetim etkinleştirilmeli; Türkiye Büyük Millet Meclisine sürekli raporlama yapabilmelidir. Sayıştayın hangi alanlarda ve ne zaman rapor sunacağı belirlenmelidir.

---

[52] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit., s.46.
[53] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit., s.41 vd.

Yüksek denetim kuruluşu, mali denetim yanında, performans denetimi de yapabilmeli; denetim sonuçlarını yasama organına raporlamalıdır.

f) Öncelik Değerlendirmesi

Öncelik değerlendirmesi, hizmetin neden kamusal olduğunun ve hâlâ gerekip gerekmediğinin sorgulanmasıdır. Her kamu birimi, sunduğu hizmetleri bir değerlendirmeye tabi tutarak önceliklerini belirlemelidir. Böylelikle düşük öncelikli hizmetlerden vazgeçilerek, kaynaklar, düşük öncelikli hizmetlerden yüksek öncelikli hizmetlere kaydırılmalıdır[54].

g) Ödeneklerin Aşılmasının Zorlaştırılması

Mevcut sistemde ödenekler uygulamada kolayca aşılabilmektedir. Bunun, yürütmeye ihtiyarilik sağladığı açıktır. Bu nedenle "ek bütçe" çıkarılması zorlaştırılmalı, "tamamlayıcı ödenek" uygulamasından tümüyle vazgeçilmelidir[55].

h) Performans Sorumluluğu - Kamu Kaynaklarının Etkin ve Verimli Kullanılması

Performans sorumluluğu, kamu hizmetlerinde etkinlik ve verimliliği sağlayacak kurumları devletin bünyesine yerleştirmekle sağlanır. Bunun sağlanması için dikkat, kamu hizmeti sunan kuruluşların iç işleyişlerini düzenleyen kurumlara odaklanır. Performans, hizmette etkinlik, üretimde verimlilik demektir. Kamu hizmetlerinde etkinlik, bir hizmetin, hizmetten yararlanan vatandaşların ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde sorulmasıdır. Bir birimde etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi için, yöneticinin özendirilmesi, desteklenmesi ve sorumlu tutulması gerekmekte olup, kalite yönetim ilkeleri uygulanmaktadır. Performans sözleşmeleri yapılarak verimlilik özendirilmektedir[56]. Bütçe reformu ile kamu yönetimi reformu birbiriyle çok ilgili olup; kamu yönetimi yeniden yapılandırılmadan sadece bütçe tekniklerinde yapılan iyileştirmeler kamu hizmetlerinde etkinlik ve verimliliği sağlayamaz.

[54] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op.cit., s.50.
[55] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op.cit., s.52.
[56] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op.cit., s.53 vd.

ı) Tek bir Karar Verme Süreci

Cari harcamalar ile yatırım ve transfer harcamaları tek bir karar verme süreci içerisinde ve eş zamanlı olarak kararlaştırılmalıdır[57].

i) Bütçenin Doğru ve Güvenilir Bilgilere Dayalı Bir Makroekonomik Çerçeveye Oturtulması

Bütçe tahminleri doğru ve güvenilir bilgilere dayalı bir makroekonomik çerçeveye oturtulmalıdır. Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durum gerçekçi bir biçimde değerlendirilmeli, gelecek yıl için beklenen makroekonomik büyüklüklerin, Hükümetin ekonomi politika öncelikleri ile harcamacı kuruluşlar itibariyle (bakanlıklar bazında) bütçe tavanlarının tespiti işleri bütçe çağrısından önce yapılmalıdır. Yani bütçe çağrısında bakanlıklar ve bağımsız genel müdürlükler bu büyüklük, öncelik ve bütçe tavanlarını dikkate alarak ödenek istemeğe davet edilmelidir. Bu durum harcamacı kuruluşları ve bakanları ödenek taleplerinde daha gerçekçi davranmaya itecektir[58].

j) İyi Bir Bütçe Kodifikasyonu

Şu anda uygulanan bütçe rejimimiz, kodifikasyonunda şekler program-alt program kodlarına yer verilmesine rağmen, bir program bütçe olarak kabul edilmemektedir. Bu haliyle bir kurumun bütününün veya alt teşkilât birimlerinin, söz gelişi Sağlık Bakanlığının veya bu bakanlığın bir genel müdürlüğünün faaliyetleri için bütçeden yapılan harcamalar toplamını bütçe yılının herhangi bir günü itibariyle belirlemek basit bir iştir. Halbuki ülke çapında uygulanan bir araştırma projesinin veya bir programın, mesela Ar-Ge faaliyetlerinin ya da kamu kesimindeki hizmet içi eğitim faaliyetlerinin maliyetlerini bütçe kodifikasyonundan ve hesaplarından hareketle hesaplamak âdeta imkânsızdır. Halbuki uygulamada yönetim amaçlı gider analizleri bakımından teşkilât maliyetlerinden çok hizmet ve program/proje maliyetleriyle ilgili veri ve bilgilere ihtiyaç vardır. Çünkü çoğu hizmet birden çok kamu kurum ve kuruluşu tarafından ve/veya kuruluşa yaygın olarak ifa edilmektedir. Çözüm: mevcut bütçe ve muhasebe yapıları, uluslar arası platformda genel kabul görmüş olan bir sınıflama sistemi içerisinde bütünleştirilmeli, fonksiyonel ve

[57] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin.....", s.92 (World Bank Aiede - Memorial, 30 Eylül 1994'den naklen)
[58] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin …", s.92.

ekonomik analizler ile mali raporlamayı kolaylaştıracak şekilde modernize edilmelidir[59].

k) Bilişim Teknolojisinden Yararlanma

Bütçenin hazırlık, uygulama ve gözetim aşamalarına ilişkin zamanlı, doğru ve güvenilir bilgileri en iyi biçimde elde edebilmek için bilişim teknolojisi imkânlarından sonuna kadar yararlanılmalıdır[60].

6- İzlenecek Politikalar ve Stratejiler

Performans yönetimine dönüşüm sürecinin başlangıç aşamasında anahtar kavramlar, önderlik, vizyon, misyon, hedefler ve stratejik planlamalardır. Bu konuda izlenecek politika ve stratejiler şöyle özetlenebilir.

Önemle belirtmek gerekir ki, sadece bütçe tekniklerinde yapılan değişiklikler, kendiliğinden etkinlik ve verimliliği getirmez. Bazı tekniklerin değiştirilmesiyle değişim gerçekleşmez. Bunun yanında kamu yönetiminin de yeniden yapılandırılması gerekmektedir[61]. Yeniden yapılanabilmenin temel koşulu, yönetim biçiminin sistemli bir şekilde tasarlanması, çağdaş standart, yöntem ve araçların kamunun bünyesine yerleştirilmesidir. Bunu yapmanın yolu, ilk önce Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve Devlet Planlama Teşkilâtı gibi merkezi kontrol birimlerinin kendi işlevlerini faaliyet bazında iyi öğrenmeleri; merkezin toplam harcama ve birleşiminin kontrolünü iyi yapmalarıdır. Bununla eş zamanlı olarak da harcamacı kuruluşlara yetki ve sorumluluk devredip inisiyatif tanımaktır.

Bu bağlamda, mevcut uygulamada bütçe hazırlama sürecindeki dağınıklığın giderilmesi gerekmekte; bunun için, halen harcama tipine göre farklı kurumlar tarafından yürütülen bütçe hazırlığının tek bir sorumlu birim tarafından aynı süreç içinde değerlendirilmesi uygun olacaktır[62]. Türkiye'de sürdürülebilir bir makro istikrarın sağlanabilmesi için devletin harcamaları kısıtlayabilmesi gerekir."[63]

Bu konuda izlenecek politika ve stratejikler konusunda şu hususların üzerinde durulması gerekmektedir.

---

[59] Ibid., s.93.
[60] Ibid., s.93.
[61] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.211; ATİYAS, İzak / SAYIN,Şerif, op. cit., s.58.
[62] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.214.
[63] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit., s.49.

a) Uzun Vadeli Hedefler

Hükümetlerin uzun vadeli mali hedeflerini ortaya koyması ve açıklaması, hem karar alma sürecini güçlendirecek hem de kamuoyunu mali politikalar konusunda bilgilendirecek net bir tablo oluşmasını sağlayacaktır. Böylelikle, kamu hizmetlerinin temini, harcama kontrolü, gelir idaresi, borç yönetimi, mali risk yönetimi açısından topluma taahhütte bulunulacak, kalkınma planı ve yıllık programlarla paralellik sağlanmış alacaktır[64].

b) Makroekonomik Çerçeve ve Orta Vadeli Mali Program

Bu strateji, bütçe tasarısının makro ekonomik perspektifte hazırlanması için gereklidir. Bu şekilde, hükümet orta vadeli bir makroekonomik çerçevede örneğin gelecek üç yıllık bir dönem için öngördüğü mali büyüklükleri ve uygulayacağı politikaları harcamacı kuruluşlara ve komisyona bildirmiş olacaktır.

Tutarlı bir bütçe süreci oluşturmak için makroekonomik durum analiz edilerek ekonomik ve mali büyüklüklerle ilgili seçimler yapılmalıdır. Alınan kararların sonuçlarının daha sağlıklı değerlendirilmesi için bütçe hazırlığının orta vadeli bir ekonomik perspektifte planlanması gerekmektedir[65].

c) Sektörel Harcama Tavanları ve Öncelik Değerlendirmesi

Bütçe taleplerinin mümkün olduğunca homojen ve merkezileşmiş bir yöntemle değerlendirilmesi ve harcamaların gerekli alanlara yönlendirilebilmesi amacıyla makroekonomik çerçeveden de yararlanılarak harcama tavanları belirlenecektir. Bu çerçevede, harcamacı kuruluşlar öncelik değerlendirmesi yaparak, hizmetin neden kamusal olduğunu ve hâlâ gerekli olup olmadığını sorgulayacaklardır[66].

[64] GEDİKLİ, Bülent, op. cit. ,s.215.
[65] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.216.
[66] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.216.

d) Kuruluşlara Yetki Devri

Performans amacına ulaşmak için yetki devri önemli bir araçtır. Yönetimlerin etkinlik ve verimliliğe ulaşmaları, kaynak kullanımında esnek davranmalarını gerektirmektedir[67]. Bu amaca yönelik olarak "torba bütçe" üzerinde durulmalıdır.

e) Stratejik Planlar Çerçevesinde Performans Sözleşmesi Hazırlanması

Performans yönetimine geçişte kuruluşla bakanlık arasında bir performans sözleşmesi oluşturulması yoluna gidilebilir. Performans sözleşmesi yapmanın anlamı verimliliğin özendirilmesidir[68].

f) Kullanıcı Ücreti ve Diğer Piyasa Mekanizmalarına İşlerlik Kazandırma

Kaynakların giderek azalması ve piyasa yaklaşımlarının kamuya yansıması sonucu hizmeti kullananlardan ücret alınması gündeme gelmiştir. Ancak, halkın bazı kamu hizmetlerinin finansmanına katılması mümkün ise de, bu bütün kamu hizmetleri için söz konusu olamaz. Özellikle savunma, güvenlik gibi tüm kamusal mallar, mahiyetleri gereği bütünüyle fiyatlama yöntemiyle finanse edilmeleri mümkün değildir.

Ayrıca, askeri birliklerin yemek ihtiyacı sağlık kurumlarının temizliği gibi hizmetlerin daha sıklıkla serbest piyasadan sağlanması yoluna gidilmektedir[69].

7- Bütçe Süreçlerinin Geliştirilmesi

1970'li yıllardan itibaren ekonomik büyümede hızlı düşüşler başlamış, başta enerji almak üzere krizler gündeme gelmiştir. Hükümetlerin daha çok vergilendirme eğilimine karşı mükellef direnci ve bunun yanında kamu hizmetleri talebi artmıştır. Vatandaşlar, devletin neyi nasıl yaptığı ve ödedikleri vergilerin daha iyi değerlendirilmesi konusunda daha aktif olmaya başlamışlardır. Bu mali baskılar, hükümetleri, daha etkili hizmet sunabilmek ve hizmetlerin finansman yükünü değiştirmek için özelleştirme, özel kesime iş verme, kullanıcı ücretleri gibi yöntemleri

[67] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.217.
[68] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.218; ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit., s.56.
[69] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.219.

kullanmaya itmiştir[70]. Yine bu dönem, yetki devri yapılmış organizasyonların erdemlerinden çok söz edilen bir dönemdir.

Bu yeni kamu yönetimi anlayışı kamusal faaliyetlerin idare edilme anlayışını ve bu faaliyetlere yaklaşım tarzının temel belirleyicisi bütçe sisteminin kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanılması için ne tür kurumlar içermesi gerektiği tartışmasını da beraberinde getirmiştir[71]. Bütçeler, önceki dönemin değerlendirilmesi, gelecek dönemin planlaması, kaynakların tahsisi ve harekete geçirilmesi, faaliyetlerin izlenmesi ve harcamaların denetimi, faaliyet sonuçlarının performans yönünden değerlendirilerek gelecek dönem planlarına intikalini sağlayan bir süreç olarak bütün kamu kesimi için entegre bir yönetim aracıdır[72].

Harcama yönetiminde kaliteye ulaşabilmek için;

● Makroekonomik istikrarın sağlanması amacıyla yapılan harcamaları sıralamak,

● Kaynakları öncelikli hizmetlere yönlendirmek,

● Kullanılan yetkilerin hesabını vermek,

Gerekmektedir. Bu hedeflere ulaşılmasında bütçe sisteminin çok önemli olduğu açıktır.

Bütçeler, kamu kurumlarının yaptığı her şeyi kontrol etme imkânını vermektedir. Bütçe bu özelliğinden dolayı kamu yönetiminin bütüncül bir yaklaşımla ele alınmasını kolaylaştırmakta ve kamu hizmetlerinde kaliteye ulaşmak için önemli bir araç haline gelmektedir[73].

Bütçe aslında bir çelişkiler yumağıdır. Her bütçenin arkasında, gelirleri bazı vatandaşlardan alıp diğer bazılarına dağıttığı için bir çatışma yatar. Yine, bütçe hem geçmişin bir kaydı hem de gelecek hakkında bir öngörü olması, geçmişin önceliklerini geleceğe taşımak gibi bir handikap içermektedir. Bütçeye hem makro ekonomik yönetim için hem de politikaların etkinliğini sağlamak adına yeni fonksiyonlar eklenmesi, bu çelişkileri derinleştirmektedir. Bütçenin hem esnekliğe (makroekonomik amaçlar) hem katılığa (harcamaların kontrolü) katkıda bulunması

[70] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.113.
[71] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.114.
[72] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.117.
[73] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.8.

beklenmektedir. Oysa, hiçbir bütçe reformunun bu amaçların hepsini birden aynı anda karşılaması mümkün değildir. Bir reformun bu çatışmayı en aza indirecek araçları da öngörmesi beklenmelidir[74].

Bu bölümde, bütçe süreçlerinin geliştirilmesi konusuna kısaca değinilecektir.

a) Bütçenin Hazırlanması

(1) Bütçe Hazırlama Sürecinde Temel Yaklaşım

Yeni zihniyetin ve yaklaşımın tohumlarının atılacağı bütçenin hazırlık süreci çok önemlidir. Harcamacı kuruluşların bu sürece temel katkısı, bütçelerini stratejik ve performans planlarına göre hazırlamaları olacaktır.

Bütçe hazırlama yöntemindeki değişimin dört temel amacı olmalıdır:

● Bütçenin, birden fazla yılı kapsayan makro ekonomik bir çerçeveye oturtulması,

● Tüm harcamaların benzer usullere tabi olması,

● Hazırlık çalışmalarının resmî bir takvime bağlanacak toplantılarla yapılması,

● Ödeneklerin girdilere dağıtımının, harcamacı kuruluşlarca stratejik planlar dahilinde değerlendirilerek yapılması.

(2) Bütçe Hazırlık Safhası

Yeni süreçte program yapısında sunulması hedeflenen hizmetin etkinlik, verimlilik ve ekonomisini ölçen performans göstergeleri oluşturulması gerekir. Bunun için girdilerle çıktı ve sonuçlar arasında bağlantı kurulmasını sağlayacak tahakkuk bazlı bir muhasebe sistemi ve bu analizi destekleyecek bir enformasyon sistemine ihtiyaç vardır. Maliye Bakanlığında bu bilgilerin bütçe uzmanlarının erişimine açılması ve uzmanların bütçe görüşmeleri sırasında bütçe taleplerinin ayrıntılarını performans temelinde tahliline imkân sağlanması önem kazanmaktadır. Bu bilgiler ışığında bütçe hazırlama sürecine hakim olması gereken kurum ve kurallar şöyle sıralanabilir:

[74] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.94.

● Bütçeye ilişkin temel parametrelerin ve geleceğe ilişkin beklentilerin saptanması için en az üç yılı kapsayan bir makro-ekonomik çerçeve içinde sene başında olmak üzere bir orta vadeli harcama programı ve hazırlık bütçesinin yapılması,

● Çeşitli harcamacı kurumların bütçe taleplerinin kalite ve performans yönetimi çerçevesinde değerlendirilmesini sağlamak üzere bütçe tavanlarının önceliklere göre belirlenmesi ve bir bütçe politikası bildirgesinin Meclise sunulması,

● Harcamacı birimlerin bütçe taleplerini mevcut hizmetlerini yeni hizmet ve hizmet genişlemesini ayırt ederek hazırlaması,

● Taleplerin harcamacı kurumlarla yapılacak bütçe toplantılarında stratejik ve performans planları esas alınarak değerlendirilmesi,

● Bütçe kanun tasarısının orta vadeli harcama programı ile birlikte meclise sunulması ve oylanması[75].

Anılan kuralların yaşama geçebilmesi için kurumsal yapıda da ele alınması gereken bazı hususlar vardır. Bunların başında yatırım bütçesinin hazırlanmasında Devlet Planlama Teşkilâtının rolünün gözden geçirilmesi gelmektedir. Bilindiği üzere mevcut sistemde daire ve kurumlar, bütçelerinde yer alan yatırım ödeneklerine ilişkin tekliflerini Temmuz ayı sonuna kadar Devlet Planlama Teşkilâtına iletmekle ve onayını almaktadırlar. Milli ekonomi itibariyle toplam kaynak ve kullanımları gösteren Milli Bütçe Tahmin Raporu da bu Teşkilâtça hazırlanmaktadır. Devlet Planlama Teşkilâtı, kuruluşu gereği istişari bir birim olup, yönetsel yetkilerden arındırılması gerekmektedir. Plan ve bu çerçevede orta vadeli yatırım politikasını oluşturmak ve yönlendirmek, Planlama Teşkilâtının görev ve yetki alanına girmekle beraber, yatırım harcamalarının yıllık seviyesi için bir strateji önermek ve tespit etmek bütçe yönetiminin görevi olmaktadır. Bu itibarla, Devlet Planlama Teşkilâtının özellikle yatırım bütçesine ilişkin uygulamaya ait yetkilerinin Maliye Bakanlığına aktarılması daha isabetli olacaktır[76].Bu suretle bütçe hazırlama sürecindeki kurumsal bölünme ortadan kaldırılmış, bu konuda yetki ve sorumluluk tek bir birime verilmiş olacaktır. Bu durum, kuruluş bütçelerinin izlemekle görevli birim ve uzmanların, harcamaların tümü konusunda bilgi sahibi olmaları, cari ve yatırım harcamaları bağlantısının

[75] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.235.
[76] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.240.

kurulması ve uygulamayı daha iyi yönlendirmeleri sonucunu doğuracaktır. Bu bütünlüğün sağlanması halinde, Devlet Planlarının Teşkilâtına yatırımlar konusunda proje değerlendirme ve projelerinin belli dönemlerinde izleme rolü verebileceği gibi, performans anlayışında, bu kuruma, makro planlamaya ilâveten, stratejik planlama ve değerlendirme görev ve yetkisi de verilebilir. Böylece, bütçeden kaynak alan tüm kamusal birimler için stratejik plan ve performans ölçütleri getirilmesine rehberlik edecek Devlet Planlama Teşkilâtı, performans anlayışının kurumlaşması bakımından teknik bir alt yapı oluşturacaktır[77].

(3) Harcamacı Birimlerin Bütçe Taleplerini Hazırlaması ve Bütçe Kısıtlarının Saptanması

Harcamacı kuruluşlar bütçe tekliflerini, iş veya hizmet programı çerçevesinde yıllık performans planıyla ortaya koyacaklardır. Bu tekliflere programın amacı, hedefi mevcut maliyetlerin ayrıntısı ve gelecekte olası maliyetleri, performans göstergelerini içeren listeler eklenecektir. Harcamacı kuruluşların bütçe taleplerini hazırlamadan önce amaç ve önceliklerin merkezi kontrolünün tesisi bakımından siyasi bir karar alma sürecine başvurularak harcama üst sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu meyanda öncelikli sektörler de belirlenmelidir[78].

(4) Bütçe Görüşmeleri, Bütçe Kanununun Hazırlanarak Mecliste Görüşülmesi

Bu yeni anlayışta, artık, Maliye Bakanlığı ile harcamacı kuruluşlar performans raporlarını tartışacaklar, programların mahiyeti, hedefi ve performansı konusunda müzakere yapılacaktır. Bu görüşmelerde, performans anlayışına sahip kuruluşların teşkilât ve program uygulamasında daha esnek bırakılmaları, bu anlayışa intibak edemeyenlerin ise, ödenek ve yeni programlarının kısılmak suretiyle cezalandırılması ve harcamalarının daha sıkı bir denetime tabi tutulması düşünülebilir[79].

Performans anlayışının bir sonucu olarak Meclisin sadece ödeneklerin girdiler bazında nereye harcandığını değil, yapılan harcamaların etkinlik ve verimliliğini sorgulamak üzere bir sistem geliştirilmesi gerekir. Bu dış denetime

[77] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.241.
[78] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.237.
[79] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.238.

dönüşecek olan bu sorgulama için Sayıştay'ın performans denetimi yapması yanında Mecliste bu konuda yetişmiş uzmanlardan yararlanması da düşünülebilir. Bu sürecin işlerlik kazanabilmesi için kuruluşların, misyon ve vizyonlarıyla hizmet ve amaçlarını belirten, performans ölçütlerini belirleyen, tahmini mali tablolarını içeren stratejik planlarını da yasama organına sunmaları gerekmektedir. İlgili Meclis komisyonunca, gerçekleşmelere göre yapılacak değerlendirmeler, "değerlendirme raporları" biçiminde her kurum için hazırlanarak izleyen yıl Meclise sunulmalıdır[80].

b) Bütçenin Uygulanması

Performans yönetimi anlamına gelen bu safhada kontrol süreci daha fazla önem kazanmakta olup, merkezi bütçe birimleri harcamaları yoğun biçimde izlemek durumundadır. Mevcut sistemde ödeneklerin aşılması çok yaygın olduğundan, harcamaların limiti geçmemesi bakımından teşvik ve yaptırım içeren süreçler oluşturulmalı, temel harcamalar için yedek fon tutulup, hangi harcamalar için tahakkuk yöneticilerinin ne ölçüde serbest oldukları belirlenmelidir. Bu hususların performans sözleşmeleriyle belirlenmesi mümkündür.

Performans anlayışı, her bakanlığın ve harcamacı kuruluşun, bağımsız bir harcama yönetimi ve bütçe fonksiyonuna sahip olmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, harcama yönetimi aktörleri arasındaki ilişkilerin yeniden düzenlenmesi gerekmektedirler. Bu düzenlemede;

● Harcamacı Kuruluşlara daha fazla yetki verilmelidir.

Maliye Bakanlığı, kuruluşların taleplerini makroekonomik dengeler, sektörel hedefler, kalite ve performans yönünden kontrolle yetinmelidir. Kuruluşlar, harcama kalemleri veya ayrıntı kodu bazında sınırlandırılmamalıdır. Ödenekler, belli kısıtlar haricinde serbest olmalıdır.

● Karar alma süreci ve harcama yetkisi alt kademelere ve taşraya yaygınlaştırılmalıdır.

● Kuruluşların harcama tahakkuk yöneticisi fonksiyonu güçlendirilmelidir.

[80] GEDİKLİ, Bülent, op.cit., s.238.

● İhale işlemlerinde sorumlular belirginleşmelidir[81].

Esas itibariyle, siyasi irade, programla ulaşılan sonuçlarla yani etkinlikle ilgilidir. İdare Hukuku anlamında idare ya da bürokrasi ise girdilerin uygun miktar ve fiyatta sağlanması anlamında tutumluluktan ve elde edilen çıktılar anlamında verimlilikten sorumludur. Siyasi iradeyi ita amirleri, bürokrasiyi ise harcama yöneticileri temsil etmektedir. Harcama yöneticilerinin, her kurumun üst düzey yöneticilerinden olmaları gerekmektedir. Harcama yöneticisinin temel fonksiyonları taahhüt, tahakkuk ve ödeme yönetimi olacaktır. İta amirlerinin, yıl başında global olarak veya belli kısıtlar koyarak harcama yöneticilerini yetkili kılmaları yeterli olacak, ayrıca her bir harcamaya ilişkin taahhüt ve ödeme için izne gerek duyulmayacaktır. İta amiri, esas itibariyle yıl başında verdiği yetkiye istinaden yapılan harcamaların performansını sorgulayacak araç ve yetkiler üzerine yoğunlaşmalıdır[82].

Hazine, Maliye Bakanlığı bünyesinde iken daha sonra ayrılmıştır. Oysa, ödenek ve nakit yönetimi arasında iyi bir uyum ve irtibat olmalıdır. Bu nedenle nakit ve borç yönetiminin Maliye Bakanlığı bünyesine alınmasında büyük yarar vardır. Bunun içindir ki, Maliye çevreleri, Hazinenin ayrılmasından bu yana haklı olarak bu ayrılığın sakıncalarına dikkat çekerek Hazinenin tekrar Maliye bünyesine alınmasını istemektedirler. Örneğin, eski bir Maliye Bakanı, Hazinenin ayrılmasıyla Türkiye'de mali bütünlüğün yok olduğunu, Hazineyle Maliyenin birleştirilmesi gerektiğini, bunun, anayasal mali düzenin bir gereği olduğunu açıkça ifade etmiştir[83].

"Bütçe hazırlama ve uygulaması ile hazine işlemlerinin bir arada yürütülmesi sağlanmalıdır"[84] Bazı yazarlar da, en azından, kamu mali yönetiminden sorumlu kuruluşlar arasında işbirliğinin sağlanmasını önermektedir[85]. Bu konuda radikal öneriler de yapılmıştır. Merkezi mali yönetimi oluşturan üçlü sacayağından biri olan Devlet Plan Teşkilâtının işlevini yitirmiş olması nedeniyle lağvedilmesi, Maliye ve Hazinenin yeni bir bakanlık altında, birleştirilmesi, ancak bu birleştirmenin ne Maliye ne Hazine çatısı altında değil yeni kurulacak bir bakanlık çatısı altında olması

---

[81] GEDİKLİ, Bülent, op.cit., s.241.
[82] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.242.
[83] TEMİZEL, Zekeriya, "Hazine ile Maliye Birleşsin" başlığıyla verilen demeç; **Milliyet Gazetesi**, 18.05.1998.
[84] SAYGILIOĞLU, Nevzat / ARI, Selçuk, **Etkin Devlet Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi**, Sabancı Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003, s.258.
[85] KESİK, Ahmet, "Bütçe Yönetimi ile Borç Yönetiminin Ayrılmasının Konsolide Bütçeye Yansımaları", **Maliye Dergisi**, Maliye Bakanlığı Yayını, Sayı 143, Ankara, 2004, s.8.

istenilmiştir. Bu yapılırken, kuruluşlar arası yetki mücadeleleri ve pozisyon koruma kaygıları nedeniyle, bütünleşik yeni sistemin Cumhurbaşkanınca bağımsız uzmanlardan oluşturulacak bir birim tarafından tasarlanması önerilmiştir[86].

Geçmiş yılların isabetsiz uygulamalar sonucu, günümüzde bütçe harcamaları iki kaleme yığılmış bulunmaktadır. bunlar, personel ödemeleri ile borç faizi ödemeleridir. Bu iki kalemde sıkışan harcamalar, diğer kalemlerde etkin planlamayı güçleştirmektedir. Böylesi bağımlı hale gelen bütçenin çok ufak bir bölümü üzerinde oynama imkânı bulunmaktadır. şeklen program bütçeye geçilmiş olmakla beraber bütçe sisteminin hala klasik sistemdir. Bütçe ödenekleri belirlenirken, harcamacı kuruluşlar, bütçenin makro hedeflerinden haberdar olmadan, tekliflerini şişirilmiş bir biçimde yapmaktadırlar.

III- DEVLET MUHASEBESİ

A- Muhasebenin Önemi

Devlet muhasebesi, kaynak kullanımı gerektiren işlemleri kaydeder ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanmasına temel oluşturur. Bu nedenle, muhasebe, mali hesap verme sürecinin de temel bir unsurudur. Kamu yönetiminde mali hesabın tutulması (muhasebe) ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verebilirliğin temel öğelerini oluşturur. Bu anlamda özellikle muhasebe aynı zamanda yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin bir enstrümanı konumundadır. Mevcut muhasebe sistemi, bu işlevini sağlıklı bir biçimde yerine getirememektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getireceği mekanizmalar kurulmaktadır. Devlet muhasebesi konusunda yapılan çalışmalar, kamu idarelerinin, özellikleri vergi ve benzeri fonlarla Devleti finanse edenlere karşı olan hesap verme, mali işlemlerinde saydamlık ve performanslarının raporlanması konularındaki yükümlülüklerinin temelini oluşturacaktır[87].

Muhasebe, kamu mali yönetiminde çok önemli bir rol oynar. Gerçekten, kamu mali yönetiminde, muhasebe, vatandaşlardan toplanan paraların nerede ve

[86] SAYIN, Şerif, "Bu sistem yenilenmeli", **Radikal Gazetesi**, 21.02.2002.
[87] Maliye Bakanlığı, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara, 2002, s.22.

nasıl harcandığının hesabının tutulmasını ve kamu fonlarını kullanan yöneticilerin fonları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerini sağlayan son derece önemli bir enstrümandır. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki bütün ülkelerin, reform çalışmalarına, muhasebe sistemlerini daha da rasyonelleştirmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir. Öte yandan, muhasebe, kamu kurum ve kuruluşlarının hesap verme yükümlülüklerini yerine getirebilmelerinin bir diğer kilit öğesi olan "bağımsız dış denetim" ile de iç içedir. Sağlıklı bir mali yönetim için sağlam bir muhasebe gereklidir. Devlet muhasebesinin, artık kurulması elzem olan performans yönetim sistemine de veri üretecek, yönetimin alacağı kararlar için doğru ve güvenilir mali ve mali olmayan bilgileri zamanında temin edecek şekilde yeniden tasarlanması gerekmektedir. Günümüzde Dünyada bunun çok değişik örnekleri yaşanmaktadır. Kamu yönetiminde son derece radikal reformları gerçekleştirmiş olan Yeni Zelanda bu alanda öncü olmuş, kamu mali yönetimine "Tam Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi" sistemini entegre etmiştir. Avustralya ve Kanada tahakkuk muhasebeni kurma çalışmalarında son aşamaya gelmişlerdir. ABD "Yönetsel Maliyet Muhasebesi" adını verdiği; İngiltere ise, "Kaynak Muhasebesi" olarak adlandırıldığı özünde tahakkuk esaslı muhasebe sistemini kamu mali yönetim sistemleriyle bütünleştirme çabası içindedirler[88].

Cumhuriyetin kurulmasından bu güne Kamu Mali Yönetimimizin en sık değiştirilen ve yenilenen ayağı Devlet Muhasebesi olmuştur. Buna rağmen Devlet muhasebesi birkaç istisnai durum bir kenara bırakılacak olursa özünde nakit esasına dayanmaktadır ve devletin bir yıllık mali işlemlerinin sonucunu, muhasebe mesleğince genel kabul görmüş ilkelere uygun mali tablolar halinde vermekten uzaktır[89].

1951 yılında yayımlanan raporlarında Martin ve Cush, o zaman uygulanmakta olan devlet muhasebemiz için şunları söylemişlerdir: "Bu günkü durumda (Devletin) hesapları üç ayrı daire tarafından ve ufak istisnalarla vezne esası (tediye ve tahsil) üzerinden tutulmaktadır. Bütçe İdaresine bağlı Muhasebe Müdürleri(nin)…. Ödenek kayıtları; Hazine hesapları… ve nihayet Muhasebat Genel

[88] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin…", s.94.
[89] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin…", s.97.

Müdürlüğünün tuttuğu kayıtlar vardır. ….. Masraf hesaplarının tutulması bakımından üç ayrı sistem mevcuttur demek doğru olmaz, çünkü; a) mevcut kayıt usullerinden hiç birisi muayyen bir muhasebe sistemi takip etmemektedir; b) bir çok kayıt serileri bir dereceye kadar tevhid edilmiş olduğu için bir bakıma tek bir kayıt sistemi teşkil etmektedir…. Mütekabil kontrol bakımından bir çok imkânlar mevcuttur; fakat tatbikatta bunlardan çok az istifade edilmektedir. Mesela Sayıştay her üç dairenin tuttuğu hesapları da sistematik bir şekilde tamamıyla kontrol edememektedir. Netice itibariyle diğer memleketlerle mukayese edilirse, bir hayli mükerrerlik ve bu yüzden de fazladan masraf ihtiyar edildiği görülür. Hülasa, mütecanis bir muhasebe sistemi yoktur."[90] Uzmanlar Maliye Bakanlığının, bütçe uygulamalarını ve milli emlake ilişkin işleri yürütecek kapasitede; kamu fonlarının mevzuata uygun bir şekilde kullanılmasını temin edebilen; mali yönetim amaçlarıyla elde edilecek veri ve bilgilerden başka, ihtiyaç duyulabilecek diğer bilgileri de kolaylıkla üretme yeteneği olan ve daha sonraki bir evrede maliyet muhasebesine de dönüştürülebilecek esneklikte bir muhasebe sistemi geliştirmesini tavsiye etmişlerdir.

1977'de bir teknik yardım görevi nedeniyle devlet muhasebe sistemimizi inceleyen, IMF Uzmanı J. Pierre Demangel'e göre yukarıda kendisinden alıntı yapılan ekonomik ve mali yönetim için gerekli bilgileri sağlayamayan bu Türk Devlet Muhasebesi sistemi standartlaştırılamamıştır ve bu nedenle Devlet sektörüne dahil kuruluşların hesaplarını konsolide etmek dahi mümkün olamamaktadır. Demangel Türk Devlet Muhasebe Sisteminin iyileştirilmesi için, kamu sektörü işlemlerinin kapsamlı bir ekonomik tasnifini esas alan ve bilanço muhasebesine dayalı bir Devlet Genel Muhasebe Planının kabulünü; bu planın ileri aşamalarında ise tahakkuk esasına geçilerek hesapların ekonomik tasnife göre düzenlendiği tam bir mali bilanço oluşturan, birikmiş amortismanlar ile karşılık hesapları da dahil fiziki varlıkların (stoklar ile taşınmaz malların) muhasebesini de kapsayan bir sistemin benimsenmesini önermektedir. Demangel'e göre nihai aşamada ise artık **"program muhasebesi**"ne geçilmelidir[91]. Ocak/1993 tarihinde düzenlenen "Türkiye Cumhuriyeti Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" başlıklı bir Dünya Bankası raporunda çağdaş özellikleri taşıyan bir muhasebe ve denetim anlayışının Türkiye'de "… göreli olarak yeni" olduğuna işaret edilmektedir.

[90] MARTİN, James W. / CUSH, Frank A.E., op. cit., s.138.
[91] Uluslar Arası Para Fonu-İMF, **Türk Devlet Muhasebesi: Sisteminin İncelenmesi ve Öneriler**, Hazırlayan: J. Pierre Demangel, Çevirenler; Atilla İrteş, Faika Sezgin, 1978, ss.6-8.

Rapor bu durumu, ticaret hayatına yüzyıllardır aile şirketlerinin egemen olmasına (yani halka açık sermaye şirketlerinin olmayışına ve dolayısıyla de hissedarlara hesap verme yükümlülüğünün özel sektörde dahi yerleşememesine) bağlamakta; bu yüzden de muhasebeci ve denetçilerin mali bilgilerin güvenilirliği üzerine görüş belirtmeleri ve rapor hazırlamalarına dönük denetim uygulamasının özel sektörde de yeni yeni yerleşmekte olduğuna dikkat çekmektedir[92].

Gerçekten de yakın zamanlara kadar ülkemizde özel sektörde genel olarak muhasebe, işletme yönetiminin ihtiyacından ötürü değil yasak savma kabilinden, yani, vergi mevzuatının getirdiği zorunluluklara uymak, vergi inceleme ve yoklamalarından kurtulmak maksadıyla uygulama alanı bulmuştur. Ticarethanelerin çoğunun tek kişi işletmesi olması, işletme sahibinin işletmenin yönetimi maksadıyla kullanacak veriler için muhasebeye ihtiyaç duymamasının, bu veri ve bilgileri kendi iş tecrübesiyle kestirebilmesinin veya başka yollarla sağlama imkânlarının bulunmasının da bu durumda payı vardır. Halka açık sermaye şirketlerinin yaygınlaşmasıyladır ki şirket yöneticilerinin, şirketin durumu hakkında şirketin gerçek sahibi hissedarlara karşı olan hesap verme yükümlülüğünün önemi hissedilmiş ve bunun bir sonucu olarak da gerçek anlamda muhasebeye ve bağımsız denetime olan ihtiyaç ülkemizde de artık kabullenilmiştir. Mali tabloların bağımsız denetçilerce tasdikinin iş hayatında firmalara sağladığı kredibilitenin piyasa üzerinde oynadığı pozitif rol de bu kabullenmede belirleyici olmuştur. Benzer gelişmelerin çok kısa bir zaman sonra kamu kesiminde de yaşanacağına kuşku yoktur. Çünkü, ülkemizde henüz tam olarak kavranamamış olsa da, muhasebenin ve bağımsız dış denetimin özel sektör bakımından yukarıda çizilen önemi ve rolü kamu kesimi için de aynen geçerlidir[93].

Devlet muhasebesi alanındaki bir diğer sorun, Genel Bütçe kayıtlarının, kurumsal bazda değil idari bölünüm esas alınarak oluşturulan saymanlıklarca karma (agrega) bir şekilde tutulması, bu kayıtlara dayanılarak yıl sonunda düzenlenen hesap özet cetvellerinin "mali tablo" olarak kabul edilmesidir. Başka bir anlatımla muhasebe sistemimiz, kurumlar bazında değil mülki bölünüm bazında işletilmekte, dolayısıyla da kurum hesabı yerine, deyim yerindeyse il veya ilçe hesabı tutulmaktadır. Genel bir kural olarak muhasebe sistemi ekonomik bir birimin

[92] World Bank, **Republic of Turkey, A Report on the Development of Accounting, Financial Reporting and Auditing Services**, Washington D.C., 1993, s.2.
[93] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin….", s.95.

ekonomik sonuç doğuran işlemlerini kaydeder ve bu kayıtlara dayanılarak yıl sonunda düzenlenen mali tablolar da o kurumun yıllık mali pozisyonunu gösterir. Oysa uygulama, bulundukları yer,.tabi olukları bütçe rejimi ve bağlandıkları saymanlık dışında hiçbir ortak yanları bulunmayan bakanlık şube müdürlüklerinin bütün gelir ve gider işlemlerinin kaydından oluşan hesaplar, bir çok ekonomik birimin tüm işlemlerinin karma bir şekilde kaydından ibarettir. Bu kayıtlar sonunda üretilen cetveller anlamlı olmadığı gibi, "denetlenebilir" olmaktan da uzaktır. Biraz da bu yüzden Sayıştay Denetimi tekil işlemlerin mevzuata uygunluğunun belirlenmesi olarak kalmıştır. Çünkü yukarıda tanımladığımız tarzda tutulan kayıtlara dayalı olarak düzenlenmiş olan mali tablolar hakkında bir denetim görüşü oluşturmanın ve bir tasdik şerhi belirtmenin fazlaca bir anlamı olmasa gerekir. Kamu mali yönetimi yeniden düzenlenirken, bu husun mutlaka çözüme kavuşturulması gerekmektedir[94].

Esasen Maliye Bakanlığının her il ve ilçede muhasebe birimi kurması gerekmeyebilir. Bakanlık yetkililerince 1700 civarındaki saymanlık sayısını 800'e indirebileceklerini ifade edilmektedir. Yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre eğer bu mümkün olabiliyorsa, harcamacı kurum ve kuruluşların saymanlık hizmetlerinin bölgesel bazda örgütlenmesi ve böylelikle muhasebe ve denetim uygulamaları ile idarenin hesap verme yükümlülüğü bakımlarından hiç de anlamlı olmayan il ve ilçe hesabı düzenlenmesini gerekli kılan koşulların düzeltilmesi de mümkün olabilecektir[95].

Gelişen ülkelerin büyük bir kısmında, halkın sosyo-ekonomik gelişmesini hızlandırmak amacıyla hükümetler ekonomiklerinin düzene sokulması, yönlendirilmesi ve doğrudan yönetimi konusunda büyük sorumluluklar yüklenmişlerdir. Bu gelişmeler ulusal ekonomilerin etkin yönetimi için bilgi ihtiyacında önemli değişikliklere öncülük etmektedir. Bu nedenle etkin kamu mali yönetimi için gerekli olan bilginin sağlanmasında gelişen şartlara göre değişim öncelikli ve gereklidir. Ülkeler arasında artan ilişkiler nedeniyle, bilgi ihtiyacında ortaya çıkan değişikliklere cevap verebilecek bir sistemin oluşturulması zorunlu hale gelmiştir.

Tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçiş, ekonomik faaliyetlerin ifadelendirildiği muhasebe kayıt ve işlemlerinin hem özel sektör hem de kamu

[94] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin….", s.98.
[95] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin….", s.98.

sektörü için aynı standartlarda oluşturulması gibi çok önemli bir dönüşümü de beraberinde getirmektedir. Bu muhasebe sisteminin uygulanması sonucunda, kamu bir mali yılda çıktılar için yapmış olduğu toplam harcamaları görebildiği gibi, sahip olduğu varlıkların değerlemesini de yapabilmektedir. Orta vadeli bir harcama sistemine geçiş geleneksel olarak nakit yönetimine dayanan bütçe sürecinden harcama yönetimine dayanan ve tahakkuk bazlı bir muhasebe yapısına geçişi de beraberinde getirmektedir.

1997 yılında Doğu Asya'da yaşayan finansal krizin tartışılması sürecinde geliştirilen yaklaşımlardan bir tanesi de, ekonomide yaşanan gelişmelerin ve mevcut yapının resmini verecek olan bilginin üretilmesinde karşılaşılan problemlerdi. Bu anlamda piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması krizin nedenlerinden birisi olarak gösterilmişti. Çok yönlü tartışmalara konu olan bu yaklaşım hem özel hem de kamu sektöründeki aktörlerin piyasaya karşı olan sorumluluklarının tekrar gözden geçirilmesini gündeme getirmiştir. Bu çerçevede, ekonomideki en büyük aktör olan ve siyasi yapıdaki rolü ile ekonomideki parametrelere somut müdahalesi olan devletin bu anlamda incelenmesi odak noktası olmuştur. Bu çerçevede, devletin hesap ve işlemleri konusunda açık olmaması, genel kabul görmüş standartlara göre bilginin üretilmemesi piyasa ekonomisi kurallarının yeterince etkin çalışmasını engelleyen temel faktörlerden bir tanesi olarak tanımlanmıştır[96].

Devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın anahtar unsurudur. Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır. Bu yönüyle devlet muhasebesi yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlar.

Geçmiş yıllarda, özellikle ulusal ekonomide devletin rolünün az olduğu dönemlerde, ekonominin yönetimi için bilgi ihtiyacı da daha az ve basitti. O nedenle, geçmişte devlet muhasebesi uygulamaları, bütçenin hazırlanması ve uygulanması

[96] DPT., Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı "**Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saymanlık" Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s.25.

işlemleri üzerinde yoğunlaşmış ve bütçe yılı içinde tahsil edilen gelirler ile yapılan giderlerin kaydı ve raporlanması yeterli görülmüştür. Zaman içinde hükümetlerin ekonomik faaliyet alanları artmış ve bunun sonucu olarak hükümetlerce alınan ekonomik kararlar ulusal ekonomiye yön vermeye başlamıştır. Bu gelişmeler, dikkatleri hükümetlerin aldıkları mali kararların ve yaptıkları mali işlemlerin kaydı ve raporlanmasına yani, devlet muhasebesi ve mali raporlamaya çekmiştir. Bunlarla birlikte, karar alma sürecinde sağlam bir destek sistemi oluşturmak üzere, devlet muhasebesi ve mali raporlama alanında tahakkuk esasının uygulanması yönünde bir değişim ve gelişim süreci yaşanmaya başlamıştır.

Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerle tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanması ve yayımlanması ile sürdürülmüştür. Saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000'i projesinin uygulamaya konulması ile çalışmalar ivme kazanmıştır.

2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerin ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma grubu oluşturulmuştur. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır[97]. Bu bağlamda, muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planını düzenleyen Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği 2003 yılı sonlarında Resmî Gazetede yayımlanmıştır[98].

B- Türkiye'de Uzun Yıllar Uygulanmış Bulunan Devlet Muhasebe Sistemi

Mevcut muhasebe sistemimiz dağınık, kamu idareleri itibariyle farklı uygulamaları içeren, esas itibariyle mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilmesine ve kaybolmasına neden olan nakit esasına dayalı, bazı kamu idareleri için aynı zamanda tahakkuk unsurları da içeren, genel kabul görmüş

[97] T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Ankara, Mayıs 2003, s.7.
[98] Resmî Gazete, T. 19.11.2003, S.25294.

raporlama standartlarında mali rapor ve istatistiksel veri üretmeye elverişli olmayan bir görünüm arz etmektedir.

Mevcut sistemde bütçenin muhasebe ve raporlamasında karşılaşılan temel sorunlar şu şekilde sıralanabilir.

● Devlet muhasebe sistemi bütçeye odaklanmıştır. Dolayısıyla sadece bütçenin kavradığı işlemleri muhasebeleştirmekte, bütçe dışında kalan kamu faaliyetlerini izlememektedir.

● Mevcut muhasebe sistemi, alınan mal veya yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir Devlet borcunun gerçekleştiğinde değil, nakden veya hesaben ödendiğinde bütçeye gider, gelirlerinden nakden veya hesaben tahsil edildiğinde bütçeye gelir yazılması anlamına gelen nakit esasına dayanmaktadır. Nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde Devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınamamaktadır.

● Devlet muhasebe sistemi kapsam itibariyle dardır. 01.01.1990 itibariyle uygulanılmaya başlanılan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği genel bütçeli idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareleri kapsamaktadır. Oysa, kamu kesiminde belediyeler, özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi ellerinde mali kaynak tutan ve kullanan kurumlar da bulunmaktadır. Bunların varlıklarını ve sorumluluklarını dışarıda bırakarak elde edilen veriler, milli ekonominin planlanması ve ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasında yeterli değildir.

● Devlet muhasebe sistemi bazı unsurları kapsamamaktadır. Devletin maddi duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların yapıldığı yıl bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Ancak bir bütçe yılında yapılan bir bina gelecek bütçe yıllarında da kullanılmaktadır. Bunun maliyetinin sadece yapıldığı yıl bütçesinde gösterilmesi doğru bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemektedir. Bu ise yıllar itibariyle muhasebe sisteminden elde edilen verilerin gerçek durumu yansıtmaması sonucunu doğurmaktadır.

● Kamuda muhasebe birliği yoktur. Mevcut muhasebe sisteminin genel bütçeli idareler ile katma bütçeli kuruluşları kapsaması, bunların dışında kalan

kurumların kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturması sonucunu doğurmuştur. Böylelikle bu şekilde oluşan muhasebe sistemleri ile mevcut devlet muhasebe sistemi arasındaki muhasebe esasları ve defter ve belge düzenindeki farklılıklar kamu kesiminin tamamında hesapların konsolidasyonunu mümkün kılmamaktadır.

● Devlet muhasebesi sistemi hesapları sınıflandırmamaktadır. Mevcut muhasebe sisteminde hesaplar sistemli bir kodlamaya sahip değildir. Zaman ayırıcı hesaplar yoktur. Hesaplar niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmamıştır. Hesapların nitelikleri ve taşıdıkları anlamlar sadece bu konuda uzmanlaşmış kişiler tarafından anlaşılabilmektedir. Bu nedenle mevcut muhasebe sisteminden anlamlı mali raporlar üretmek zordur. Üretilen raporların önceden belirlenmiş bir standartta olması ise hemen hemen imkânsızdır. Bu nedenle mevcut muhasebe sisteminden tüm kullanıcıların anlayabileceği ve yorumlayabileceği mali raporlar ve bilgiler üretilememekte ve devlet muhasebesi bir uzmanlık alanı olarak kalmaya devam etmektedir.

● Devlet muhasebe sistemi tam süreklilik göstermemektedir. Süreklilik temel muhasebe ilkelerinden biridir. Mevcut muhasebe sisteminde faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları yılda kalmaktadırlar. Devletin likit değerleri olan varlıkları borçları ve alacakları gibi değerler yeni mali yılı aktarılmamaktadır. Devletin faaliyet ve bütçe uygulamasının sonuçları ileriki yıllara taşınamamaktadır. Bu da mevcut devlet muhasebesinin sürekliliğini ve bu muhasebeden üretilen raporların karşılaştırılabilir olma özelliğini ortadan kaldırmaktadır.

● Devlet muhasebe sistemi yeteri kadar detay göstermemektedir. Gerek kodlama sistemi ve gerekse tam otomasyona geçilmemiş olmasından dolayı mevcut sistemi detaylı bilgi üretmeye elverişli değildir. Hesaplar alt hesaplara ayrılmamıştır. Dolayısıyla bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgiler ayrıştırılamamakta ve muhasebe sistemi tarafından gösterilip raporlanamamaktadır. Mevcut sistemin üzerine odaklandığı bütçe gelir ve giderlerinin ayrıntısı bile belli bir düzeyden sonra muhasebe dışında kalmaktadır. Gerekli bilgiler muhasebe dışı çalışmalarla elde edilmektedir. Bu da çift taraflı kayıt sisteminin doğruluğundan ve muhasebe tutarlılığından uzaklaşılması demektir.

● Devlet muhasebe sistemi bu mali ile raporlamaya ve sonuç üretmeye elverişli değildir. Mevcut Devlet Muhasebe sistemi yukarıda belirtilen sorunlar

nedeniyle, genel ve katma bütçelere ait işlemleri kavramakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretebilmektedir. Hesap planı itibariyle raporlamaya elverişli değildir. Bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu, bütçe uygulama sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan mali raporlar düzenlenememektedir.

● Bütçe uygulamalarının ve diğer mali işlemlerin nakit esasına (esas olarak değiştirilmiş nakitle değiştirilmiş tahakkuk arasında bir sistemdir.) dayanan bir Devlet muhasebe sisteminde kaydedilmesi, mali raporlama açısından önem taşıyan, pek çok bilginin kaydedilememesine ve kaybolmasına neden olmaktadır.

● Devletin tüm mali yapısını kapsamayan, bütçe amaçlı bu muhasebe sistemi ile çağdaş anlamda mali raporlar üretilmesi olanaklı değildir.

● Sistemin ürettiği yerel raporlar mali rapor özelliği taşımamaktadır. Mali projeksiyonlarda kullanılabilme, karşılaştırılabilir olma ve muhasebe tutarlılığından uzak olan raporlar, cetvel ve tablo olmaktan ileriye gidememektedir.

● Devlet muhasebe sisteminden üretilen merkezi raporlar birleştirilmiş cetvel ve tablolar manzumesi olarak kalmaktadır. Devletin bütçe uygulama sonuçlarının hesabını verdiği “hazine genel hesabı” ve “kesin hesap kanunu” da benzer şekilde mali rapor özelliği taşımadığı gibi, plan bütçe komisyonunda ve genel kurulda yeni mali yıl ile birlikte görüşüldüğünden yaklaşık on baş dakika içinde oylanarak kabul edilmekte ve böylelikle etkinliğini tamamen kaybetmektedir.

● Kullanılan hesap planındaki pek çok hesap muhasebe alanında özelliğini yitirmiş, niteliği itibariyle farklı işlemler (bilanço karakterli, sonuç hesabı karakterli ya da nazım karakterli) aynı hesaplara kaydedilir olmuştur.

● Özellikle borç hesaplarında kendisini gösteren bu durumun nedenleri, Devlet borçlarının bir kısmının bütçe dışında izlenmesi ve gelişen borçlanma enstrümanlarının getirdiği muhasebe ihtiyaçlarına nakit esaslı bir muhasebenin cevap verememesidir.

● Devletin mal varlığı bu muhasebe sisteminde kavranamamakta ve dolayısıyla da raporlanamamaktadır.

● Yarı mali nitelikteki işlemlerin çoğu muhasebe sisteminin dışında gerçekleşmekte, sistemin kaydettikleri ise hesapların niteliklerine uygun kullanılmaması sonucunda oluşan torba hesapların içinde kaybolup gitmektedir. Böylelikle yarı mali nitelikteki işlemler raporlanamamaktadır.

● Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği ve dolayısıyla mali raporların üretildiği bu muhasebe sistemi girişilen taahhütleri kaydetmediği, nakit yaratmayan akımların nakit yaratan akımlardan ayıramadığı, bekleyen harcamaları gösteremediği için ödenek ve nakit projeksiyonları yapılmasına uygun değildir.

● Muhasebe sisteminin yetersizlikleri raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişkiyi yani "doğru ve tutarlı rapor muhasebeden üretilir." İlkesini bozmuş yetersiz oldukları açık olan mevcut raporların bile büyük bir kısmı muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilir olmuştur.

● Bütçe uygulanmasının muhasebesi ve hem yerel düzeyde hem de merkezi düzeyde raporlanması genellikle elle gerçekleştirilen işlemlerle yürütülmektedir. Sınırlı düzeyde kullanılan bilgisayar sistemleri de tam otomasyon özelliğine sahip değildir. Bilgisayar sisteminde üretilen bilgilerin konsolidasyonunda yine elle bilgi girişi ve kontroller yapılması gerekmektedir. Bu da bilginin doğruluğunu ve hızını olumsuz yönde etkilemektedir. Merkezi raporlamanın temelini oluşturan Kamu Hesapları Bülteni ait olduğu ayın 1'inde gerçekleşen bir işlemi 50 gün sonra raporlamaktadır.

● Yönetici doğru kararlar alabilmek için bilgiye en kısa sürede ulaşabilmelidir. İyi ve etkin bir yönetim için 50 gün gecikme ile sağlanan enformasyon yeterli değildir[99].

C- Devlet Muhasebesi İyileştirme Çalışmaları

Bilindiği üzere dünyada uygulanmakta olan Devlet Muhasebe Sistemleri şunlardır:

- Nakit esası,

- Uyarlanmış nakit esası,

- Uyarlanmış tahakkuk esası,

[99] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetimi…., s.76.

- Tahakkuk esası.

Geleneksel olarak muhasebelerinin tabanı, nakit olmakla beraber, ödeneklerin kontrolü hizmet mahiyetlerinin ölçülmesi zorunluluğu, tahakkuk esasının da kullanılmasını gerektirmiştir. Planlama ile ilgili ihtiyaçlar ve bütçe etkisinin analizi, borçlanma politikalarının parasal önlemlerle koordinasyonu gibi özellikleri nedeniyle devlet muhasebelerinin tahakkuk bazlı olmasına doğru bir eğilim vardır. Tahakkuk muhasebesi, harcamaların gerçekleştiği zaman kaydedildiği bir sistemi öngörür. Bu sistem, çeşitli iş birimlerinin performansını ve tanımlanmasını kolaylaştırır ve böylece bütçe formülasyonu ve program yönetimi amaçlarına hizmet eder. Bu nedenle, performans odaklı bütçe sistemlerinin tamamlayıcı parçası olmuştur[100].

Nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında bütçe gelirleri tahsil edildiğinde, bütçe giderleri ise ödendiğinde gelir ve gider alacak kabul edilerek muhasebeleştirilmektedir. Ancak devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı değildir. Mevcut muhasebe sistemi, tamamen bütçeye odaklanmaktadır. Bütçenin kavradığı işlemler muhasebeleştirilmekte, bütçe dışında kalan işlemler ise muhasebe sistemi içerisinde izlenememektedir. Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemlerin muhasebeye yansıması ile sonuçlanmakta ve devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamamaktadır. Mevcut sistemle maddi duran varlıkların muhasebeleştirilememesi, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa, bir mali yıl içinde alınan, örneğin bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıklar kullanıldıkları yıllar itibariyle gider yazılmalıdır. Mevcut muhasebe sisteminin bütün maliyeti maddi duran varlığın elde edildiği yıl bütçesine mal edilmesi doğru sonuçlara ulaşılmasını engellemektedir. Pilot uygulamaya geçilen yeni muhasebe sisteminde, alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcu gerçekleştiğinde gider, gelirler ise tahakkuk ettiğinde gelir kaydedilmekte ve böylece devletin varlıkları ve sorumluluklarıyla ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınmaktadır. Üretilen mali tablolarda maddi duran varlıklar

[100] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.109.

kapsanmakta, değerleme, amortisman ve yıl sonlarında yeniden değerleme uygulamaları ile de duran varlıklar, olması gereken değerde raporlanmaktadır[101].

Devlet Muhasebesi konusunda yapılacak iyileştirme çalışmalarında şu hususlar gözden uzak tutulmamalıdır.

● Devlet muhasebe sisteminin muhasebe ve raporlama hedefleri belirlenmelidir. Muhasebe sisteminde bir iyileştirmeye girişilmeden önce, bu sistemin kimlere, hangi ihtiyaçlara göre ve ne şekilde raporlama yapacağı tespit edilmelidir. Raporlamada bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu, bütçe uygulama sonuçları tablosu gibi yönetim amaçlı, anlaşılabilir ve standart mali raporlar düzenlenmesi bir hedef olarak açıkça ortaya konulmalıdır.

● Kamuda muhasebe birliği sağlanmalıdır. Bütçe dışında kalan kurumların kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturmasına izin verilmemelidir. Kamu kesiminin tamamında hesapların konsolidasyonu sağlanmalıdır.

● Devlet muhasebe sisteminde yapılacak iyileştirme kapsamında, uygulanacak muhasebe esası yeniden belirlenmelidir. Kısa dönemde yapılacak bir iyileştirmede, etkin bir kamu mali yönetiminin ihtiyaç duyacağı bütün bilgileri üretebilen ve geçiş uygulaması daha kolay olan değiştirilmiş tahakkuk esası seçilmelidir. Devlet muhasebe sisteminin uzun dönemli iyileştirme hedefi ise, gerçekleştirilen tüm kamu işlemlerini yerinde ve zamanında kayıt altına alan ve raporlama esnekliği yüksek olan tahakkuk esaslı muhasebe olarak belirlenmelidir.

● Kamu kesimi muhasebe standartları belirlenmeli ve ilan edilmelidir. ilan edilen standartlarda bir değişiklik söz konusu olduğunda yeni standartlar zaman geçirilmeksizin duyurulmalıdır. Muhasebe ve raporlama güvenilirliğinin oluşturulabilmesi için, standartlarının belirlenmesi ve uygulanması yasal bir zemine oturtulmalıdır. Gerek muhasebe esası gerekse muhasebe standartları manipülasyonlara izin vermemelidir.

● Bütçe sistemi ile muhasebe sistemi arasındaki uyum sağlanmalıdır. Bu bağlamda hazırlanan hesap planı, bütçe kod yapısı ile uyumlu ve olası bütçe kodu değişikliklerine imkân verecek esneklikte olmalıdır[102].

---

[101] T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**…., ss.16-17.

● Karar vermede gerekli bilgiyi sağlayabilmelidir.

● Bütçe giderlerinin doğruluğuna ilişkin belge sistemi oluşturulmalıdır.

● Hizmet maliyetleri belirlenebilmelidir.

● Uygulama sonuçları ve performans verilerinin sunumu yapılabilmelidir.

● Yıl içinde harcamaların kontrolü ve gelecek yıla ilişkin değerlendirme imkânı sağlanmalıdır.

● Devletin mali durumu anlaşılabilir bir şekilde belli sürelerle kamuoyuna rapor edilebilmelidir.

Bu özelliklerin de anlaşılacağı üzere kamuda devlet muhasebesi, ekonomik planlama, bütçeleme, sorumluluğu belirleme ve faaliyetlerin değerlendirilmesini kolaylaştırma gibi temel fonksiyonlara sahiptir. Devlette kâr motifinin yokluğu ve kamu yönetimlerinin mevzuata uymak durumunda olması, devlet muhasebesini, ticari muhasebeden ayırır. Bu itibarla, devlet muhasebesinin, kamu harcama yönetimi içinde önemi büyüktür. Devlet muhasebesinin idarelerin mali ve maddi varlıklarının durumuna, gelecekte ortaya çıkabilecek yükümlülüklere, ihale edilen işlerin değerlendirilmesine, kısaca nakit, taahhüt ve varlık yönetiminin kolaylaştırılmasına imkân sağlaması gerekmektedir[103].

Kamu mali yönetiminde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması ve kamuda performansa dayalı denetime dayanak teşkil edecek temel koşullardan birisi de mali işlemlerin, uluslar arası standartlara uygun bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşturulmasıdır. Performans denetimine saydamlık ve hesap verilebilirliğe destek sağlayacak bir muhasebe sisteminin, sadece nakit esasına değil mali işleri tahakkuk aşamasından itibaren kavraması gerekmektedir. Devlet muhasebesinde tahakkuk esasının geçilmesi ile ülkemizde kamu yönetimde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması, denetime uygun bir altyapı oluşturulması ve geçmiş yılların mali faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve geleceğe

[102] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetimi….. , s.12.
[103] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.108.

yönelik politika oluşturulmasında sağlam bir veri tabanı oluşturulması amaçlanmaktadır[104].

Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerini kapsayan yeni devlet muhasebesi çalışmalarının başlangıcındaki temel amaç devlet hesaplarında saydamlığın sağlanabilmesidir. Modern kamu yönetiminde tüm kullanıcılar ile sistemin finansmanını sağlayan vergi verenlerin devlete ilişkin bütün mali bilgileri muhasebeden açık, doğru ve net bir şekilde öğrenme hakları vardır. Bu, demokratik ve çağdaş bir devlet olmanın da en temel gereğidir. Mevcut muhasebe sistemi bu gereği yerine getirememektedir. Pilot çalışmasına geçilen yeni muhasebe sistemi ile bu gereği yerine getirebilmek için bütçe odaklı muhasebe sisteminin dışına çıkılarak, bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirmektedir. Böylelikle, muhasebeden elde edilen tüm raporlarda, bugünkünden farklı olarak devletin faaliyet ve performansını etkileyen bütün işlemler görülebilecektir[105].

Son yıllarda Devlet Muhasebesi konusunda yoğun çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalar şöylece özetlenebilir:

● Muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planını düzenleyen Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği hazırlanarak Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

● Genel ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği taslağı hazırlanmıştır.

● Teknik Altyapı (say 2000'i projesi) üzerinde yeni hesap planına uygun yazılım geliştirilmiştir.

● Yeni Bütçe Kod yapısı belirlenmiştir.

● Tahakkuk sistemine geçiş için pilot çalışmalar yapılmıştır.

● Yaklaşık 2000 personel eğitimden geçirilmiş olup, eğitim çalışmaları devam etmektedir.

---

[104] T.C. Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1**, s.132.
[105] T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebe Genel Müdürlüğü, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi….., ss.16-17.

● Yeni muhasebe sistemi, ilgili çevrelere tanıtılmaya çalışılmaktadır[106].

Devlet Muhasebeli Genel Yönetmeliği ile;

● Devlet muhasebesinin kapsamı genişleyecektir.

● Muhasebe ve raporlama birliği sağlanacaktır. (Muhasebe sistemi ve mali raporlama genel yönetim tanımına dahil bütün birimlerde tek düzen olacak; böylece muhasebe sonuçlarının konsolide edilebilmesi sağlanacak; genel yönetimin ve bu kapsamdaki alt sektörlerin mali işlemleri aynı düzen içinde raporlanabilecektir.)

● Ortak ve uluslar arası standartlara uygun terminoloji oluşturulmasına katkı sağlanacaktır.

● Temel muhasebe ve raporlama standartları belirlenmiş olmaktadır.

● Uluslar arası standartlara ve Avrupa Birliği mevzuatına uygun olarak devlet mali istatistiklerinin sınıflandırılmasını, hazırlanmasını ve önceden belirlenen süre ve standartlarda ilgili çevrelerin kullanımına sunulmak üzere yayımı sağlanacaktır.

● Çerçeve Hesap Planı tanımlanarak kapsama dahil bütün kamu idarelerinin mali raporlarının bir araya getirilip bir bütün olarak genel yönetime dahil idarelerin resminin tam olarak çekilmesine temel oluşturulacaktır[107].

Özet olarak;

● Devlet muhasebesinin kapsamı genişletilecek,

● Standartları ve ilkeleri olan bir devlet muhasebe sistemi oluşturulacak,

● Nakit esasından tahakkuk esasına geçilecek,

● Nakit esasında bütçe uygulama sonuçları ve tahakkuk esasında faaliyet sonuçları raporlanacak,

● Bütçe içi ve bütçe dışı faaliyetlerinden doğan işlemler muhasebe sistemi içinde gösterilecek.

● Uluslar arası genel kabul görmüş raporlama ilkelerine uygu mali raporlar üretilecek,

---

[106] KERİMOĞLU, Baki, (Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Daire Başkanı) Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu, Hizmet İçi Eğitim Notu, Ankara, 2003, s.2.
[107] Ibid., s.4.

● Hesaplar muhasebe mantığı içinde sınıflandırılacaktır,

● Detaylı bilgi üretilecek,

● Taahhütler ve şarta bağlı yükümlülükler raporlanacak,

● Genel yönetimine ait konsolide mali tablolar hazırlanacak,

● Mali karar alanlara, uygulayanlara ve sonuçları değerlendirenlere güvenilir bir veri tabanı oluşturulacak,

● Avrupa Birliği istatistik sistemi ile uyum sağlanacak,

● Kamu mali yönetiminde saydamlık, hesap verilebilirlik ve performans ölçümüne temel oluşturacak sağlam bir muhasebe altyapısı

oluşturulacaktır.

Bu çalışmalar yapılırken devlet muhasebesine yön veren uluslararası düzenlemelerden yararlanılması son derece doğaldır. Bu konuda temel kaynak, Birleşmiş Milletler (UN), Uluslar arası Para Fonu (IMF), Avrupa Topluluğu Komisyonu-Eurostat (EU-Eurostat), İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilâtı (OECD) ve Dünya Bankası'nın (WB) katkılarıyla hazırlanan ve 1993 yılında "Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA93)" adıyla Birleşmiş Milletler tarafından yayımlanan kitaptır. EU-Eurostat tarafından 1995 yılında SNA93'ün Avrupa versiyonu olan "(ESA95) Avrupa Hesap Sistemleri" adı altında yayımlanmıştır. Bunlar bu alanda hazırlanan ilk çalışmalar değildir. SNA ilk defa 1968 yılında, ESA95 ise 1970 yılında basılmıştı. Daha önceki versiyonlar nakit esasına göre raporlamayı esas alıyorlardı. Bu ikisinin özelliği bütün olarak ulusal hesapların ölçülmesine yönelik istatistiksel esasları içermeleridir. Bu özellikleri dolayısıyla birbirinden farklı olmayan ve birbiri ile uyumlaştırılmış esasları içermektedirler. Sadece devlet mali istatistiklerinin hazırlanmasına yönelik ilke ve esasları içeren başka bir düzenleme ise IMF tarafından hazırlanan "Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM2001)"dir. Sonuncusunun özelliği, adından da anlaşılabileceği üzere ulusal hesapların bütünü ile değil sadece devlet hesapları (kamu sektörü değil) ile ilgili düzenlemeleri içermesidir. Bu yönü ile kapsamı daha dardır.

Yukarıda sayılan üç düzenleme (SNA93, ESA95 ve GFSM2001) devlet mali istatistiklerinin kapsam itibariyle sınıflandırılması, oluşturulması, muhasebeleştirilme kuralları ve raporlanması açısından birbirine benzer esasları düzenlemektedir. Daha

önce de ifade ettiğimiz gibi SNA93 ve ESA95'in özelliği bütün olarak ulusal hesaplara ya da başka bir ifade ile ulusal istatistiklere yönelik esasları, GFSM2001'in sadece devlet mali istatistiklerine yönelik esasları düzenliyor olmasıdır. Bu yönü ile GFSM2001 kapsam dışında SNA93 ve ESA95 ile uyumludur. Üçünün ortak özelliği ise tahakkuk esaslı istatistiksel mali raporlamayı esas almalarıdır[108]. İstatistiksel mali raporlama, devlet hesaplarında, muhasebe anlamında mali raporlama ile rekabet halindedir. Uluslararası mali kuruluşlar ve AB muhasebe raporlarından çok istatistiksel mali raporlarla ilgilenmektedirler.

Yeni bütçe anlayışı, muhasebe sistemine farklı görevler vermektedir. Öncelikle, tahakkuk esasının sisteme dahil edilmesi gerekmektedir. Türkiye gibi nakit esasına dayalı bir Devlet muhasebe sisteminin yürütülmesinde bile bazı aksaklıkların olduğu bir ülkede, hemen kusursuz bir sistem kurmanın güçlüğü açıktır.

Öte yandan, siyasi ve yönetsel sorumluluğun sağlanabilmesi için bilanço ve bunu tanımlayan mali tabloların hazırlanmasına esas olacak bir hesap yapısının geliştirilmesi gerekmektedir[109]. Devlet bilançosunun hazırlanması çok önemlidir.

IV- İÇ KONTROLLER (İÇ KONTROL MEKANİZMALARI)

A- Genel Açıklama

Kamu Mali Yönetiminin bir başka önemli öğesi İç Kontrol Sistemidir. INTOSAI Denetim Standartlarında "İç Kontrol" terimi, "… kurumun işlerini düzenli olarak, verimli, etkin ve tutumlu bir tarzda ifa etmesine; yönetim politikalarına bağlılığı sağlamaya; varlıkları ve kaynakları muhafazaya; muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve tamlığını teminat altına almaya; zamanlı ve güvenilir mali bilgiler ile yönetim bilgilerini üretmeye yardımcı olmak için kurumsal amaçlar çerçevesinde örgütsel yapı, iş görme metotları, prosedürler ve iç denetim de dahil olmak üzere yönetimce konulan tüm mali ve sair kontroller sistemi"ni ifade etmek üzere kullanılmıştır. Burada kullanılan "kontrol" sözcüğünün, Fransızcası "controle" olan ve denetim anlamına gelen sözcükle bir ilgisi yoktur. Kıta Avrupa'sı ülkelerinin çoğunda

[108] Ibid., ss.2-3.
[109] GEDİKLİ, Bülent, op.cit., s.233.

(Türkiye de dahil), Latin Amerika Ülkelerinde, Doğu Avrupa'da kontrol sözcüğünün denetim ile eş anlamlı olarak kullanılması nedeniyle iç kontrol terimi, çoğu kez "iç denetim" ile karıştırılmaktadır. Oysa, iç kontrol denilirken kullanılan "kontrol" sözcüğünün denetim anlamına gelen sözcükle ilgisi bulunmamaktadır. Bir başka tanıma göre de iç kontrol sistemi, bütçeye ve yürürlükteki kurallara uyulmasına, varlıkların korunmasına, muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin ve samimiyetinin sağlanmasına ve özellikle mali bilgileri uygun zamanda kullanıma hazır halde bulundurarak yönetsel kararların kolaylaştırılmasına imkân veren prosedürler ve araçlar bütünüdür.

Tecrübelere göre dikkatli ve sıkı gözetim en iyi iç kontrolü oluşturur. Bir başka önemli iç kontrol da, bir kişinin işinin diğer birinin işini kontrol edip, onun doğrulanmasına hizmet etmesi durumudur. Daha pek çok iç kontrol şekli mevcuttur. Söz gelişi: bütün mali işlemlerin belgelere dayandırılması, önceden müteselsil numaralanmış belgeleri kullanma zorunluluğu, elektronik yazar kasalar, işi yapanlardan başkaları tarafından icra edilen sistematik onaylamalar veya test incelemeleri, bir görevin ifasında personel için uygun yetkilendirme düzeyleri konulması, muhasebe kayıtlarının belli sürede yapılması zorunluluğu gibi. Bir kurum ve kuruluşta yüzlerce, hatta binlerce iç kontrol bulunabilir. İç kontroller literatürde, muhasebe kontrolleri, önleyici kontroller, telafi edici kontroller vb. gibi çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulurlar[110].

Yönetim, kurum veya kuruluşun amaçlarını elde etmek için, kendisine emanet edilen fonların en verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılmasını temin etmekle mükelleftir. Bu bakımdan kullanılan kaynaklar üzerinde yeterli iç kontrolü sağlama işi, onları kullanan kişinin, yani yöneticinin görevidir. Bu görev, yönetici durumundaki kişilerin hesap verme (raporlama) ödevlerinin önemli bir parçasını oluşturur. O itibarla yönetimin başarısı, bir bakıma, amaca uygun iç kontrolleri tasarlamadaki; onları yönettiği kurumun yapısıyla ve gelir-gider süreçleriyle ustaca bütünleştirmede ve etkin bir şekilde çalıştırmadaki becerisine bağlıdır.

Sağlıklı iç kontrollerin varlığı hesap verme sistemine olan itimadı da pekiştirir. Çağdaş denetim uygulamalarında denetlenen kurum ve kuruluştaki yeterli ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının hata ve düzensizlik riskini en aza indireceği

[110] Bu konuda daha geniş bilgi Sayıştay'ın 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları arasında yer alan INTOSAI İç Kontrol Standartları Kılavuzu'nda bulunabilir.

varsayılır. Bir kurumun kaynaklarını korumak üzere yeterli iç kontrol sistemlerini geliştirmek, denetçinin değil, yukarıda da belirtildiği üzere, denetlenen kurumun sorumluluğunda olan bir iştir. Yasa ve yönetmeliklere uyulmasını, karar vermeden dürüstlük ve hakkaniyetin gözetilmesini temine yardımcı olmak üzere iç kontrol mekanizmalarının yerli yerinde ve çalışır halde bulundurulmasını sağlamak da denetlenen kurumun yükümlülüğüdür. Buna karşılık denetçinin de, kontrollerin yetersiz olduğu veya hiç bulunmadığı durumlarda denetlediği kuruma önerilen getirme ve tavsiyelerde bulunma yükümlülüğü vardır[111]. Harcamacı kuruluşların girdileri üzerindeki dış kontrollerin azaltılması gerekmektedir. Merkezi kuruluşlar, girdiler üzerindeki kontrolleri azaltılıp, bu kontrollerin yavaş yavaş harcamacı kuruluşlara devredilmesi, harcamacı kuruluşların da kendi iç kontrollerini oluşturmaya başlamaları gerekmektedir. Bu aşamada harcamacı kuruluşlara esneklik tanınmalıdır. Verimliliği artırmak için kendisine gerekli görüyorsa, parayı ona göre harcayabilmelidir. Zaman içinde bu yetkinin tümüyle harcamacı kuruluşa verilmesi Maliye, Hazine ve Devlet Planlama Teşkilâtı gibi merkezi kuruluşların tamamıyla çıktılar üzerine yoğunlaşmalı; denetimlerini, girdiler yerine çıktılar üzerine odaklaştırmalıdırlar. Harcamacı kuruluşlar, stratejik önceliklerini kendileri belirleyebilmelidir[112]. Yüksek Denetim Kurumları Uluslar arası Teşkilâtı (INTOSAI) Yönetim Kurulunun 1991 yılı Ekim ayında Washington'da yapılan toplantısında kabul edilen "İç Kontrol Standartları"na[113] göre iç kontrol, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamakta yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bundan dolayı, iç kontrol yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur. İç kontrolün etkin olması bakımından her devlet kuruluşunun

yöneticisi yeterli iç kontrol yapısının kurulmasını, gözden geçirilmesini ve güncelleştirilmesini sağlamalıdır.

Yeterli iç kontrolün sağlanmasında Yüksek Denetim Kurumunun (Sayıştay'ın) da sorumluluğu bulunmaktadır.

---

[111] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin ….", ss.108-110.
[112] ATİYAS, İzak, op. cit., s.96.
[113] Sayıştay Başkanlığı, **INTOSAI İç Kontrol Standartları** (Çev. Sayıştay Dış İlişkiler Grubu), Sayıştay 135. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları, Ankara, 1997, ss.2-4.

Yüksek Denetim Kurumu :

- Her devlet biriminde iş bu belgede yazılı standartlara dayalı ayrıntılı kurumsal iç kontrol iç kontrol yapılarının kurulmasını ve

- Kontrollerin öngörüldüğü gibi çalışıp çalışmadığını ve istenen sonuçların elde edilmesi için yeterli olup olmadığını sağlamak üzere o iç kontrol yapısının gözden geçirilmesini; teşvik etmeli ve desteklemelidir.

Devlet içindeki bütün örgütsel birimlerin yönetimleri iç kontrol yapısının yeterliliğinden ve uygulanmasından sorumludur. Bu nedenle, yönetimlerin iç kontrol yapısının niteliğini ve iç kontrollerin ulaşmak durumunda olduğu hedefleri kavramaları önemli bir noktadır. Bir iç kontrol yapısı, yönetimin tutumu, metotlar, usuller ve aşağıdaki genel hedeflere ulaşılmasına yeterli bir güvence sağlayan diğer önlemler dahil olmak üzere bir kurumun planları şeklinde tanımlanır;

● Örgütün işlevine uygun olarak, düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ve kaliteli ürün ve hizmetler gerçekleştirilmesi;

● Kaynakların savurganlıktan suistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması;

● Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması ve

● Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

İç kontrol standartlarının kurumların iç kontrol yapılarını oluştururken izleyecekleri minimum standartlar olduğunun vurgulanmasında yarar vardır. Standartların bir diğer özelliği de bunların sadece mali kontrol faaliyetlerine değil, bütün idari kontrol faaliyetlerine uygulanabilecek nitelikte olmaları olup; standartlar “genel” ve “ayrıntılı” standartlar olarak tasnife tabi tutulmuştur.

İç kontrol yapıları, yönetimin tutumu, metotlar, usuller ve hedeflere ulaşılmasına yeterli bir güvence sağlayan önlemler dahil olmak üzere bir kurumun planları şeklinde tanımlanır. Bu hedefler şunlardır:

● Örgütün işlevine uygun olarak, düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ile kaliteli ürün ve hizmetlerin gerçekleştirilmesi;

● Kaynakların savurganlıktan, suistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması;

● Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması ve

● Güvenlik mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

Bütün devlet faaliyetlerini kapsaması için iç kontrol yapılarının tanımı ve bu yapılarla ilgili amaçların kapsamı bilinçli olarak geniş tutulmuştur. Bununla birlikte iç kontroller çeşitli biçimlerde düzenlenmiş ve tanımlanmıştır. Aşağıdaki tanımlamalar başvuru kaynağı olarak verilmiştir.

İç kontroller örgütsel yapı içindeki işlevlerine göre tanımlanırken çoğu kez yönetsel ve idari kontroller ile muhasebe kontrollerinin genel sınıflandırılmasına göre de tasnif edilir. Yönetsel kontroller çoğu kez bütün kontrolleri kapsayacak şekilde anlaşılır. Yönetsel kontroller çalışanların kurum hedeflerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları bütün plan, politika, usul ve uygulamalar olup, örgütün çatısını oluşturur. İdari kontroller, çalışanları kurum amaçlarının gerçekleştirilmesinde yetkilendirilmiş olarak çalışmaya sevkedecek karar alma süreçleriyle ilgili usul ve kayıtlardır. Muhasebe kontrolleri varlıkların korunmasıyla ve mali kayıtlarla ilgili usul ve belgeleri kapsar.

İç kontroller öngörülen amaçlarına göre de sınıflandırılır; Hataların önlenmesi (Örneğin, görev ve yetkilerin ayrılması suretiyle); hataların ortaya çıkarılması; (örneğin, fiili sonuçlardaki sapmaları ortaya çıkarmak üzere üretim standartları saptanması suretiyle) ortaya çıkarılan hataların düzeltilmesi; (Örneğin, bir satıcıya yapılan fazla ödemenin geri alınması suretiyle) ya da kayıp riskinin yüksek olduğu ve ek kontrolleri gerektiren alanlarda yetersiz kontrollerin eksikliğinin giderilmesi.

Uygulamada, bu kategori ve tipler arasında ayırım yapılması çoğu kez zordur. Çünkü etkin bir iç kontrol yapısı her bir kategori ve tipin öğelerine ihtiyaç gösterir. Hatta her kategorideki kontrolün betimlenmesi kişiden kişiye değişebilir. Bununla birlikte, nasıl kurulduklarına ya da tanımlandıklarına bakılmaksızın iç kontroller birbirlerinin alternatifi olarak düşünülmemeli, birbirlerinin tamamlayıcısı olmalıdır. Her kontrolün üstünlükleri ve zayıflıkları vardır. Nitekim etkin bir iç kontrol,

her bir kontrolün kendine özgü zayıflıklarını gidermek amacıyla bir kontroller karışımından yararlanır.

Parlamentoya ve dolayısıyla vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu bulunan yürütmenin, bu hesabını verebilmesi için aldığı yetkiyi iyi şekilde kullanmasını sağlayacak araçlarla, mekanizmalarla donatılması gerekmektedir. İç kontrol, bu anlamdaki mekanizmalardan biridir.

Literatürde kimi zaman yönetim kontrolleri (management controls) olarak isimlendirilen iç kontrol kavramı, yönetimin hedeflerini gerçekleştirme konusunda ihtiyaç duyduğu bilgi ve güvence sağlayan denetim araçlarını ifade etmektedir. Mevcut olduğu halde ülkemizde pek bilinmeyen iç kontrol, biraz da haksız biçimde denetimin gölgesinde kalan bir kavramdır. İç kontrol, yönetimi araştırmakta olup, bir anlamda yönetim kontrolüdür. O nedenle, iç kontrol yapısının tesisinden, tasarlanmasından, kurulmasından ve işler halde tutulmasından örgütlerin başta üst düzey yöneticileri olmak üzere, yönetim sorumludur. Bir örgütte çalışan herkes iç kontrol mekanizmalarının işler halde bulunmasından sorumludur. İşini yaparken, kendi doğal işini yaparken, aynı zamanda kontrol faaliyetini yürütür. İç kontrol bir kişiye bağlı, bir birime bağlı bir faaliyet değildir. Belki bazı yerlerde bu kontrol sistemini gözetmekten, izlemekten sorumlu bir birim vardır; ama, kontrol işini planlamak ve yürütmek, örgütlerde, o birimin görevi değildir.

İç denetim iç kontrol sisteminin, iç kontrol mekanizmalarının çok anlamlı bir öğesidir. Genelde, “kontrol” denilince, hataları, zaafları önleyen veya önleyemese bile onu ortaya çıkaran şeyler anlaşılmaktadır. Halbuki bu yeni anlayış içinde kontrol ve denetim aynı zamanda belli işlerin öngörüldüğü biçimde başarılmasına da yardımcı olan araçlar olarak görülür.

İç denetim, sadece finansal yönleriyle değil, örgütün kontrol sistemi hangi hedefler için kurulmuşsa, bütün o hedeflerlerin gerçekleşip gerçekleşmediğini kontrol eden bir birimdir. İç denetimde bağımsızlık önemli bir unsurdur. İç denetimle dış denetimin yetkileri ve konumları farklıdır. Ancak bu iki denetim türü, tümüyle birbirinden ilgisiz değildir.

İç ve dış denetim arasında işbirliği de önemlidir. Sonuçta bunlar aynı dünyanın insanları, aynı dünyanın birimleridir. Dolayısıyla iç denetimin de dış denetimin de kamuda verimliliği, etkinliği sağlamak, mevzuat uygunluğu sağlamak,

ahlaki davranış kurallarına uygunluğu sağlamak ve bütünüyle hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine yardımcı olmak gibi görevleri vardır.

Yeni kamu mali yönetimi anlayışının odağında hesap verebilirlik ve saydamlık yatmaktadır. Bu ilkelerin hayata geçirebilmesi için pek çok koşul yanında kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol sisteminin de oluşturulması gerekmektedir.

İç kontrol sistemi gerek dayandığı temel varsayımları gerekse ortaya koyduğu ilkeleri itibariyle sağlıklı bir kamu mali yönetiminin hem güvencesini oluşturmakta hem de onun gelişmesine yardımcı olmaktadır. Bir çok ülkede yürütülmekte olan reform çalışmalarında, kamu mali kontrol sisteminin önemli bir bölümünün oluşturan iç mali kontrol sistemine özel bir önem verilmektedir. Genel olarak iç kontrol, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet politikalarının istenen sonuçlara ulaşması, bu programlar için kullanılan kaynakların belirlenen amaç ve organizasyon hedefleriyle uyumlu olması, programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması, güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler bütününü ifade etmektedir[114].

B- Ülkemizde İç Kontrol Kavramının Yerleşmemiş Olması ve İç Kontrol ile Denetim İlişkisinin Uygun Bir Zemine Oturtulamamış Olması

Ülkemizde "İç kontrol sisteminin" tutarlı ilkeler bütünü olarak ele alınmadığını, buna karşılık bu sistemin öğelerinin mevzuatımıza serpiştirildiği görülmektedir. Literatürde, kimi zaman "mali yönetim", kimi zaman "yönetsel kontroller" biçimde ifade edilen iç kontrol (internal control) kavramı; yönetimlerin hedeflerini gerçekleştirmesi konusunda bilgi ve güvence sağlayan yönetim araçları olarak ifade edilmektedir.

INTOSAI İç Kontrol Standartları'nda iç kontrol yapıları da yönetimin tutumu, metotlar usuller ve hedeflere ulaşılmasına yeterli güvence sağlayan önlemler dahil olmak üzere, bir kurumun planları şeklinde tanımlanmaktadır. İç kontrol yapıları esas olarak, organizasyonun işlevine uygun olarak düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ile kaliteli ürünlerin ve hizmetlerin geliştirilmesini; kaynakların savurganlıktan, suistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer

[114] AĞBAL, Naci, op cit., ss.90-91.

düzensizliklerden kayıplara karşı korunmasını; yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulmasını; güvenilir mali ve yönetsel verilerin hazırlanmasını, saklanmasını ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanmasını hedeflemektedir.

Ülkemizde yukarıda temel hedefleri sıralanan iç kontrol yapılarının sistematik ve bütünsel biçimde ele alınmaması ve bu alanda standartlar tespit edilmemiş olması, iç kontrol yapısının önemli unsurlarından biri olan iç denetiminin (internal audit) etkinliğini doğrudan ilgilendirmektedir. Çünkü çağdaş denetimdeki önemli yaklaşımlardan biri, denetlenen kuruluştaki iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesine ve bu sistemin eksiklik ve zayıflıklarının nedenlerinin araştırılmasına ve sonuçta incelenen yapının geliştirilmesine yönelik tavsiyelerin oluşturulmasına ve izlenmesine dayanmaktadır.

"İç denetim, kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışma hizmeti vermektir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin ve verimliliğin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar" Bu tanım, dünyada tüm kurumların mutabık olduğu bir tanımdır[115].

"İç denetim" ve "İç kontrol" kavramları ülkemizde çok yanlış kullanılmaktadır. İç kontrol denetçilerin görevi olmayıp bir yönetim sürecidir, yönetim bütünüdür ve yönetimin sorumluluğundadır. Bugün çok basit olarak yazışmalarda kullandığımız A'nın imzasının B'nin imzasının olması bir iç kontrol fonksiyonudur. Yine, bütçe, bir iç kontrol fonksiyonudur. Sıradan bir memurdan başlayıp müsteşara kadar bakana kadar uzanan bir kontrol silsilesinin olması bir iç kontroldür. Bu haliyle iç kontrol, tüm çalışanların fonksiyonudur. Oysa, iç denetim, bizzat iç denetçiler tarafından yapılması gereken, belli sistematikleri olan, belli kuralları olan, uluslararası belli standartları olan bir faaliyettir. Dolayısıyla iç kontrol ve iç denetim farklı terimlerdir.

Bu konunun biraz daha aydınlatılması yararlı olacaktır.

---

[115] ÖZBEK, Çetin, **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 10-01 Temmuz 2002, s.63.

● İç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı ama yakından ilişkili iki kavramdır. İç kontrol ve iç denetim uzun yıllardan (1940'lı yıllar) bu yana var olan ama özellikle son on yılda zenginleşen ve derinleşen kavramlardır.

● Ülkemizde bu iki kavram, henüz tam anlamıyla anlaşılmış ve birbirleriyle ilişkileri net bir şekilde kurulabilmiş değildir.

● İç kontrolün tanımlanmasında, amaçlarının belirlenmesinde ve iç kontrol için bir çerçeve oluşturulmasında meslek komitelerin ya da kuruluşlarının (COSO "Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission", "COCO "Canadian Institute of Chartered Accountants", Institute of Internal Auditors), Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ının (General Accounting Office) ve kısa adı INTOSAI olan Uluslararası Sayıştay'lar Birliği'nin önemli ve anlamlı katkıları olmuştur. Keza Bankacılığın Gözetimi ile ilgili Basle Komitesinin 1998 yılında Bankaların Kontrol Sistemleri Hakkında yayımladığı 13 prensip bu bağlamda sözü edilmeye değerdir.

● Modern iç denetimin oluşumu 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsünün (Institute of Internal Auditors) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. İç Denetimin Sorumlulukları Hakkında Tebliği İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ise aynı Enstitü tarafından 1978 yılında yayımlanmıştır. Avrupa'da ülkeler iç denetçiler dernekleri Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonunun üyesidirler.

● İngiltere'de Hazine tarafından yayımlanan Kamu Sektörü İç Denetim Standartları (Government Internal Audit Standarts) bulunmaktadır. bu Standartlarda önce İç Denetimin tanımı yapılmakta, daha sonra etik kurallar belirlenmekte ve ardından standartlar "organizasyonal standartlar" ve operasyonel standartlar" olmak üzere iki ana başlıkta ve on standart halinde kurallaştırılmaktadır.

● ABD Sayıştay'ı tarafından yayımlanan "Federal Devlette İç Kontrol Standartları" isimli dokümanda iç kontrolle ilgili özlü tanım şöyledir:

"İç kontrol, bir örgüt yönetiminin ayrılmaz öğesi olup;

- faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik,

- finansal raporlamada güvenirlik,

- yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk,

amaçlarının gerçekleşmesi konusunda makul güvence sağlar".

● ABD Sayıştay'ı tarafından yayımlanan İç Kontrol Standartları'nda yer alan şu satırlar iç kontrolün niteliğini çok açık biçimde sergilemektedir.

"İç kontrol tekil bir olay değil, bütün bir örgüt faaliyetlerinde ve devamlılık temelinde oluşan bir dizi eylem ve aktivitedir. İç Kontrol, kuruluş içinde ayrı bir sistem olmaktan çok, yönetimin faaliyetlerini düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir. Bu bakımdan iç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarlını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür."

● İngiltere Hazine tarafından Avrupa Birliğine Aday Ülkelerin yararlanması amacıyla hazırlanan bir dokümanda:

"İç Kontrol Sistemi, örgütsel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda ve özellikle:

- faaliyetlerin etkinliği,

- kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı,

- yürürlükteki politikalara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluk,

- sahtecilik, kanuna aykırılık veya yolsuzluk sonucu ortaya çıkanlar da dahil olmak üzere varlıkların ve menfaatlerin her türlü kayba karşı korunması,

- bilgilerin, hesapların ve verilerin doğruluğu ve güvenilirliği hususlarında makul güvence sağlamak üzere örgüt bünyesinde tesis edilmiş sistemler ağının bütününü kapsar.

İç kontrol sistemi, kurumsal politikaların, amaçların ve hedeflerin gerçekleşmesine yönelik riskleri belirleyen devamlı bir prosese dayanır, risklerin özelliklerini ve büyüklüklerini değerlendirir ve bu riskleri ekonomik, verimli ve etkin bir tarzda yönetir" denilmektedir.

● Yine bu dokümanda iç denetimin tanımı ve yaptığı faaliyetler çok net ve anlaşılır şekilde belirtilmektedir:

“İç denetim, örgüt bünyesindeki bağımsız bir değerlendirme olup iç kontrol sisteminin etkinliliğini ölçmek ve değerlendirmek suretiyle yönetime hizmet sağlamak şeklinde faaliyet gösterir.

Bu hizmeti sağlamada İç Denetim:

- İç kontrol sistemini analiz eder ve bir inceleme programı oluşturur.

- Hedeflerin en ekonomik ve verimli bir biçimde .gerçekleştirilmesi için sistemler içinde tesis edilmiş kontrolleri belirler ve değerlendirir.

- Bulguları ve sonuçları raporlar ve uygun olduğu ahvalde tavsiyelerde bulunur.

- İncelemeye tabi sistemdeki kontrollerin güvenilirliği hakkında bir görüş bildirir.

- Örgüt bünyesindeki iç kontrol sisteminin bir bütün olarak değerlendirmek suretiyle bir güvence sağlar.”

● Daha önce belirtildiği gibi, iç kontrol bir yönetim aracıdır. Bu bağlamda;

- Etkin bir iç kontrol yapısının tasarlanması, kurulması ve sürdürülmesi yöneticilerin sorumluluğundadır.

- Yönetim, iç kontrol yapısının bir paçası olarak iç denetim birimi oluşturur. İç denetçiler sağlıklı bir iç kontrol yapısının yerine geçmemelidir.

- İç kontrol standartları yöneticilerin çalışmalarını izlemelerini gerektirir.

- Eksiklikler saptandığında düzeltici önlemlerin gecikmeksizin alınması gerekir.

● İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri dahildir.

İç denetimin bazı özellikleri bulunmaktadır:

- Objektif olmalıdır.

- Güvence ve danışmanlık hizmeti vermektedir. Buradaki güvenceden kasıt, kontrol edilen sistemlerin tümüne ilişkin bir garanti verilmesi söz konusudur. Değişik söyleyişle, iç denetçilerin, o kurumun faaliyetlerinin hedeflendiği gibi gerçekleştirildiğine dair güvence oluşturan bir mekanizmadır.

Danışmanlıktan da kasıt şudur: Kanunların hazırlanmasından yeni organizasyonların yapılmasına, yeni uygulamalara gidilmesine kadar pek çok alanda denetçilerin bilgi birikimleriyle yönlendirici olmaları, yardımcı olmalarıdır. Denetim geleceği dönük, değer katan anlamda bir danışma hizmetidir.

- Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer kazandırmak. Bu, geçmişin sahiplenilmesinden ziyade gelecekte karar almada yönetime yardımcı olma misyonunu içirmektedir.

- Süreç denetimi yapılmaktadır. Bir kararın alınmasından o kararın uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesine kadar varan tüm süreçlerin denetimi, iç denetimin yeni fonksiyonlarından biridir.

- Yönetimin hedeflerinin ve beklentilerinin ne ölçüde gerçekleştirildiği de iç denetimin alanına girmektedir.

C- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre İç Kontrol İç Denetim

Halen yürürlükte olan kontrol sistemimiz Fransız modeline dayanmaktadır. Sistemlere, mekanizmalara değil, kişilere odaklanmaktadır. Saymanın Maliye Bakanlığı adına ita amirinin işlemleri üzerinde kontrol icra etmesi bu modelin temel özelliklerinden birisidir. Kanun, saymanın mevzuata uygunluk yönünden yaptığı kontrolü mali kontrol yetkilisine kaydırmaktadır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun getirdiği bazı olumlu adımlara rağmen iç kontrol fonksiyonu yerli yerine oturtulmamış ve iç denetim ile ilişkisi sağlıklı biçimde kurulamamıştır.

Kanunun formülasyonundan ilgi ve dikkat iç denetim üzerine yoğunlaşmakta ve iç kontrol gölgede kalmaktadır.

Kanundaki “harcama öncesi kontrol”, “mali kontrol yetkilisinin nitelikleri", “mali hizmetler birimi”, “muhasebe hizmetleri”, “muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması” gibi maddeler kontrol fonksiyonunun harcamalara ve girdilere odaklandığı izlenimini vermektedir. Oysa, kontrol fonksiyonu harcamaların ve girdilerin yanı sıra süreçlere, faaliyetlere, çıktılara ve sonuçlara da odaklandığı ölçüde anlamlıdır.

10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun ”İç Kontrol Sistemi” başlıklı Beşinci Kısmının 55. maddesinde, iç kontrol “Kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan mali yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir.”şeklinde tanımlandıktan sonra görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenip geliştirilerek uyumlaştırılacağı hükme bağlanmıştır.

● 55. maddenin birinci fırkasında iç kontrolün “mali yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleri”nden oluştuğu gibi bir tanım yapılmaktadır.

ABD Sayıştay’ının yayımladığı İç Kontrol Standartlarında yapıldığı gibi, basit ama işlevsel bir tanımla yetinilmesi daha uygun olurdu. Bu suretle “harcama öncesi kontrol” ve “harcama sonrası iç denetim” gibi çağdaş iç kontrol anlayışı içinde yeri olmayan ibarelerden kurtulma şansı da doğardı.

● 55. maddenin ikinci fıkrasında “mali yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler”in Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce belirleneceği ifade edilmektedir.

Oysa bu fıkrada belirlenecek olan standartların “İç Kontrol Standartları” olduğu açık seçik ifade edilmeliydi. Fıkra metninde ayrıca, yayımlanacak iç kontrol standartlarının genel kabul görmüş iç kontrol ilkeleriyle uyumlu olacağı vurgulanmalıydı.

55. maddenin ikinci fıkrasında “iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır”

denilmekte ise de, iç denetimle ilgili bu tür düzenlemeler bu fıkrada değil, iç denetimi ilgilendiren maddeler bağlamında usulü çerçevesinde yapılması daha uygun olurdu.

Kanunun "İç kontrolün amacı" başlıklı 56. maddesi aynen şöyledir:

"İç kontrolün amacı;

a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini;

e) İç kontrol faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasını,

Sağlamaktır."

İç kontrolün amacı bağlamında (a), (b), (c) ve (d) fıkralarında yer alan ifadeler ilkesel olarak doğrudurlar.

Oysa (e) fıkrasındaki ifadenin kontrolün amacı ile bir ilgisi yoktur. Bu fıkra kontrolün amacına değil, kontrolün ve denetimin nasıl icra edileceğine ilişkin olup maddede yer almaması daha doğru olurdu.

Kontrolün yapısı ve işleyişine ilişkin 57. maddede, "Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; mali hizmetler, harcama öncesi kontrol ve muhasebe hizmetlerinden oluşur.

Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli 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 ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.

Kamu idarelerinin mali hizmetler birimi yöneticisi ile mali kontrol yetkilisi ve muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak mesleki konularda eğitime tabi tutulur ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. Sertifika alamayanlar kamu idarelerinde bu kadrolara atanamazlar." denilmektedir.

● 57. maddenin birinci fıkrasında "kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri, mali hizmetler, harcama öncesi kontrol ve muhasebe hizmetlerinden oluşur" denilmekte ise de, bu haliyle fıkra çağdaş bir kontrol fonksiyonun yapısını ifade etmekten uzaktır.

Birinci fıkra kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişimler ve izleme gibi iç kontrol standartlarının beş önemli unsuru dikkate alınarak formüle edilmeliydi.

● İkinci fıkra kendi bünyesinde bazı doğru ilkeleri ve ifadeleri taşımakta ise de, iç kontrolün standartlarını karmaşık ve anlaşılması zor bir şekilde dile getirmektedir.

● 57. maddenin son fıkrası kontrol yapısı ve işleyişi ile ilgili olmayan ve ilgili maddelerinde zaten düzenlenmiş hususlara ilişkin olup, bu maddede yer almış olması uygun değildir.

Kanunda iç denetim "İç Denetim", başlıklı 63., "İç Denetçinin görevleri", başlıklı 64., "İç denetçinin nitelikleri ve atanması" başlıklı 65. maddelerle "İç Denetim Koordinasyon Kurulu" ve "İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri" başlıklarını taşıyan 66. ve 67. maddelerde düzenlenmiştir.

Kanunun 63. maddesinde "İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır" şeklinde tanımlanmıştır.

“İç Kontrol (Internal Control) ile “İç Denetim” (Internal Audit) çoğu kez ya karıştırılmakta ve birbirlerinin yerine kullanılmakta veyahut birbirleriyle olan ilişkilerinden koparılarak ele alınmaktadır.

Yapılacak ilk iş iç kontrolü yerli yerine oturtmaktır. İç kontrol ya da iç kontrol sistemi kamu idareleri tarafından risklere karşı alınan tedbirler bütünüdür. Eğer iç kontrol sistemi yerine başka bir terim kullanmak gerekiyorsa, bu sisteme risk yönetimi demek uygun olur. Son zamanlarda, literatürde, tanımlamalar yapılırken iç kontrolün risk yönetimi terimi ile birlikte kullanılması iki kavram arasındaki örtüşmeye değilse bile yakınlığa işaret etmektedir.

İç denetim fonksiyonu, iç kontrol sisteminin bir parçası ve önemli bir öğesi olmakla birlikte iç kontrol sisteminin yerine geçmemektedir. İç denetim, iç kontrol sistemini bütün yönleriyle bağımsız ve tarafsız bir şekilde incelemek ve değerlendirmek suretiyle iç kontrol sisteminin yeterliliği ve güvenilirliği hakkında üst yöneticiye görüş bildiren ve eksikliklerin ve yetersizliklerin giderilmesi için tavsiyelerde bulunan bir hizmettir.

Toparlamak gerekirse, 63. maddede iki cümle halinde yapılan karmaşık tanım yerine basit ama mesajı açık bir tanım yapılması daha yerinde olurdu.

Ayrıca, tanım yapmak ve bu tanım içinde iç denetim fonksiyonunun bazı özellikleri ile ilgili terimleri kullanmak da yasal kodifikasyon yönünden yeterli sayılmamaktadır. Bu bakımdan, iç denetimin kamu idaresi içindeki statüsünün üstlendiği misyonu tarafsız şekilde yerine getirmesine elverecek yetkinlikte olması gerektiğinin madde metninde vurgulanması ve iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının mutlaka kurallaştırılması gereklidir. “İç denetçi görevinde bağımsızdır” demek bağımsızlığın denetçi düzeyinde ifadesidir. İç denetim fonksiyonunun fonksiyonel bağımsızlığı da vurgulanmalıdır.

Artan hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık talepleri iç denetim sonuçlarının sadece bir iç idari mesele olarak görülmemesi gerektiği yönündeki eğilimleri güçlendirmektedir. Nitekim, Kanada Hazine Kurulu Sekreterliği tarafından 2002 yılında hazırlanan “Kanada Kamu Sektöründe İç Denetim” başlıklı bir dokümanda iç denetim raporlarının kamuoyunun kolaylıkla erişimine açık olması gerektiği yönünde bir ilkenin kabul edildiği görülmektedir. Bu nedenle, gizlilik ve kişilik haklarının

korunması gerektirmedikçe, iç denetim raporlarının kamuoyunun istifadesine sunulacağı, 63. maddede ifadesini bulmalıdır.

Kanunun 64. maddesinde İç denetçinin görevleri "Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

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) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

e) Mali 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.

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

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir." şeklinde sayılmış bulunmaktadır.

V - BORÇ YÖNETİMİ

A- Borç Sarmalında Kıvranan Türkiye

1980'li yıllar ile birlikte Türkiye'de kamunun borç stoku hızla artmaya başlamıştır. Kamu giderleri, kamu gelirleri ile karşılanamamış; açığın borçlanma yoluyla karşılanması yoluna gidilmiştir. Türk ekonomisi 1990'lı ve 2000'li yıllarda peş peşe krizler yaşamaya başlamıştır. Özellikle 1990'lı yıllarda yaşanan siyasi belirsizlik, ekonominin finansman krizleri ile karşılaşmasına neden olmuştur. Günümüzde borçlanma gelirlerinin vergi gelirlerinin alternatifi olarak olağan kamu gelirleri arasında yer alması, devletleri, tasarruf ettiğinden fazlasını harcamak ve oluşan açıkları borçla karşılamak gibi bir kolaycılığa itmiştir. Bu nedenle kamu harcamaları hızla artarken sağlam kaynaklardan beslenen bir kamu maliyesi yapısının oluşmaması, ekonominin bir borç kısır döngüsüne girmesine, periyodik aralıklarla krizlerle karşılaşmasına, giderek bozulan bir mali yapı ile birlikte bütçelerin işlevlerini yerine getirememesine sebep olmuştur. Ekonomik sıkıntılara rağmen, hükümetlerin tüketim alışkanlıklarında değişiklik olmamış, borçlanma, kamu mali yönetiminde temel bir finansman aracı olarak görülmüştür. Bütçe açıklarının finansmanında vergi politikası yerine borçlanması politikasına öncelik verilmesi sonucu, bütçe disiplininden uzaklaşılmış, Türkiye'de ekonomi ve mali yapı ilkin kırılgan hale gelmiş, finansman krizleri neredeyse süreklilik kazanmıştır. Krizlerin aşılması amacıyla uluslararası kredi kuruluşlularının desteğiyle ekonomik programlar uygulanmaya başlanılmıştır. Bu tür programlarda göze çarpan husus, Ülkenin içinde bulunduğu sorunların aşılması için mali disiplinin öneminin açıkça vurgulanması ve faiz dışı fazla verilmesidir. Böylece, yüksek enflasyon, ödemeler dengesi problemleri ve kamu açıkları ile karşılaşan ülkelerin sıkı maliye politikası ile kamu borçlarının azaltılması, gelirlerini arttırmaları, borçlarını çevirebilmeleri ve büyüme ortamına geçilmesi amaçlanmaktadır. Ancak Türkiye'de bu programların gerektirdiği yapısal önlemlerin hayata geçirilmesinde yaşanan sorunlar ve uygulama sürecinde karşılaşılan krizler sürdürülebilir ekonomik ve mali yapının gerçekleşmesini engellemiştir. Bu haliyle borç yönetimi, diğer ekonomik ve mali politikalarla birlikte ele alınması gereken son derece önemli ve öncelikli bir konudur[116].

[116] KESİK, Ahmet, "Bütçe Yönetimi ile Borç Yönetiminin Ayrılmasının Konsolide Bütçeye Yansıması", **Maliye Dergisi**, Maliye Bakanlığı Yayını, Sayı 143, Ankara, s.2.

Borçlanma ve nakit yönetimi, 1983 yılı sonuna kadar Maliye Bakanlığınca yerine getirilmiştir. Böylece kamu gelirleri ve nakit yönetimi tek elden ve eş güdüm içinde yürütülmüştür. Borç ve nakit yönetimi ile bütçe yönetiminin bir arada bulunmasının temelinde yatan, bütçe dengesi ile borçlanma arasında bir bağlantının bulunması, sıkı ve etkin eş güdümün sağlanmasıdır. Ancak 14.12.1983 tarih ve 188 sayılı, 18.06.1984 tarih ve 232 sayılı kanun hükmünde kararnamelerle borç ve nakit yönetimi, bütçe yönetiminden ayrılarak, bu yetkiler, Hazine Müsteşarlığına verilmiştir. Bu yönde oluşan politika tercihiyle, zaten parçalı olan kamu mali yönetim yapısı daha da parçalı hale gelmiş, bütçe ile nakit ve borç yönetimi birbirlerinden ayrılmıştır[117].

Son yirmi otuz yıldır Türkiye çok ciddi bir borç problemiyle karşı karşıyadır. Yakın zamanlara kadar yasal bir çerçeve dahi olmaksızın, etkin ve sürdürülebilir bir borçlanma politikası bulunmaksızın, dağınık bir idari yapı, gelirlerden kopuk popülist harcama politikaları, Türkiye'de borç stokları hızla arttırmıştır. Bu durum, ekonomide belirsizliklerin ve borçların maliyetinin artmasına, daha açık bir ifadeyle borçların vadelerinin kısalmasına ve yüksek reel faizlere neden olmuştur.

Faizler borçlanma yoluyla ödenmektedir. Zira faizlerin artış hızı gelirlerin artış hızının çok üzerindedir. Borç faizlerinin bütçe gelirleri ile ödenemeyip yeniden borçlanma suretiyle ödenmesi, borç kısır döngüsüne girildiğinin bir göstergesidir. Borç kısır döngüsü terimi, borcun kendi içinde sürekli olarak artmasını ifade etmek için kullanılır. Borç faizleri normalde bütçe gelirleri ile karşılanır. Ancak faiz yükünün aşırı derecede artması sonucunda bütçe gelirlerinin yetersiz kalması ve faiz ödemelerinin de borçlanma ile karşılanmak zorunda kalınması muhtemeldir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda borç stoku sürekli olarak artar. Zira borcun her devredişinde faizlerin bir kısmı borç stokuna eklenir.

Oysa devletin varlıklarında ve kaynaklarında aynı düzeyde bir artış sağlanamaz. Dolayısıyla, borç kısır döngüsüne girildiğinde, kamu varlıklarının borç karşısındaki değeri sürekli olarak azalmaya başlar. Bu durum devletin bir fakirleşme sarmalına girmesi demektir.

Faizlerin yeniden borçlanma suretiyle ödenmesi, borç stokunun, reel finansman sağlanmadığı halde faizler sebebiyle sürekli olarak artması sonucunu

[117] Ibid.

doğurur. Kendini besleyen döngü, faiz yükünün giderek daha da ağırlaşmasına ve kamu açıklarının hızla artmasına sebep olur.

Borç kısır döngüsünden kurtulmanın tek yolu faizleri bütçe gelirleri ile karşılanabilir bir seviyeye çekmektir. Bunu yapabilmek, ya gelirleri artırmak ya da giderleri azaltmak suretiyle mümkün olabilir. Kısa vadede olağanüstü gelir kaynakları bulunarak borç stoku azaltılmalıdır. Borç stokunun azaltılmasında hedef, faiz yükünün bütçe gelirleri ile karşılanabilecek bir düzeye çekilmesi olmalıdır. Uzun vadede, bütçe fazlası vermek suretiyle borç stoku azaltılmalı ve faizlerin bütçe üzerindeki baskısı hafifletilmelidir[118].

Türkiye 2000 yılından itibaren İMF destekli bir uyum programını uygulamaya koymuştur. 2001 yılında program revize edilmiş olup, 2001'de yaşanan geçiş döneminden sonra, 19. stand-by düzenlemesine geçilmiştir. Bugün 2002-2004 dönemini kapsayan mali uyum programı yürütülmektedir. Uygulanan son iki programın temel maliye politikası amacı sürdürülebilir bir kamu finansman yapısına geçiş için borç stokunun azaltılması olarak belirlenmiştir. Bu amaca ulaşmak için öngörülen temel ölçüt ise, toplam kamu sektörü için faiz dışı fazla olarak belirlenmiştir. Yapının kriz koşulları nedeniyle hükümet programı sürdürmedeki kararlılığını göstermek ve mali disiplini arttırmak amacıyla faiz dışı fazla hedefi sürekli yukarıya çekmektedir. Programın başında GSMH'ya oranı yüzde 3,7 olarak belirlenen hedef gelinen noktada yüzde 6,5'e yükseltilmiştir[119].

Bir ülkenin borç stoku denildiği zaman, o ülkenin herhangi bir dönemindeki iç ve dış borçlarının toplamı anlaşılır. Borç yükü ise, bir ülkenin belirli bir dönemdeki toplam borç stokunun o dönemdeki GSMH'ya oranı demektir. Genel olarak borç stoku ve borç yükü kavramları yalnızca borçların ana para yükümlülükleri dahil edilir. Başka bir deyişle, faizler, bu iki kavrama da dahil edilmez. Bunun temel nedeni, borçların faizlerinin bir gider kalem olarak kabul edilmesi ilkesidir. Türkiye'de 1985 yılından itibaren borçlanma anapara hasılat ve ödemelerin bütçenin dışına çıkarılmış olmasına karşın, bu borçlara ilişkin faiz ödemeleri yukarıdaki temel kural çerçevesinde bütçeye giriş yazılmaktadır[120].

[118] Sayıştay Başkanlığı, **2000 Yılı Mali Raporu**, Ankara 2000, ss.92-93.
[119] TESEV, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Taslağı Değerlendirme Raporu, Ocak 2004, Created by Neevia Document Coverter Trial Version http://www.neevia.com.
[120] EĞİLMEZ, Mahfi, Hazine, İstanbul 1977, s.73.

Konu Hazine olduğu zaman, yalnızca Devlet borçlarının bu kavramlar çerçevesinde ele alınması doğal görünmekle beraber, genel eğilim, iç borçlardaki Devletin borçlarını stoka dahil etmek olduğu halde, dış borçların ülkenin özel kesim borçlarının da dahil olmak üzere bütün dış borçlarını stoka katmak yönündedir.[121]

Türkiye'de kamu açıkları neredeyse süreklilik kazanmıştır. Kamu açıkları, kamu borç stokunun değişmesine neden olmuştur. Türkiye'nin borç yükü son derece ağırdır. Borç stoku âdeta kontrolsüz biçimde artmıştır.

Borç yükünün ağır olması, bir kısım Devlet borçlarının gizlenmesi eğilimini doğurmuştur. Bu durum, borçları, olduğundan daha az göstermektedir. Son yıllarda bütçe çerçevesindeki bazı gelir ve giderler kayıt dışı bırakılarak bütçeye gelir ya da gider olarak kaydedilmemektedir. Bu tür bütçelendirilmeyen işlemler daha çok borçlanma ile ilgilidir. Bütçelendirilmeyen işlemler esas itibarıyla kamu açıklarını az gösterme ve sorumluluktan kaçma kaygısından kaynaklanmaktadır. İstatistiklere ve Devlet muhasebesine intikal ettirilmeyen bu tür borçlar âdeta "görünmeyen borçlar"dır[122]. Örneğin, KİT'lere verilen görevlerden doğan zararlar Hazinece zamanından karşılanmamaktadır. Hazine, finansman yetersizliği nedeniyle bir kısım KİT'leri giderleri finanse etmeye zorlamakta, bu şekilde doğan görev zararı ödemelerini de zamanında yapmamaktadır. Bu şekilde KİT'ler bir finansman aracı olarak kullanılmaktadır. Bu borçlar, Hazine bonosu ya da Devlet tahvili şeklinde Devlet iç borçlanma senetlerine bağlandıklarından, iç borçlar arasında gösterilmemektedir. Görev zararlardan doğan borçların gösterilmemesi sonucu kamunun toplam borç stoku olduğundan daha az gösterilmiş olmaktadır.

KİT'lere verilen görevlerin finansmanı Hazinece sağlanmakta, uzun süreli bir borç ilişkisine dönüştürülmektedir. Asıl olan bu olmakla beraber mevcut görev zararı borçlarının tam tutarı sağlanıp, kurumlarla anlaşma yapılarak uygun şekilde tasfiye yapılmalıdır. Görev zararları bütçeden karşılanmalı, bunların borca dönüşmesine meydan verilmelidir[123].

"Mahsup borçlanma", "nakit dışı borçlanma" da kayıt dışılığın bir diğer yansımasıdır. Bu tür borçlanma işlemleri nakit akışı oluşturulmadan gerçekleştirildiği için mahsup veya nakit dışı borçlanma olarak nitelendirilmektedir. Burada, yapılması

[121]Ibid., s.74.
[122]SAYIŞTAY, 2000 Yılı Mali Raporu, s.49.
[123]Ibid., s.128.

gereken bir ödeme yerine borç senedi verilerek hesaplanmakta ya da alınması gereken bir gelir, mevcut bir borca karşılık tutulmaktadır[124].

Toplumsal talepleri sağlam kaynaklarla karşılamak yerine borçlanma yoluna giden Türkiye, artık yolun sonuna gelmiş görünmektedir. Yüksek faizler nedeniyle, bugün, bütçelerimiz âdeta faiz ödeme bütçesine dönüşmüştür. Bütçelerimiz büyük açıklar vermekte; vergi gelirlerimizin büyük bir bölümü faiz ödemelerine harcanmaktadır. Faiz ödemelerinin giderek büyümesi, bütçenin kontrol edilebilirliğini ve esnekliğini gittikçe azaltmaktadır.

Faiz ödemeleri, bütçenin en büyük kalemi halini almış olup; faiz ödemelerindeki sürekli artış, endişe verici boyutlara ulaşmıştır. Bir kısım faiz ödemelerinin, karşılığında borçlanma senedi verilmek suretiyle yapılıp gider olarak kaydedilmediği nazara alındığında, faiz ödemelerinin göründüğünden de büyük olduğu gerçeği ile karşılaşılmaktadır.

Faiz yükünün fazla olmasının temel nedeni, kuşkusuz borç stokunun yüksekliğidir. Faizler sonuçta borç stokunun bir oranı olduğundan, borç stokunun azaltılması, faiz yükünün azalması sonucunu doğuracaktır. Faiz giderlerinin yüksekliğinin önemli bir nedeni de reel faizlerdir.

Faiz yükünün fazlalığı, yatırımların kısılması sonucunu doğurmaktadır. Faiz yükü diğer bütçe harcamalarını baskı altına almakta olup; son yıllarda bütçede yatırımların payı yüzde 5'lere kadar gerilemiştir[125].

B- Borç Yönetimi

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde kaynakların kullanımı konusunda verimlilik sorunu yaşanmaktadır. Dış finansman kaynaklarının verimli kullanılması için etkin bir borç yönetiminin kurulması bu nedenle son derece önemlidir.

Dış borç yönetimi hem ülkenin reel borç yükünün ağırlaştırılmasını önlemek, hem de ülkenin dünya piyasalarında kredi değerliliğini sürdürebilmek açısından önemlidir. Buna göre, borç yönetiminde ilk kural bir merkezi otoritenin borçları ile ilgili her türlü bilgiye sahip olması ve bu bilgilerin alınan politika önlemleriyle uygulamaya dönüştürülmesidir. İkinci kural, borçların ödeme profilinin borçla yapılan

[124]Ibid., s.14.
[125]Ibid., s.XI.

yatırımların gelir getirme profili ile çakışmasının sağlanmasıdır. Ayrıca bu ilke içerisinde ödenecek faizler ile yatırımın reel getirisinin en azından eşdeğer olması da istenilmektedir. Üçüncü ilke ise borcun yabancı para bileşiminin belirlenmesinde dikkatli hareket edilmesidir.

Dış borç yönetiminin ana amacı kısa vadeli borç profilini geliştirmek, orta vadede sürdürülebilir borç servis yükünü azaltmak, uzun vadede ise ülkedeki ekonomik büyümeyi ve uluslararası piyasalara normal girişleri sağlayabilmek ve sürdürülebilir olmaktır.

Aslında dış borç yönetimi genel makro ekonomik yönetimin önemli bir unsuru olarak görülmektedir. Gerek dış borç yönetimi, gerekse ödemeler dengesi yönetimi bu çerçevede doğrudan ilişkili olup, birbirinden ayrılamaz.

Etkin bir borç yönetiminin cevaplaması gereken temel sorular şunlardır:

- Borçlanma ihtiyacı doğmuş mudur?
- Kim borçlanmalı?
- Ne kadar borçlanılmalı?
- Nereden borçlanılmalı?
- Ne şartlarda borçlanılmalı?

1- Borç Yönetiminin Amaçları

Kamuoyunun güvenini kazanmış iyi borç yönetimi, ülkenin içinde bulunduğu yüksek reel faiz ve kısa vade sarmalından kurtarılmasını sağlayabilecek önemli anahtarlardan biridir. Borç yönetimi, şu hedeflere ulaşmak amacıyla yapılandırılmalı, kanuni desteğe kavuşturulmalıdır;

• Hükümetin finansal pazarlara girişini sağlamak,

• Borçlanma maliyetini minimize etmek,

• Hükümetin borçlanması sırasında Pazar etkilerini minimize etmek,

• Borçlanma araçlarının çeşitliliğini sağlamak,

• Devlet kağıtlarının ikinci el piyasalarda etkin kullanımını sağlamak,

• Dengeli bir vade yapısı oluşturmak,

• Bono piyasalarının sağlıklı gelişimine destek vermek,

• Hane halklarını tasarrufa teşvik etmek,

• Para programı ve borçlanma programının koordinasyonunu sağlamak,

2- Borç Yönetiminin Kurumsal Yapısı

● Türkiye Büyük Millet Meclisi

244 sayılı Kanunla, milletlerarası anlaşmaların akdedilmesi, anlaşmanın bir kanunla Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından uygun bulunması şartına bağlanmıştır. Ancak getirilen istisnalar ve bunların kapsamının zamanla genişletilmesi neticesinde hibe ve kredi teminine dönük anlaşmalarda bu uygun bulma mekanizması kullanılmamaktadır.

● Bakanlar Kurulu

Türkiye Cumhuriyetine hibe ve kredi sağlama gayesi güden anlaşmaları, başka milletlerarası anlaşmalara ve kanunlara dayanılarak yapılan anlaşmaları ve NATO ile ilgili anlaşmaları onaylama yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bütçe kanunları ile bu yetki, savunma borçlanmalarına ilişkin kredi anlaşmaları ile bütçe kanunlarına dayanılarak yapılan diğer kredi anlaşmalarını da kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

● Hazine Müsteşarlığı

Gerek Hazine Müsteşarlığı Teşkilât Kanunu gerekse yeni Kamu Finansman ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre ülkemizdeki borç yönetiminden sorumlu temel kuruluş Hazine Müsteşarlığıdır.

Yabancı ülke ve kuruluşlardan borç ve hibe almak, borçlanmalarla ilgili müzakereleri yapmak ve sonuçlandırmak, borçlanma ile sağlanan imkânları kamu ve özel sektör kurumlarına kullandırmak, kamu kurumlarının borçlanmalarında garantör olmak, borç geri ödemelerini yapmak ve takip etmek, borç yönetiminin hesabını tutmak ve dış borç kütüğü oluşturmak Hazine Müsteşarlığı'nın görevleri arasındadır. Devletin dış borçlanmasının yapılması ve yönetilmesi konusundaki yetkili kurum Hazine Müsteşarlığıdır. Hazine Müsteşarlığının dış borçlanma yapılması ve yönetilmesi konusunda yetkili birimler Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü ile Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğüdür.

Devletin dış borçlanması konusunda milletler arası ekonomik işbirliğine taallûk eden her türlü dış kamu borçlanmalarının hazırlık, akit, kefalet ve garanti işlemlerini yürütmek Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğünün görev alanına girmektedir.

● Maliye Bakanlığı

Devlet borçlarının yönetimi ve muhasebesi ile ilgili esas ve usuller Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından ortaklaşa düzenlenmektedir. Proje kredisi olarak mali yıl içinde elde edilen imkânları bütçelendirmeye, dış borçlanma imkânları ile satın alınacak malzeme ve hizmetlere ait taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarını vize etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Vize yapılmadan satın alma işlemleri gerçekleştirilemez.

● Devlet Planlama Teşkilâtı

Yatırımların dış kredi ile finanse edilmesi, bunların DPT tarafından uygun bulunması ve yatırım planına alınması ile mümkün olmaktadır.

● Sayıştay

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 55. maddesine göre devlete ait borç alma, verme ve çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi ve ayni kıymetleri, Hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve Hazine avanslarını kaydedip denetlemek Sayıştay'ın görevidir.

3- Borçların Yönetimi

Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetimindeki zaaflar nakit yönetimindeki aksaklıklar, kamu kesimi borçlanma ihtiyacını daha da arttırmıştır. İç ve dış borçlanma stokumuzun alabildiğine büyümesi, bu konuda oluşan sarmal, son yıllarda kamuoyunun dikkatini borç yönetimine çevirmiştir. Artan kamuoyu ilgisi, kamu mali yönetimini bu alanda önlem almaya yöneltmiştir. Borçlanma alanında yaşanan sorunları gidermek amacıyla Hazine Müsteşarlığınca hazırlanan "Borç Muhasebesi ve Nakit Yönetimini Geliştirme Projesi" Dünya Bankası finansman desteğinde yürütülmektedir. Proje:

• İç ve dış borç yönetim bilgi sistemlerinin güçlendirilmesini,

• Tahakkuka dayalı bir borç muhasebe sisteminin geliştirilmesini,

• Borçlanma stratejilerinin geliştirilerek sistematize edilmesini,

Hedeflemiştir[126].

Borç yönetiminin, bütçe sistemi, mali yönetim bilgi sistemi, nakit yönetimi gibi mali yönetimin diğer ögeleriyle bağlantılı olarak kurgulanıp yaşama geçirilmesi gerekmektedir. Gerçekten de tutarlı bir borç yönetimi, bir borçlanma stratejisi oluşturmayı, ihaleleri ve diğer piyasa işlemlerini yürütmeyi, bütçeyle borç yönetimini koordine etmeyi amaçlamalıdır. Borçlu daire ve kurumlarla koordinasyon sağlanmalı, borç garantileri izlenip gözetilmelidir.

Borç yönetimi ile görevli birimin, başta yasama organı olmak üzere ilgili bakanlıklara, Bakanlar Kuruluna ve kamuoyuna faaliyet raporları sunması, genel kabul görmüş bir uygulamadır. Nitekim, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 14. maddesinde, Devlet borcu ve Hazine garantilerinin uygulama sonuçlarının Hazine Müsteşarlığınca hazırlanarak ilgili yıl kesin hesap cetveliyle birlikte Hazine Genel Hesabına dahil edilmek üzere Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi, ilgili bütçe yılında sağlanan iç ve dış finansman imkânları, sağlanan Hazine garantileri, Risk Hesabı, alınan ve verilen hibeler, dış borcun devri, dış borcun ikrazı ve dış borcun tahsisine ilişkin bilgilerle finans piyasalarına ve borç yönetimine ilişkin değerlendirmelerin yer aldığı "Kamu Borç Yönetim Raporu"nun üçer aylık dönemler itibariyle Plan ve Bütçe Komisyonuna havale edilmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na, Bakanlar Kurulu'na sunulmak üzere Başbakanlığa, Maliye Bakanlığına, Sayıştay Başkanlığına ve Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığına gönderilmesi öngörülmüş bulunmaktadır.

Gelecekte Avrupa Birliği'nin üyesi olma politikasının bir gereği olarak da Türkiye borç yönetimine önem vermek zorundadır. Maastricht Zirvesinde kamu borçları ile ilgili olarak kamu kesimi borçlanma talebinin (net kamu açığı) GSYİH'nin yüzde 3'ünü geçmemesi kararlaştırılmıştır. Türkiye'nin, hem kendi iyiliği için hem de Avrupa Birliği şartlarına uyum bakımından Maastricht Zirvesinin kamu borçlarına ilişkin ölçütlerine uymasında yarar bulunmaktadır. Bunun için de kamu mali

[126] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin ….", s.105 .

yönetiminde gerekli reformları yapmalı ve bu arada etkin bir borç yönetimi oluşturmalıdır[127].

Borç yönetimi hangi kurum tarafından yürütülürse yürütülsün, bazı temel özelliklerinin bulunması gerekmektedir. Bunların ilki, hesapların borç ve alacak kısmına eşit tutarların yazılmasını gerektiren çift girişli muhasebe uygulanması gereğidir. İkincisi tahakkuka dayalı bir borç muhasebesi oluşturulmak suretiyle yükümlülükler izlenebilmelidir. Son olarak, sistemi, kayıtlara esas belgelerin yeterliliği amacıyla yapılacak denetimleri izleyecek şekilde tesis etmek; bilgisayar kayıtlarına hariçten müdahaleyi önleyecek araçlar geliştirilmelidir[128].

Bu arada, alınan krediler için verilen garantilerin yönetimi de önemlidir. Bu garantiler, borçların ödenmemesi halinde Hazine tarafından üstlenildiği için bütçeye önemli yükler getirebilir. Bu haliyle, garantiler, potansiyel bir yükümlülüktür. Garantilerin iyi yönetimi bakımından bunların sonuçlarını izleyecek bir sitem oluşturulmalı, garanti verilen süreçteki kurum da izlenmelidir. Garantilere ilişkin verilerin yayınlanması faydalı bir araç olabilir[129].

Yarı mali operasyonların büyük bir bölümü kamu borcu mahiyetindedir. Destekleme konusu mallar için düşük faizli krediler, görev zararları, mali durumu kötüleşen bankalara kefaletler, bazı şirketlerin kurtarılması işlemleri, diğer harcamalarla aynı disipline tabi tutulabilir ve bütçeye dahil edilebilir[130].

Kamu borçları, bütçeleme süreçlerine ilişkin olarak bazı sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunların ilki, devletin muhasebe ve bütçe sistemlerinin, kamu borcu kullanan harcaması kurumlarda mali bilinci destekleyecek şekilde oluşturulmamasıdır. Sistem, ödünç almanın etkilerini tam olarak göstermediği için, harcamacı birimler, faiz ödemelerinin maliyetini dikkate almamakta ve maliyetleri minimize etmek için çaba harcamamaktadır. Öte yandan, hükümetlerin borç stoku ve ödemeler için kapsamlı bir planlama yapılması gerekmektedir[131].

Aşırı borçlanma eğilimi karşısında bazı ülkeler borçlanmayı sınırlama yoluna gitmektedirler. Amerika'da hazine borçları, katılım sertifikaları şeklindeki kurum

[127] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin…", s.106.
[128] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.105.
[129] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.105.
[130] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.106.
[131] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.104.

borçları ve federal kuruluşlara ait bütün borçlar bu sınırlamaya tabidir. Amerika ve Almanya'da sadece "yatırımlar" için borçlanılabilinmektedir. Kanada'da "gelirin", Kore'de ise "harcamanın" belli bir oranında borçlanılabilinmektedir. Bu sınırlamalar, yıllık bütçe sürecinin bir parçası olarak uygulanmaktadır. Bazı ülkelerde ise, Kamu borçları, ayrı organizasyon ve özel hesaplar dahilinde izlenmektedir. Örneğin İsveç'te hem iç hem de dış borçlardan sorumlu "ulusal borç örgütü" vardır. Hükümetin borçlanma yetkisini sınırlayan ülkelerdeki deneyimler bütçe sürecinde bir belirsizlik oluştuğu yönündedir. Bunu aşmak için, yasama organı, parasal borç limitleri yerine borcun artmasına neden olan faktörleri kontrol etmeyi amaçlamalıdır. Esneklik öngörülebilmesi için, borçlanma yetkisinin formüle edilmiş artışa göre verilmesi veya bütçe tahminleri üzerindeki borç ve faiz ödemeleri için yasama organının onayına gidilmesidir[132].

a) İç Borç Yönetimi

İç Borçlanma, Hazine açısından yurt içindeki kaynaklardan (kişisel, özel kurumlar, kamu kurumlar) ya zorunlu yöntemlerle ya da gönüllü olarak belirli vade ve faizler karşılığında ödünç para alma şeklinde yapılır. İç borçlanmanın vadeleri açısından değişik sınıflandırmalar söz konusu olmakla birlikte, 1 yıl ve daha kısa vadeli borçlanma şeklinde "kısa vadeli borçlanma", 1 yıldan daha uzun vadeli borçlanmaya ise, "orta uzun vadeli borçlanma" adı verilmektedir[133].

Türkiye'de iç borç stoku hızlı bir şekilde artmaktadır. İç borç yükünün artmasının temel sebebi, sürekli kamu açıklarından kaynaklanan finansman ihtiyacıdır.

Devletin büyük ölçüde borçlanmaya gitmesi sonucu mali piyasalardaki fonlar kamu sektörüne kaymakta, özel sektör fon temininde güçlük yaşamaktadır. "Dışlanma etkisi" olarak adlandırılan bu durum nedeniyle, özel sektör dış piyasalardan fon teminine yönelmektedir. İç borçlar gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir. Bu itibarla, iç borçlanmanın gelir dağılımını en az düzeyde etkilemesi ve iç borç stoklarının piyasa mekanizmasını bozmamasına özen gösterilmelidir[134]

[132] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.104.
[133] EĞİLMEZ, Mahfi, op. cit., s.60.
[134] **Sayıştay 2000 Yılı Mali Raporu**, s.117 vd.

Burada temel yöntem, iç borçların önemli bir bölümünün vade yapısının kısa olması ve Hazinenin borçlanma sıklığıdır. Bu sıklıkta borçlanmak, ekonomideki istikrar arayışına engel olmakta ve Hazinenin pazarlık gücünü azaltmaktadır. Modern borç yönetiminde, bir borçlanma stratejisi çerçevesinde ekonomik konjonktür esas alınarak borcun vade ve faiz yapısı ile borçlanılacak kesimlerin tespiti, nakit akışının sürekli izlenmesi gerekmektedir. Türkiye'de bu şekilde bir borçlanma politikasının izlendiğini söylemek güçtür. Birçok ülkede devlet iç borçlanma kağıtlarının faiz oranları, risk, likidite, ve vergi muafiyetleri gibi nedenlerle diğer yatırım araçlarına göre daha düşük iken, Türkiye'de tam tersine bir görüntü sergilenmektedir. Yine toplam talebin kontrolü bakımından tasarruf sahiplerinden doğrudan borçlanma olumlu bir yaklaşım olduğu halde, bu kesimlere doğrudan satışlar hâlâ sınırlıdır. Halka arz yöntemiyle borç, tasarruf sahiplerinin, bankalarca elde edilen 3-5 puanlık günlük faiz farkını elde etmelerini mümkün kılabilir.[135]

İç borç yönetimi konusunda yapılacak ilk iş, merkezi hükümetin bütün gelir, gider ve borçlanma işlemleri içeren bir finansman tablosunun (borçlanma gereği ve finansmanı) hazırlanarak, Kesin Hesap Kanununda yer alma zorunluluğu sağlanmasıdır. Aynı işlem tahmin bazında bütçe hazırlığı sırasında yapılmalı ve mutlaka Meclisin onayına sunulmalıdır. Bu şekilde, yıl içinde Bankalar Kurulu Kararı ile yaratılan bir çok yükümlülüğe, tespit edilecek ilkeler bazında sınırlama getirilmesi sağlanmış olacaktır. Aksi takdirde, Meclis, yetki verdiği mali işlemlerin boyutun tam olarak görememektedir. Borçlanma programları, borçlanma ihtiyacının zaman ve miktarını, maliyetini, riskini, borçlanmasının döviz cinsi, vade ve faiz yapısını, endekslenip endekslenmeyeceğini, hangi piyasalardan nasıl bir rekabet altında borç alınacağını, hangi türev işlemlerin (vadeli işlemler, swap, option, forward ve future anlaşmaları) kullanılacağını analiz ederek hazırlanmalıdır. Bu borçlanma programlarının da performans değerlendirmesi yapılarak her yıl, Meclise, Bütçe ekinde sunulmalıdır[136].

İç borçlanma vadesi açısından bir yıl ve daha kısa vadeli borçlanma (hazine bonoları), bir yıldan uzun vadeli (devlet tahvilleri) veya orta-uzun vadeli borçlanma söz konusudur. İç ve dış borç ana para geri ödemeleri de yılı bütçesi ile ilişkilendirilmeden yapılmaktadır. Borçlanma araçlarının kullanımı yetkili mercii, tutar

[135] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.193.
[136] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.224.

ve zaman bakımından sınırlandırılmıştır. Hazine bonoları ile borçlanmaya nakit dengesini sağlamak, devlet tahvilleri yoluyla borçlanmaya ise finansman amacıyla başvurulması gerekir. Kısa vadeli avans imkânı Merkez Bankası Kanunu ile oldukça sınırlandırılmış olup, (cari ve önceki yıl ödenek farkının yüzde 3'ü son yıllarda devredilen tutarlar da tasfiye edilmektedir. Türkiye'de devletin iç borçlanmasını yürütmek, devlet tahvili, hazine bonosu ve diğer iç borçlanma senetleri çıkarmak Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü'nün görevidir. Ayrıca, borç yönetiminin hesabını tutmak, dış borç veri tabanını oluşturmak, hazine garantilerine ilişkin işlemleri yürütmek, garanti ve devir şartlarını belirlemek bu genel müdürlüğün görevleri arasındadır[137].

b) Dış Borç Yönetimi

Dış borca, bütçe finansmanı veya proje finansmanı amacıyla başvurulmaktadır. Hazine kaynakları itibariyle yabancı devletlerden, uluslar arası kuruluşlardan yabancı piyasalardan borçlanmaktadır. Devletler arası borçlar genellikle proje ile ilgili olmaksızın ödemeler dengesinin iyileştirilmesi için kullanılmaktadır. Uluslararası kuruluşlardan alınan krediler ise Hazine tarafından genel amaçlarla kullanılıyorsa "Hazine Dış Borcu", başka kuruma devrediliyorsa "Devirli Dış Borç" olarak adlandırılır. Kamu kuruluşlarının borçlanmasında hazine garanti veriyorsa buna da "Garantili Dış Borç" denilmektedir.

Borçlanma politikası ile ilgili orta-uzun vadeli hedefler Beş Yıllık Kalkınma Planlarıyla ortaya konmakta ve yıllık programlarla somut hedeflere indirgenmektedir. Kamu kurumları hangi yatırımları dış kredi ile finanse edebileceklerine kendileri karar vermektedir. Kurumlar bir projeyi dış kredi ile finanse etmeye karar verdiklerinde yatırım programına alınması için DPT'ye müracaat etmekte, ardından temin edilen kredi için Hazine Müsteşarlığının onayı alınmaktadır.

Hazinenin geri ödemesinden doğrudan sorumlu olduğu krediler konsolide bütçe borçlarıyla devirli kredilerdir. Garantili kredilerin vadesi gelen taksitlerinin ödenmemesi halinde de ödemeyi garantör olarak Hazine üstlenmektedir[138].

Bu konuda, öncelikle, Hazine, dış borçlar hesabını tam, uygun ve doğru hale getirmek yükümlülüğü ile karşı karşıyadır. Yani, mevcut veri sistemleri tabanı ile

[137] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.268.
[138] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.269.

muhasebe sistemi arasında bağlantı kurulması, saymanlığın işleyişinde ve yapılanmasında karşılaşılan sorunların giderilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, oluşturulan yeni sistemde verilerin güvenirliğini ve doğruluğunu sağlamak için iç kontrol sistemi geliştirilmeli, hem kreditörden hem de kullanıcı kuruluştan gelecek kredi kullanım bilgilerinin dış finansman bilgi sistemine kaydını sağlayacak tedbirler alınması, ayrıca saymanlık kayıtlarında muhtemel yükümlülüklerin ve teyit edilmemiş kullanımların takip edileceği hesaplar ihdası, yıllık yatırım programlarına dış kredi anlaşmalarında öngörülen kullanım takviminde yer alan ödeneklerin konulması, kuruluşların dış proje kredisi kullanımlarının tamamı için ödenek istemelerinin sağlanması gereklidir. Garantili borçlar bakımından son yıllarda uygulanmasına başlanan "Borçlanacak kuruluşun hazine garantili mevcut dış borçlarını geri ödeme performansı ve borç ödeme kabiliyeti ve genel bir üst limit ile sınırlandırılması son derece olumludur[139].

Dış borçlanma ülkeye dışardan bir kaynak girişi sağladığı için, ekonomide derhal olumlu bir etki yaratır. Buna karşılık söz konusu borcun anapara ve faizlerinin ülkeden dışarıya transferi de aynı şekilde derhal bozucu bir etki yaratır. Bu nedenle dış borçlanmanın, yüksek getiri sağlayacak verimli yatırımlara yöneltilmesi çok önemlidir[140].

Dış borçlanmada, hem kaynak temini hem de kullanımında iticilik, etkinlik ve transfer gibi bazı ölçütlere uyulması gerekmektedir. İticilik, tasarruf oranlarının ve sermaye-hasıla katsayısının artarak ekonomik büyüme hızının sürekliliğini sağlamasını; etkinlik kriteri ise, dış borçla finanse edilen yatırımların marjinal gelirlerinin borç servisini karşılamasını; transfer kriteri de, dış borç servisinin aksamadan yürütülmesini amaçlamaktadır. Kişi başına dış borç artış hızının kişi başına gelir artışının üzerinde olduğu, reel faiz oranlarının GSMH büyüme hızını genellikle aştığı, dış borçlanmanın neredeyse sadece borç ödemek için yapıldığı Türkiye'de anılan ölçütlere uyulduğunu söylemek mümkün gözükmemektedir[141].

Ülkemizde dış borçların yönetiminde, kaydedilmesinde ve izlenmesinde ciddi sorunlar ve zaaflar bulunmaktadır. O kadar ki, 1995 yılından bu yana dış borç

[139] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., ss.224-225.
[140] EĞİLMEZ, Mahfi, op. cit., s.72.
[141] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.195.

hesapları hakkında Sayıştay'ca uygunluk bildirimi verilememekte, bunlar kesin hesap kanunlarına dahil edilmemektedir.

Dış borçların takibi için "Dış Borç Veri Tabanı Sistemi" oluşturulmuşsa da, yetersizliği nedeniyle 1994 yılından itibaren yeni bir sisteme oluşturulmaya başlanmıştır. Sistemin temel zaafı, verilerin, kreditörlerinden alınmasıdır. Kredi kullanan kurum ve kuruluşlardan veri sağlanması yöntemi geliştirilememiştir. Devlet, borcunu alacaklısından öğrenmektedir[142].

Öte yandan, saymanlık ve Dış Borç Veri Tabanı Sistemi kayıtları birbirinden bağımsız olarak yürütülmektedir. Saymanlık bünyesinde borç kütüğü olmadığından kredi anapara ve faiz ödemeleri izlenememektedir. Saymanlık, ödemeler konusunda tümüyle tahakkuk dairesine bağlı olup, tahkik imkânından yoksundur. Saymanlığın garantili kredilerine ilişkin kayıtları da sağlıklı değildir. Hazine garantör sıfatıyla ileride maruz kalabileceği yükümlülükleri sağlıklı olarak izleme olanağından yoksundur. Özetle Devlet Borçları Saymanlığı kayıtları, dış devlet borcu bakiyesini doğru, tam ve uygun bir biçimde göstermemektedir[143].

Dış borçların kayıt ve raporlamasıyla ilgili ciddi sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunlar, Sayıştay 2000 Yılı Mali Raporunda şu şekilde ortaya konulmaktadır[144].

Dış Borçların takibi, muhasebeleştirilmesi ve raporlaması uygun şekilde yapılmamaktadır. Kamu dış borçlarının kayıt ve muhasebesinde ciddi sorunlar oraya çıkmıştır ve bu sorunlar henüz tam olarak çözülememiştir. Kamu dış borçları ile ilgili olarak:

● Dış Borç kullanımları tam ve uygun şekilde takip edilememekte ve bütçeleştirilememektedir. Bütçe ve yatırım programı sürecinde kamu kuruluşları tarafından kullanılan dış kredilerin kayıt altına alınmasına gösterilen direnç bu durumun temel nedenidir.

● Dış borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlaması ile ilgili düzenlemeler yetersizdir. Devlet Muhasebe Yönetmeliğinin getirdiği düzenlemeler, bütün dış borç işlemlerinin uygun şekilde kaydedilmesini sağlamak için yeterli değildir.

---

[142] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.196.
[143] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.196.
[144] **Sayıştay 2000 Yılı Mali Raporu**, s.107 vd.

● Dış borç kullanımlarının denetimi yetersizdir. Hazinenin dış borçlarla ilgili temel veri kaynağı olarak kullandığı dış borç veri tabanı henüz denetlenmemiştir.

● 1995 ve takip eden yıllara ait dış borç hesapları, Sayıştay'ın uygunluk vermemesi nedeniyle Meclis tarafından reddedilmiştir.

● Yine Sayıştay'ın önerileri doğrultusunda dış borçların izlenmesinde ortaya çıkan sorunları çözmek için oluşturulan Dış Borç İzleme Komitesi, dış borçların takibi ve bütçelendirilmesine dönük çalışmalar yapmaktadır. Komite çalışmaları neticesinde kayıt ve muhasebe ile ilgili önemli bazı gelişmeler sağlanmış olmakla birlikte henüz tam sonuç alınamamıştır.

Özel sektörün dış borçlarının izlenmesinde yetersizlikler vardır. Dış borç kullanımlarının takip edilememesinin iki temel nedeni vardır. Bunlardan biri, kamu açıklarını olduğundan az göstermek kaygısıyla dış borç kullanımlarını bütçeleştirmeye karşı gösterilen direnç, diğeri de hesap verme sorumluluğundan kaçmak için muhasebe dışında kayıt ve veri sistemleri oluşturulmasıdır.

Hazinenin dış borç veri tabanı konusundaki temel yaklaşımında sorunlar bulunmaktadır. Hazine, bu zamana kadar dış borçlarla ilgili iki ayrı veri sistemi kullanılmıştır:

Sadece nakit giriş ve çıkışlarını izleme yeteneği olan saymanlık muhasebesi

Bu sistem, kullanılan muhasebe sisteminin yetersizliği nedeniyle dış borç yönetimi için gerekli verileri üretememektedir. Saymanlık vasıtasıyla dış kredi kullanımlarının takip edilmesi son derece güçtür, ödemelerle ilgili sıhhatli bilgi önceden üretilmemekte ve borç stoku miktarı tam olarak bilinememektedir. Sistemden sadece banka hesaplarından ödenen dış borç anapara ve faizleri konusunda güvenilir bilgi sağlanmaktadır. Muhasebe verileri sadece kanuni sorumluluğu yerine getirmek amacıyla üretilmekte ve Sayıştay'a dış borç kayıtları olarak sunulmaktadır.

Dış Finansman Bilgi Sistemi

Dış borçlarla ilgili temel veri kaynağını oluşturan bu sistem, temel olarak kreditörlerden alınan bilgileri kullanacak şekilde tasarlanmıştır. Bu sistem muhasebe

yaklaşımı ile oluşturulmamıştır; verilerin karşılıklı kontrolünü ve dengesini sağlayan iki taraflı kayıt prensibine dayanmamaktadır. Sistemden alınan verilerin güvenliği kanıtlanmamıştır, ancak Hazine resmî yayınlarda bu verileri kullanmaktadır. Bu sistem Hazine tarafından "istatistiki nitelikli" olarak tanımlanmaktadır.

Dış borç stokunun tespitine yönelik çalışmalar henüz sonuçlandırılmamıştır. Dış borçlar hesabı 1996 yılından bu yana verilememiştir. Bunun anlamı bu hesabın devletin ne kadar dış borcu olduğunu göstermemesidir. Dış borçların bütçeleştirilmemesi sonucunda kamu açıkları olduğundan az gösterilmektedir. Dış Borçların denetiminde sorunlar ortaya çıkmaktadır. Dış borçların kayıt ve muhasebesi ile ilgili sorunlar Sayıştay'ın 1997 yılından itibaren her yıl Meclis'e sunduğu İzleme Raporlarının esas konusu olmuştur. Bu raporlarda dış borçlarla ilgili sorunların çözümü için bir dizi öneri getirilmiştir. Sayıştay Genel Kurulu'nca önerilen ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunca uygun görülen bu öneriler uygulamada dikkate alınmalıdır[145].

Dış proje kullanımlarının bütçeleştirilmesiyle ilgili olarak ödenek kayıt işlemlerinin Maliye Bakanlığında uzun zaman alması, işlem yapılmaması halinde yaptırımın belli olmaması gibi nedenlerle ciddi sorunlar yaşanmaktadır[146]. Dış proje kredileri büyük ölçüde kayıt dışı olup, bu sorunların çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

Gerçekten, yıllardır, Sayıştay genel uygunluk bildirimlerini hazırlarken kesin hesapların incelenmesi sırasında kamu kuruluşları tarafından kullanılan dış proje kredilerinin miktarının Hazine Müsteşarlığı ve kullanıcı kuruluşlar tarafından farklı tespit edildiği, kullanılan kredilerin büyük bir kısmının bütçeleştirilmediği, muhasebe kayıtlarının yapılmadığı ve kesin hesaplara dahil edilmediği tespiti yapılmaktadır.

Dış Proje Kredisi, belli bir projenin kısmen veya tamamen dış finansmanı amacıyla yabancı ülkeler, uluslararası kuruluşlar, yabancı bankalar ve yabancı ülkelerde yerleşik diğer mali kurumlardan sağlanan dış finansman kaynaklarıdır.

Yabancı ülke, banka ve kurumlar veya uluslararası kuruluşlarla yapılmış veya yapılacak anlaşmalara göre genel ve katma bütçeli kuruluşlar tarafından kullanılan nakdi ve ayni dış proje kredilerinin dış borç kaydı, bütçeleştirilmesine ve

[145] **Sayıştay 2000 Yılı Mali Raporu**, s.109.
[146] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.196.

muhasebeleştirilmesine ilişkin amir hükümler, usul ve esaslar 2002 yılı Bütçe Kanununun 33. maddesi ve buna istinaden ilgili Devlet Bakanlıkları ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan, 28 Nisan 1999 tarih ve 23679 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Tebliğ ile belirlenmiştir. Bu düzenlemeler göre:

- Genel ve katma bütçeli kuruluşlarca dış proje kredisi olarak kullanılan her türlü imkânının dış borç kaydının yapılarak bütçeleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesi esas olup, genel ve katma bütçeli kuruluşlarca kullanılacak nakdi krediler ile yurt içinde ve dışında mal, hizmet ve eğitim bedeli olarak kullanılan ayni kredilerin, kullanıcı kuruluşlar tarafından DPK (Dış Proje Kredisi) formları ile Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğüne bildirilmesi,

- Hazine Müsteşarlığı tarafından, kurumların bildirdiği kullanımların dış borç kaydının yapılması ve bütçeleştirmek için Maliye Bakanlığına bildirilmesi,

- Maliye Bakanlığınca söz konusu miktarların ilgili kuruluşlara ait bütçelerde açılacak tertiplere ödenek kaydedilerek veya mevcut ödeneklerden aktarma yapılarak bütçeleştirilmesi,

- Kullanıcı kuruluşlarca ayni ve nakdi kredi kullanımlarının ilgili hesaplara kaydedilerek muhasebeleştirme işleminin yapılması,

- Kuruluşlarca kreditörden, yeterli bilgi temin edilememesi durumunda Hazine Müsteşarlığı ve Merkez Bankasından kredi kullanımına ilişkin bilgilerin temin edilmesi, elde edilen bilgiler arasında bir farklılığın olması halinde, durumun, ilgili harcama belgeleriyle birlikte Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğüne bildirilmesi gerekmektedir.

- Dış borcuna ilişkin belgelerin doğru, düzenli ve zamanında gönderilmesinden kuruluşların dış proje kredisi ile ilgili birimleri, tahakkuk memurlukları, saymanlıklar ve ilgili işlemleri onaylayanlar sorumlu olduğu gibi, kuruluşlar kullandıkları dış kredilere ait bütün belgeleri, ilgili kredinin geri ödemesi tamamlanıncaya kadar muhafaza etmekle yükümlüdürler.

Yukarıda belirtilen amir hükümler uyarınca genel ve katma bütçeli kuruluşlar, yıl içinde elde ettikleri dış proje kredilerini bütçeleştirmekle yükümlüdürler. Söz konusu kuruluşlarda herhangi bir harcamanın bütçe ile ilişkilendirilmeden yapılması durumunda, bu harcama ile ilgili olarak, sorumluluk ve denetim bakımından Sayıştay

Kanunu ve Muhasebe-i Umumiye Kanununda yer alan genel hükümler uygulanmak durumundadır. 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 42. maddesi uyarınca dış kredi kullanımının saymanlığa intikal etmeden (bütçeleştirilmeden) yapılması durumunda, söz konusu işlemi yapanlar sayman addolunur.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Ek.1 ve Ek.2 maddesine göre de bütçeleştirme işlemleri ve ödenek kaydı yapılmadan harcama yapılması, kuruluşun ödenek üstü harcama yapması anlamına geleceğinden bu suretle yapılmış olan harcamalarda saymanla birlikte tahakkuk memurları ve ita amirleri de sorumlu tutulurlar.

Ayrıca, 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 30 uncu maddesine göre; dış kredi imkânları ile yapılan işlerle ilgili sözleşmeler, (uluslar arası anlaşmalarda aksine hüküm yoksa), Maliye Bakanlığı tarafından vize, Sayıştay tarafından da tescil edilmedikçe uygulanamazlar.

Genel bütçeli kuruluşların 2002 yılı dış proje kredileri ile ilgili olarak Hazine Müsteşarlığı, Merkez Bankası ve kurumlardan kredi kullanım bilgileri alınmış olup; buna göre;

- 2002 yılı itibariyle genel bütçeli kuruluşlarca, 1.016.809.005.640.000 lira dış proje kredisi kullanılmıştır.

- Kullanıcı kuruluşlar, DPK formlarıyla ise 540.303.536.941.000 lira toplam kredi kullandığını bildirmişlerdir.

- Kuruluşların kesin hesaplarında, 2002 yılı dış proje kullanımına ilişkin herhangi bir ödenek ve gider kaydı yapılmamıştır.

Buna göre, 2002 yılı dış proje kredisi kullanımlarından 1.016.809.005.640.000 liralık ödenek ve gider kesin hesaplara intikal ettirilmemiştir. Bununla birlikte;

Kurumların Dış Borç Saymanlığına bildirdiği kullanım bilgileriyle, Hazine Müsteşarlığı ve Merkez Bankasından alınan bilgiler arasında bir takım farklılıklar belirlenmiş, ancak bu farklıkların sebepleri henüz tespit edilememiştir. Bu nedenle genel bütçeli kuruluşların kullandıkları ayni kredi tutarı net olarak ortaya konulamamıştır.

Sonuç olarak, 30.09.2003 tarihi itibariyle tespit edilen ayni dış kredi kullanımlarından 1.016.809.005.640.000 liranın Maliye Bakanlığı tarafından ilgili kuruluşlara ait bütçelerde açılacak tertiplere ödenek kaydedilmediği veya mevcut ödeneklerden aktarma yapılarak bütçeleştirilmediği; bu nedenle 1.016.809.005.640.000 lira giderin kesin hesaplara intikal ettirilmediği anlaşılmıştır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, ekli listede yer alan genel bütçeli kuruluşların dış proje kredisi kullanımlarının ödenek ve gider kaydı yapılmadığı için, bütçeleştirilmeyen miktarlar tam ve doğru olarak tespit edilememiştir[147].

Tüm bunlar, hem kamu mali yönetim sistemi ile birlikte borç yönetiminin hem de maliye politikalarıyla birlikte borçlanma politikalarının yeniden sorgulanması ihtiyacını doğurmuştur. Bu ihtiyaç sonucu 28.03.2002 tarih ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır[148]. Kanununun ihtiyaçlara cevap verip vermeyeceğini zaman gösterecektir.

4- 28.03.2002 tarih ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun

Borçlandırmayı ilgilendiren mevzuatın dağınık bir yapıda bulunması ve etkin borç yönetiminin sağlayamaması nedeniyle yeni düzenleme ihtiyacı gündeme gelmiştir. Bu nedenle 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunla;

• İç ve dış borçlanma,

• Hibe alıp verme,

• Nakit yönetiminin maliye ve para politikaları ile koordineli bir şekilde yürütülmesi,

• Dış borçların ikraz, devir ve garanti edilmesi,

• İç ve dış borçlar ile alacakların yönetilmesi, izlenmesi ve bütçeleştirilmesi,

ile ilgili düzenlemeler tek bir hukuki metinde toplanmıştır.

---

[147] Bu husus, hemen her yıl genel uygunluk bildirimlerinin oluşturulduğu Sayıştay Genel Kurul kararlarında yer almakta olup, 06.10.2003 tarih ve 5071/1 sayılı Genel Kurul kararı son örnektir.

[148] KESİK, Ahmet, op. cit., s.2.

Kanundan önceki uygulama ile mevcut durum arasındaki en önemli farklılıklardan biri borçlanma limitine getirilen sınırlamadır. Yasaya göre ilgili kamu kurum ve kuruluşları, belli ilkeler çerçevesinde, o yılki bütçe kanununda belirtilen başlangıç ödenekleri toplamı ile tahmin edilen gelirler arasındaki fark miktarı kadar net borç kullanabilecektir. Daha önce bütçe kanunu ile belirlenen, %15 oranında arttırılabilen ve ek bütçelerle değiştirilebilen borçlanma limiti yeni uygulamaya göre 4749 sayılı Kanunla belirlenecek, %5 oranında arttırılabilecek ve üst sınırı ek bütçelerle hiçbir şekilde değiştirilemeyecektir. Bir diğer önemli farklılık ise Hazine garantileri alanındadır.

Yeni düzenlemeye göre, Hazine tarafından verilecek garantiler, geri ödeme garantisi, ülke garantisi, yatırım garantisi ve karşı garanti şeklinde sınıflandırılmıştır. Garanti verilen taraftan bir defaya mahsus olmak üzere garanti edilen tutarın yüzde birine kadar garanti ücreti alınır. Hazine garantileri kapsamında Müsteşarlık tarafından ödenen bütün tutarlar ile risk yönetimi kapsamında önceden öngörülmesi mümkün bulunmayan ödemeler, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde oluşturulan Müsteşarlığa ait risk hesabında karşılanır. Hesap, Hazine garantileri altındaki yükümlülüklerin Hazinenin ödeme riskine dönüşmesiyle beklenmedik nakit çıkışlarının nakit ve borç yönetimi üzerindeki olumsuz etkilerini ve bu etkilerin borçlanma programı üzerinde baskı yaratmak suretiyle mali piyasalarda yarattığı istikrarı bozucu yansımalarını asgari seviyede tutmayı amaçlamaktadır.

Bu bölümü bitirirken tekrar pahasına da olsa özetle şu hususların belirtilmesinde fayda bulunmaktadır.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin mali yapılarındaki dengesizlik ve bunun yarattığı açıklar bu ülkeleri dış finansman kaynağına yöneltmiştir. Ekonomik kalkınma açısından dış borç son derece önemli bir finansal kaynaktır.

Kamu kesiminin açıkları çok büyük bir hacme ulaşmıştır ve süreklilik arz etmektedir. Kamu açıklarının bazı özellikleri ve bunların finanse ediliş şekli, açıkların döngüsel bir etkiyle büyümesi ve dolayısıyla borçların sürekli olarak artması sonucunu doğurmaktadır. Kendini besleyen bu döngünün belli noktalardan kırılmaması durumunda borç yükü kaldırılamayacak bir ağırlığa ulaşacaktır.

Bütçe, transfer harcamalarının yükü altında ezilmiştir. Bunun sonucunda yatırımlar durma noktasına gelmiştir. Devlet, topladığı kaynakları en verimsiz alanlarda tüketmektedir.

Türkiye, özellikle son yıllarda artan iç ve dış borç yükü nedeniyle ciddi ekonomik darboğazın eşiğine gelmiştir. Son yıllarda yaşanan krizler bu durumun göstergesidir. Ne yazık ki yaşanan krizlerden çıkış yolu yeniden borçlanmayla sağlanabilmiştir. Özellikle ülke ekonomisi üzerinde iç borçların yanında dış borç ödemelerinin önümüzdeki yıllarda ciddi baskıları olacaktır. Borçların etkin bir şekilde kullanımı ancak iyi bir borç yönetim yapısının kurulması ile mümkündür

VI - KAMU PERSONEL YÖNETİMİ (İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ)

Kamu personeli, Türkiye'de gündemden inmeyen nadir konulardan biridir. Dünün "kolçaklı, gözlüklü" memur tipi, bugün yerini "işini bilen memur" tipine bırakmıştır. Yeni memur aynı zamanda siyasileşmiş bir tiptir. Memur tipi belki değişmiştir ama "bugün git yarın gel" anlayışı hiç değişmemiştir.

Memurların sayısal fazlalığı, işi yokuşa sürmeleri, maaşlarının azlığı hemen her devirde tartışılmıştır.

Herhangi bir örgütün hedeflerini gerçekleştirmesinde, çalıştırdığı insanların birikimlerinin, tutum ve davranışlarının çok temel bir belirleyici olduğu açıktır. Bir örgütün amaçlarını gerçekleştirebilmesi için, bütün örgüt çalışanlarının tüm yetenek ve becerilerini kullanmaları gerekmektedir.

Türkiye'de kamu kesimi, binlerce farklı beceri ve uzmanlığa sahip insan çalıştırmakta, bu insanlar eliyle küçümsenmeyecek oranda kaynak kullanmaktadır. Bu hususta temel tespitler şöyle özetlenebilir.

İlk olarak değinilmesi gereken nokta, kamu çalışanlarının yetersizliğidir. Verimlilik açısından Türk kamu görevlileri çok düşük bir verimlilik içinde çalışmaktadır[149].

[149] ŞAYLAN, Gencay, **Kamu Personel Yönetiminden İnsan Kaynakları Yönetimine Geçiş Kritik ve Reform Öneriler**, Tesev Yayınları 18, İstanbul, 2000, s.20.

İkinci olarak liyakat ilkesi işlevini yitirmiştir. Hizmete girişte ve yükselmede liyakatin hemen hemen hiçbir önemi kalmamıştır. Kamu bürokrasisinde liyakat ilkesinin çöküşüne patronaj türü ilişkilerin neden olduğu söylenilmektedir. Patronaj, iktidarı kullanarak çıkar elde etme ve dağıtmayı ifade etmektedir. Patronajın giderek ağırlık kazanması, kamu bürokrasisine giderek partizanlaşmanın egemen olması demektir. Bir başka deyişle kamu görevlilerinin seçiminde, atanmasında, yükselmesinde liyakat değil, "bizden olma, yandaş olma" ölçütü ön plana çıkmaktadır.

Ülkemizde kamu vicdanını en çok rahatsız eden hususlardan birisi, işe alımlarda kayırmacılık yapılmasıdır. Son yıllarda bunun önlenmesi amacıyla merkezi sınav yapılması yoluna gidilmesi sevindiricidir. Ülkemizde eleman alınırken, görev verilirken ve hatta yönetici atanırken çoğu kez o kişinin eğitimine, başarısına, o görevi yapıp yapamayacağına bakılmamaktadır. Oysa, bu konularda kariyer ve liyakate önem verilmeli, objektif ölçütler getirilmelidir. Bugün Türkiye'de liyakat ilkesinin çöktüğünü söylemek, abartma olmasa gerektir[150].

Üçüncü olarak kamu bürokrasisinde etik bir çözülmeden, başka bir deyişle giderek yoğunlaşan yolsuzluk tutum ve davranışlarından söz edilmesi gerekmektedir[151].

Bu konuda belirtilmesi gereken bir başka nokta da şudur: Toplumdaki işsizlik karşısında, memuriyet, bir tür istihdam alanı olarak görülmüştür. Bu anlayışın sonucu olarak kamu personelinin sayısının bir hayli çok olduğu söylenebilir[152].

Kamu sektöründe her düzeydeki yöneticiler inisiyatif kullanmaktan çekinmektedir. Katı bir hiyerarşik yapı söz konusu olup, memur kadroları aşırı ölçüde şişme eğilimindedir. Politikacıların günlük uygulamalara müdahalesi çok yaygındır. Yöneticilerin esnekliği çok azdır[153].

Kamu kurumlarında uygulanmakta olan atama ve yükselme kuralları, insanları verimli ve kaliteye dönük çalışmak yerine statükoyu devam ettirmeye yönelik, yeniliğe kapalı, yetki ve sorumluluk üstlenmekten kaçınan bir davranışa

[150] Ibid., s.21.
[151] Ibid., s.22.
[152] Fredrich Ebert Vakfı, Türkiyede Kamu Harcamalarının…, s.18.
[153] The World Bank, **World Development Report, The State in Changing World**, 1977, s.50; GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.50.

yöneltmektedir[154]. Bütün bunlar, kamu personel yönetimi sisteminde kapsamlı ve radikal reform yapılmasını gündeme getirmektedir.

İlk kez Ekim 1999'da yapılan merkezi Devlet memurluğu sınavı ile kamu hizmetine girmede eşitlik hakkının gerçekleştirilmesi ve kamu hizmetlerinin nitelikli elemanlarca yürütülmesi ve hizmete alınmada nesnelliğin sağlanması, siyasal etkilerin azalması ve kayrımcılığın önlenmesi yolunda çok ciddi ve önemli bir adım atılmıştır. Gerçekten, "İlk Defa Kamu Hizmeti ve Görevlerine Devlet Memuru Olarak Atanacaklar için Mecburi Yeterlilik ve Yarışma Sınavları Genel Yönetmeliği" kamu hizmetlerine memur olarak girmek isteyenlerin, gerekli koşulları taşımaları halinde sınav başvurusu yapabilecekleri ve yapılacak merkezi sınavda başarılı sayılabilmeleri için de 100 üzerinden en az 70 puan almaları gerektiğini hükme bağlamaktadır. Sınavda başarılı olanlar, Devlet Personel Başkanlığı'nca duyurulacak açık kadrolara başvurabileceklerdir. Bu yönetmeliğin uygulanmaya başlamasıyla ilk kez Ekim 1999'da merkezi sınav yapılmıştır. Çok sayıda başvurunun olduğu bu sınavda yaklaşık 400.000 kişi başarılı olmasına karşın ancak 20.000 kişiye istihdam sağlanabilmiştir. Böylece, kamu kesimine personel alımında 657 sayılı yasanın 3. maddesinde öngörülen yeterlik ilkesi ile Anayasa'nın 70. maddesinde yer alan, "kamu hizmetlerine alınmada vatandaşlar arasında görevin gerektirdiği niteliklerden başka hiçbir ayrım yapılamaz" ilkesinin gerçekleştirilmesi, kamu hizmetlerinin nitelikli elemanlarca yürütülmesi, hizmete alınmada nesnelliğin sağlanması, siyasal etkilerin ve kayırmaların önlenmesi yolunda çok ciddi ve önemli bir adım atılmıştır. Bir başka Yönetmelikle 1999 yılından başlayarak kamu kurum ve kuruluşlarında yükselmeler, eğitim görme ve sınavdan geçme koşuluna bağlanmıştır. Bu da çok olumlu bir gelişmedir.

Kamu kesiminde personelin daha nitelikli duruma getirilmesini sağlayacak olan hizmet içi eğitim, Devlet Personel Başkanlığı tarafından hazırlanan ve 1984 yılında yürürlüğe giren "Hizmet İçi Eğitim Genel Planı" çerçevesinde yürütülmektedir. İnsan gücüne yapılan bir yatırım olarak hizmet içi eğitim, personelin niteliğinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak, onların verimini artırmayı ve üst görevlere hazırlanmalarını amaçlamaktadır. Bu amaç gerçekleştirildiğinde, zaman ve kaynak savurganlığı azaltılabilir, dolayısıyla hizmetin niteliği iyileştirilebilir. Hizmet içi eğitim konusu, sözü edilen genel plan doğrultusunda zorunlu tutulmuş gibi görünse de,

[154] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.62.

kamu kuruluşlarının yeterli bütçe olanaklarına sahip olmamaları, nitelikli eğitici personel bulmada karşılaştıkları güçlükler, üst yönetim düzeylerinde bulunanların eğitimin önemini kimi kez kavrayamamış olmaları, hizmet içi eğitime gereken önemin verilmesini önlemektedir. Hizmet içi eğitim etkinliklerinin istenen düzeye getirilebilmesi, her şeyden önce kurumların personel ihtiyaçları ile hizmet özelliklerinin bilinmesine bağlıdır.

A- Kadro Yönetimi

190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararnameye tabi olan kuruluşların kadrosu bu Kanun Hükmünde Kararname eki cetvellerde gösterilmektedir. Bu kadroların ihdası kanunla, yerel idarelerde ise Bakanlar Kurulu kararlarıyla yapılmaktadır. Bu konuda yapılması gereken, tüm kamu kuruluşlarının norm kadrolarının saptanarak kadro veya pozisyonlarının buna göre belirlenmesidir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre "memur", "sözleşmeli personel", "işçi" ve "geçici personel" olmak üzere dört tür personel istihdamı mümkündür. İstihdam şekilleri gözden geçirilerek aynı işi yapanların aynı statüde istihdamları sağlanmalıdır. Devletin yürüttüğü kamu hizmetlerinin gerektirdiği kadro sayısının, hizmet gereklerine uygun olarak belirlenmesi; hizmetin etkili, verimli bir şekilde yürütülmesi için iş analizi, görev tanımları, iş etüdü ve bunlara dayalı olarak norm kadro çalışması yapılmalıdır[155].

Personel mevzuatına göre memur kadroları kanunla, sürekli işçi pozisyonları Devlet Personel Başkanlığının uygun görüşü üzerine Maliye Bakanlığının onayı ile ihdas edilmektedir. Sistemin harcama yönetimi bakımından temel özellikleri şunlardır:

• Kuruluşu ve pozisyonları ile bütçe ödeneği arasında bir bağı yoktur. Bütçede ödenek olsun veya olmayın boş kadrolara atama yapılabilinmektedir. Ancak, 1994 yılından bu yana sürekli ve geçici işçilere, bütçe ödeneklerini aşacak şekilde çalışma yaptırılması bütçe kanunlarıyla sınırlandırılmıştır.

• Memur kadroları, "tutulu" ve "serbest" olarak ikiye ayrılmış olup, tutulu kadrolar yılda bir kez Bakanlar Kurulu kararıyla serbest bırakılmaktadır. Kurum

[155] Devlet Planlama Teşkilâtı Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı **Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, ss.52-53.

kadrolarının birimler arasında dağılımı Bakan onayı ile yapılmakta ve büyük dengesizlikler ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, ancak iki hekimle çalıştırılabilecek bir sağlık ocağına yirmi hekim atanabilmektedir.

• Dolu memur kadrolarında derece değişikliğiyle serbest kadrolarda sınıf, derece ve unvan değişikliğiyle her kurum için yılda bir kez Bakanlar Kurulu kararıyla yapılmaktadır.

• Memur kadroları ile işçi pozisyonlarına atanacak personelin yapacağı işlerle ilgili görev tanımları yoktur.

• Memur kadroları, harcama öncesi Sayıştay tarafından vize edilmektedir.

• Kadroların kurumlara dağılımı bütçe kanunlarının ekli cetvellerde görülmektedir.[156]

B- Ücretlendirme

İnsan kaynağı ihtiyacının kamunun faaliyetleri ve harcama ihtiyacının belirlenmesiyle aynı zaman aralığında değerlendirilmesi, değişik söyleyişle personel kadrolarının bütçe hazırlık sürecinin ayrılmaz bir parçası olması gerektiği halde, Türkiye'de personel yönetimi bütçe sürecinden tamamen kopuktur. Personel bütçesi, kurumun bir önceki yıl personel giderlerinin belli bir artış oranı ile çarpılması sonucu hazırlanmaktadır. Bu hazırlıkta, katsayı, gösterge gibi, kanunlarda öngörülen veriler, personel sayısı ve belirlenen enflasyon oranından yararlanılmamaktadır. Ancak, personel ödemeleri, hiçbir şarta bağlı olmadan yapılmakta olduğu için, tahmini hesaplamalarda yeteri kadar titizlik gösterilmemektedir.[157]

Bugün de yürürlükte olan 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunun istihdam esaslarına ve ücrete ilişkin konularda bütünlüğü sağlayacak genel hükümler getirilmiş olmasına karşın, çeşitli nedenlerle bu yasanın kimi hükümleri daha yasa yürürlüğe bile girmeden kaldırılmıştır. Devlet Memurları Kanunu'nu yürürlüğe sokmak üzere 1970 yılında çıkarılan 1327 sayılı yasa kapsamına yalnız genel ve katma bütçeli kuruluşlar personeli alınarak, özel yasaları yürürlüğe girinceye kadar, yerel yönetimlerde çalışan memurlar, yargıçlar, kamu iktisadi teşebbüslerde görevli memurlar, üniversite öğretim üyeleri, devlet tiyatrosu, devlet opera ve balesi

[156] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.198.
[157] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.201.

sanatçıları ile Cumhurbaşkanlığı Senfoni Orkestrası üyeleri için devlet memurlarına paralel mali hükümler getirilmiş ve bu kesimler Devlet Memurları Kanunu'nu kapsamı dışında tutulmuştur. Silahlı Kuvvetler personeli için ayrı bir yasa çıkarılmıştır. Bugünkü sistem içinde Silahlı Kuvvetler personelinin, hakim ve savcıların ve üniversite personelinin özlük haklarına ilişkin hükümler her biri için çıkarılan ayrı yasalarda yer almakta, ancak mali ve sosyal haklar yönünden 657 sayılı yasanın getirdiği esaslara dayanılmaktadır. Son yıllarda yapılan değişikliklerde, çeşitli statülere tabi bu kamu personeli arasında kurulmuş bulunan ücret dengeleri bozulmuş, tutarsızlıklar başlamıştır. Tutarsızlıkların oluşmasıyla birlikte sesini yükseltebilen kesimlerin tazminatlarında artışlar sağlanınca, bu kez diğer kesimle sesini yükseltmekte ve bu kısır döngü sürüp gitmektedir. Bu arada yapılan her türden değişiklik, zaten bozulmuş olan sistemi büsbütün karmaşık duruma getirmektedir.[158]

Kamu kesiminde tek bir Kanuna dayalı veya temel özellik ve ölçütleri tek bir kanunda olan bir ücret rejimi uygulanmamaktadır. Ücret, belli bir başarının ve performansın gerektirdiği niteliklere göre artan veya azalan bir oranla değil, sabit olarak ödenmektedir.

Kamuda çalışanların tabi olduğu kanunlar esas itibarıyla şunlardır:

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu,
- 2802 sayılı Hakim ve Savcılar Kanunu,
- 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu,
- 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu,
- 399 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlemesi ve 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve bu Kanunu temel alan diğer personel kanunlarının ana ilkesi derecelendirme yapılarak derece karşılığı gösterge ile bu göstergeye bağlı ek göstergenin belli bir katsayısı ile çarpımı sonucu ücretin belirlenmesidir. Ancak, bugün, bu ücret çok düşük düzeyde kalmış bulunmaktadır.

[158] Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği - TOBB, **Avrupa Birliğine Tam Üyelik Sürecinde Türkiye'de Yönetimin Yeniden Yapılanması**, Ankara, 2000, s.91.

Bu nedenle bu ana ücrete ilişkin olarak zaman içinde kıdem aylığı, özel hizmet tazminatı. Makam tazminatı, ek tazminat ve diğer zam ve tazminatlar eklenmiş; bu ek ödemeler, ana ücretin birkaç kat üzerine çıkmıştır. Ayrıca kurumsal olarak yapılan ödemeler sonucu kurumlar arasında ciddî bir dengesizlik oluşmuştur.

Ücret politikası çeşitli zaaflarla malûldür. Şöyle ki:

- Bir defa ellinin üzerinde ücret unsuru bulunmaktadır. Aylık, zam ve tazminatlar, çeşitli yardımlar, yan ödemeler ek göstergeler bu unsurların sadece birkaçıdır.
- Ücretle yapılan iş arasındaki ilişki zayıftır
- Ücretin performansla ilişkisi yoktur. Çok çalışan da az çalışan da aynı ücreti almaktadır. Yüksek performans ödüllendirilmemektedir. Bu nedenle kalifiye personelin elde tutulması güçleşmektedir.
- Yöneticilerin ücret konusunda takdir yetkileri hemen hiç yoktur.
- Asıl ücrete değişik fonlardan ilâveler yapılabilmektedir.
- Ücretlerden çok çeşitli kesintiler yapılmaktadır.
- Sistemde çok az maliyet kontrolü vardır. Ücretlendirme girdileri ile iş çıktıları arasındaki ilişkiyi düzeltmeye yönelik her hangi bir mekanizma yoktur[159].
- Mali Kontrol olmaması sonucu bazı çalışanlara ürettiklerinden daha fazla ücret ödenmektedir.
- Sistem, sevk ve idare aracı olarak verimsizdir.

Yeni Memur alınması zaman zaman Maliye Bakanlığın ve Başbakanlığın iznine bağlanmasına rağmen, ülkemizde memur sayısındaki artış devam etmektedir. Bu artışın yanı sıra, ücret artışları nedeniyle personel giderleri artmaktadır. Personel giderlerinin, sadece Kanunlarla yapılan düzenlemeler sonucu değil, Bakanlar Kurulu kararları, yönetmelikler veya bakan onayıyla da artırıldığı görülmektedir[160].

[159] KESİK, Ahmet, "Türk Mali Yönetiminin İşleyişi Yönünden Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Çabaların Yönü ve Bu Çabaların Değerlendirilmesi", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Akdeniz Üniversitesi İdari Birimler Yayın No.3 , 15-17 Mayıs 2000, Antalya, s. 161.
[160] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.201.

Sonuç olarak, kamuda bir ücret stratejisinin olmadığı, ücret kararlarının sübjektif olarak verildiğini, ücretlerin maliyet unsuru olarak kontrolünün mümkün olmadığını, kadro şişkinliği nedeniyle aşırı maliyetin söz konusu olduğunu, performansın özendirilmemesi, olumlu çalışma kültürü ve çalışma tatmini olmaması gibi nedenlerle ücret sisteminin, insan kaynakları yönetiminde etkili bir araç olarak kullanılmadığını söylemek mümkündür[161].

C- Değerlendirme

İnsan kaynakları yönetimi çok yönlü bir kavram olmakla birlikte, burada personel bütçelemesi ve ücret rejimi açısından ele alınmıştır. Özellikle harcamacı kuruluşlar bakımından insan kaynakları yönetiminin planlama, işe alma, eğitim gibi birçok boyutu bulunmaktadır.

Bu konuda geliştirilecek sistem, bütçe hazırlama sürecinin ayrılmaz bir parçası olmalı, kadro tavanları bütçe tasarısında görünmeli – en azından Meclis planlanan kadro bakımından bilgilendirilmelidir- ve personel bütçesine ilişkin uygulamanın değerlendirilmesi yapılabilmelidir. Bütçe hazırlığı sırasında atama yapılacak kadrolar belirlenmeli ve Mecliste müzakere edilmelidir. Yani hem kadro ihdasları hem de ücret düzenlemeleri belirli bir hizmetin belli bir düzeyde yapılmasına bağlı olmalı ve tamamen bir bütçe kararına dönüşmelidir. Bu sistemin oluşumu uzun bir zaman alabileceğinden, kısa vadede bazı adımların atılması gerekli ortamın oluşmasını sağlayacaktır. Kamuda işe almalarla ilgili politika geliştirilmesi, özellikle kamu vakıfları, fon, döner sermayeler gibi kuruluşlarda personel istihdamının araştırılması ve kontrolü, kamu kuruluşlarına ek personel alımının gerekçelendirilmesi, örneğin bölgeler arasında kaydırmalarla ihtiyacın karşılanmadığının ortaya konması gelecek üç veya beş yıllık personel ihtiyacının geliştirilmesi amacıyla kuruluşlardan-unvan tanımları yerine- iş tanımı ve analizlerin başlatılması, norm kadrolar oluşturulması, yeterli ödenek olmadan personel alımı yapılmaması, bu önlemler arasında sayılabilir. Ücret sistemi bakımından ise bütün işlerin nispi önemlerine göre sıralanması -bu pozisyonlar oluşturmak yoluyla da yapılabilir- kamu görevlilerinin statülerinin tanımlanması ve ücret düzeylerinin bu sıralamayla ilişkilendirilmesi, ücret unsurlarının tek tek değerlendirilip ayıklanmasıyla sistemin basit hale getirilmesi ve yüksek performansı teşvik edici bazı unsurlara yer verilmesi gerekecektir. İyi tasarlanmış bir ücret stratejisi, nitelikli personelin elde

[161] GEDİKLİ, Bülent, op.cit., s.201.

tutulması, teknik becerilerin geliştirilmesi, etkin yöneticilerin yetiştirilmesi, birey ve grup performansının yükseltilmesi, kuruluşa uygun bir iş kültürünün oluşturulması yoluyla hem çalışanların tatmini hem de hedeflere varılması için güçlü bir anahtar olarak düşünülmelidir.[162]

Kamu görevlilerinin oluşturduğu örgüt bakımımdan bürokrasi, kamu aygıtının en önemli öğesidir. Her türlü idari karar dolayısıyla kendisinden hesap sorulabilecek, yasayla tanımlanmış bir kamu makamının bulunması, kamu görevlilerinin siyasal baskıdan korunması, hak ve ödevlerin açıklıkla belirlenmiş olması, yerine getirdikleri görevlerde istikrarın sağlanması, yeterli iş güvencesine ve gelir düzeyine sahip olmaları, karar ve tasarruflarından bireysel olarak da sorumlu tutulmaları modern kamu yönetiminin temel ilkeleridir.

Kamu görevi, kamu görevlilerinin özel kesimde çalışanlardan farklı bir hukuksal düzene tabi olmalarını da gerektirir. Çünkü kamu yönetiminin yurttaşlar nezdindeki meşruiyetinin korunabilmesi için gerek kamusal yetkinin kötüye kullanılmasını, gerekse kamu kaynaklarının kötü yönetilmesini önlemeye yönelik özel denetim ve hesap verme mekanizmaları vardır. Ayrıca;

• Siyaset ve kamu yönetimi alanları arasındaki ayrımın korunması,

• Kamu yönetiminde profesyonel sürekliliğin sağlanması ve bütün birimlerde ortak bir davranış kalıbının geliştirilmesi,

• Gerçekten ehliyet sahibi ve iyi adayların kamu görevine talip olmasının ve ehliyet sahibi personelin, uygun kariyer ve kendini geliştirme olan arkalarıyla görevlerine devamının sağlanması,

İçin de kamu görevinin kendine özgü bir mevzuatla düzenlenmesi gerekir[163].

Devlet, ne kadar küçültülürse küçültülsün, altyapı inşası, eğitim, sağlık, savunma, güvenlik, yargı gibi kamu hizmetlerini yapmak zorundadır. Tüm bu faaliyetler devletin yetkin ve iyi eğitilmiş emeği istihdam etmesini zorunlu hale gelmektedir. Bu amaçla devletin olabildiğince yetkin insan kaynağını istihdam edebilmesi için yarışmacı haline gelmesi gerekmektedir. Olağanüstü düşük maaşlar, partizanlaşma ve liyakatin çöküşü negatif güdülenmeye yol açmıştır. Kamu

[162] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., ss.231-232.
[163] TÜSİAD, Kamu Reformu Araştırması, s.163.

yöneticileri kamu hizmetlerinin en verimli ve etkin bir biçimde gerçekleşmesine yönelik değil, politik yöneticilerin siyasal çıkarlarını maksimize edecek yönde karar verme eğilimi içine girmiş bulunmaktadır. Bunun sonucu israfa dayalı adaletsiz ve irrasyonel bir yönetim olmuştur. Bu duruma son vermek için bazı adımların atılması gerekmektedir.

• Kamu personelin sadece yönetsel kadroları kapsayacak biçimde sayılarını çok önemli ölçüde azaltmak "statüsel çalışma" yanında "sözleşmeli çalışma" ya da yer verilmelidir.

• Liyakat esasına dayalı, nesnel ölçütlere göre işe alma, yükseltme, atama ve tayin işlemlerini yapmak ve siyasal yöneticinin hizmete alma, yükseltme, görevden alma gibi konulardaki karar verme inisiyatifini ciddi ölçüde kısılmalıdır.

• Kamu çalışanlarının önemli bir kısmını "sözleşmeli çalışma düzeni" içine toplandıktan sonra etkin bir sendikalaşmanın önü açılmalı; toplu sözleşme ve pazarlık yöntemiyle maaş belirlenmesi sağlanmalıdır.

• Orta ve uzun dönemli insan gücü planlaması yapılarak bozuk olan dağılım düzeltilmelidir.

• İşlevsel insan gücü planlamasının ve rasyonel bir kamu istihdam politikasının ön koşulu, tüm kamu kurumları için norm kadro çalışmalarının tamamlanmış olmasıdır. Böylece, her kurumda istihdamın nasıl olacağını rasyonel olarak saptanabilir olmalıdır.

- Sürekli, kapsamlı ve sistemli eğitim, personel sisteminin en belirgin özelliklerinden birisi haline getirilmelidir. Böylece, sadece çalışanların kapasite ve kaliteleri yükselmeyecek, aynı zamanda atama, yükseltme ve görevden alma kararları için de sağlam nesnel ölçütler saptanması yoluna gidilmiş olacaktır[164].

Bütçeleme yapılırken personele ilişkin hususlar da bütçeye konulmalı, bütçe, personel politikasını da içermelidir. Bütçeye, personel adedi açıkça yazılıp, bundan sapılmamalıdır. Böylece, aşırı personel istihdamı ve istismarı önlenmiş olacaktır[165].

[164] http://www.tesev.org.tr/alan devlet reformu ek.htlm, s.14,15/17.
[165] Friedrich Ebert Vakfı, s.15.

Kamu personel rejimine ilişkin hazırlanan çeşitli raporlar, kamu personelinin tamamının mali ve sosyal haklarının tek ve ortak bir yasada toplanmasını, çeşitli kesimler arasında hizmetin özelliklerine uygun bir ücret dengesinin yeniden oluşturulmasını ve daha sonra yapılacak değişikliklerde de bu dengenin korunmasını önermektedir. Kuşkusuz, böyle bir ortak yasada hizmetin özelliklerinden kaynaklanan özel hükümlere de yer verilmesi gerekecektir. Halen Devlet Personel Başkanlığı'nca sürdürülmekte olan kamu personel rejimi reform çalışmaları çerçevesinde hazırlanmış olan taslaklarda, bütünleştirme konusunda herhangi bir hükmün yer almadığı görülmektedir.

Anayasa bir memur tanımı getirmemekle birlikte, memurları "devletin asli ve sürekli görevlerini yerine getiren" küme içinde görmektedir. Uygulamada ise çaycılarla, bina temizliği yapan, sürücülük yapan kişiler bile Devlet Memurları Kanunu kapsamında memur olarak görülebilmektedir. Bu tür görevlerin devletin asli ve sürekli görevleri kapsamında düşünülemeyeceği açıktır. Bu konuda yüksek mahkemelerin de tam bir memur tanımı getiremedikleri, çelişkili kararların bulunduğu bilinmektedir. 1996'da kurulmuş olan Personel Rejimi komisyonu bu yönde bir çalışma yapmış ve yalnızca asli ve sürekli görevleri yapan kişilerin memur olarak kabul edilmesiyle, memur sayısının yaklaşık 1/6 oranına indirilebileceği görülmüştür.

Kamu hizmetlerinin gereklerine uygun bir istihdam politikasının sağlanabilmesi için ciddi bir insan gücü planlamasının yapılmış olması ve bu planlamanın eğitim sistemi ile bağlantılı olarak ele alınması gerekir. Bu yönden bakıldığında, kamu yönetimi sistemimizde insan gücü planlamasına gereken önemin verilmediğini görmekteyiz. Bir başka deyişle, bir insan gücü planlamasına dayanmadığı için, kamu yönetimi sistemimiz, hizmetin gerektirdiği nitelikte ve sayıda personel istihdamı sağlayamamaktadır. Bu durum siyasal iktidarların da çoğu kez işine gelmekte, devlet kadroları işsizliğe bir çözümmüş gibi görülerek rasgele atamalarla doldurulmaya çalışılmaktadır. Pek çok kamu kuruluşunda norm kadro çalışmaları yapılmadığı için, kamu yönetiminin gerek duyduğu gerçek personel sayısı bilinmemektedir; ayrıca personelde aranacak nitelikler için de gerekli çalışmalar çoğu kurum için yapılmış değildir. Kamu hizmetinde çalışacak personelin

görev yerlerine ilişkin olarak niteliklerinin belirlenmemiş olması, personelin yerinde ve mesleğinde istihdamını güçleştirmektedir[166].

Türkiye'de kamu personel yönetim sisteminin çökmüş olduğu ve bu alanın ciddi bir reform gereksinimi ile karşı karşıya olduğu hemen her kesimce dile getirilen bir gerçektir. Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasının önemli öğelerinden birini de kamu personel sistemi oluşturmaktadır.

Türk kamu personel rejiminin aksayan ve üzerinde durulması gereken sorunlarının başında kamu görevlilerinin düşük verimlilikte, adaletsiz maddi koşullarda çalışması, kamu bürokrasisinde liyakat sisteminin bütünüyle çökmüş olması ve etik değerlerin ciddi bir biçimde erozyona uğraması gelmektedir. Kamu personeli reformu bağlamında, gelişmiş ülkelerin insan kaynağı yönetimine ilişkin zengin deneyimlerinden yararlanılmasının yanı sıra, ülkemizin halihazırdaki ve gelecekteki kamu görevlisi ve yöneticisi ihtiyaçları dikkate alınarak bir kamu personel yönetim sistemi tasarlanmalıdır.

Çağdaş kamu personel sistemi, temel ilke olarak kamu kesiminin mevcut ve gelecekteki kamu görevlilerinin ve yöneticilerinin işgücü ve kariyer planlamasını yapmak suretiyle en donanımlı ve uzman kişileri işe alıp çalıştırmalı, onların becerilerini geliştirmelerini teşvik edip performanslarına göre esnek bir ücret rejimine tabi tutulmalıdır.

Kamu kesimindeki bütün yöneticileri ve personeli içine alacak personel sistemi tasarlandıktan sonra yeni bir yasanın formüle edilmesi uygun olacaktır. Bu yasanın şu amaçlara hizmet etmesi hedeflenmelidir:

• Kamu personel sisteminin ve işleyişinin şeffaflık ilkesi üzerine oturtulması,

• Kurumsal düzeyde gerçek ve gelecekteki ihtiyaçlara dayalı bir işgücü ve kariyer planlaması yapılması,

• Kamu görevlerine atanmanın ve yükselme sisteminin işgücü ve kariyer planlarına dayandırılması,

• Kamu görevleri için yüksek nitelikte beceri ve uzmanlığa sahip kişilerin seçilmesi ve bunların yeteneklerini geliştirmelerine imkân tanınması,

[166] TOBB, op. cit., s.92.

• Nesnel ve tutarlı ölçütlere dayalı esnek ve etkin bir performans ücret ve ödüllendirme düzeninin oluşturulması,

• Üst düzey yöneticiler için performans yönetim sisteminin gereği olarak kişisel performansa bağlı performans sözleşmeleri yaratılması,

• Kamu görevlilerinin hizmet içi eğitimine gereken önemin verilmesi.

Son olarak şu hususların tekrar belirtilmesinde yarar bulunmaktadır. Personel rejimi konusunda da norm kadrolara dayalı kamu vicdanını yaralamayan, objektif sınavlara dayalı bir istihdam politikasının izlenmesi, kariyer ve liyakatin esas alınması, mevcut çok sayıda ödeme kalemini içeren karmaşık ücret sisteminden vazgeçilerek ortak ve eşit işe eşit ücret ilkesine dayalı bir sisteme geçilmesi, sendikal ve siyasal haklar konusunda engellerin ortadan kaldırılması, siyasilerin kamu görevlileri üzerindeki etkilerinin azaltılması temel öneriler olarak gündeme gelmektedir[167].

Bunun gibi kamu birimlerine kendi personel politikalarını ve ücretlerini belirleme konusunda daha fazla yetki verilmesi gündemdedir. Bu bağlamda ömür boyu iş güvencesinin sınırlandırılarak performansa dayalı ücret sistemine geçilmesi, sınırlı süreli ya da kısmi zamanlı çalışmaya dayalı sözleşmeler üzerinde durulmaktadır.

Bu alanda ülkeler arasında önemli uygulama farklılıkları vardır. Kimi ülkelerde merkezi bir personel yönetimi bulunurken kimilerinde her kurumun kendi personel yönetiminden sorumlu olacağı, merkezilikten uzaklaşmaya yönelik politikaya yönelinmiştir. Fakat genel eğilim, yetkilerin ilgili kuruma bırakılması yönündedir[168].

[167] DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s.85.
[168] Yılmaz, Osman, op. cit., ss.13,14.

VII - PARLAMENTER DENETİM

A- Reform Alanı Olarak Parlamenter Bütçe Denetimi

1- Sorunun Genel Olarak Ortaya Konulması

Bugün dünyada gözlenen yaygı eğilim, devletin ekonomideki rolünün azaltılması ve kamu kurumlarının işleyişinin daha etkin hale getirilme çabasıdır. Ülkelerin büyük bölümü, "yeni kamu yönetimi" olarak adlandırılan bu anlayışı benimsemiştir. Son yirmi yılda birçok OECD ülkesi, devletin rolünü ve işlevlerini köklü biçimde irdeleme çabalarına ve kamu yönetimi reformlarına sahne olmuştur. Bu süre içinde OECD ülkelerinin büyük çoğunluğu, kamu kesimini yeniden yapılandırma çabası içine girmiştir. Bu yapılandırmada:

• Etkinliğin arttırılması,

• Bütçe açıklarının ve kamu borçlarının azaltılması,

• Hizmet sunumunun iyileştirilmesi,

• Saydamlığın arttırılması,

• Kamu çalışanlarının performans yönetimi konusunda sorumlu tutulması,

Gereği vurgulanmaktadır[169].

Bu yeni kamu yönetimi anlayışında bütçe sürecinin yeniden yapılandırılması çok önemli bir yer tutmaktadır. Bütçe kararlarının alınması, alınan kararların uygulanması ve sonuçlarının denetimi, bütçe sürecidir. Bütçe, kaynakları belli amaçlara tahsis etme ve alternatifler arasında seçim yapma mekanizmasıdır. Bu uygulama, eldeki kaynaklarla ulaşılmak istenen amaçları en iyi gerçekleştirdiği ölçüde etkinliği sağlamanın bir aracı olmaktadır. Bütçeler, mali kaynakların farklı yaşam biçimlerine hizmet etmek üzere siyasal süreçler yoluyla dağıtılması olarak kavramlaştırılabilir[170].

Parlamenter demokrasilerde anayasalar bütçelerin görüşülmesi, onaylanması ve uygulama sonuçlarının denetlenmesi yetkisini parlamentoya vermiştir. Fakat bu yetkinin etkinlikle kullanılması gerekmektedir. Parlamentonun bütçe sürecinde etkinliğinin arttırılması kamu kesimi reformlarının önemli bir alanını

[169] ARIN, Tülay, op. cit., ss.21.22.
[170] ARIN, Tülay, op. cit., ss.22-23.

oluşturmuştur. Reformlar birçok bakımından parlamentonun yürütme organı üzerindeki denetimini güçlendirici mekanizmalar getirmiştir. Bütçe reformları, mali denetim amacıyla kamu harcaması, bütçe açığı ve kamu borçları üzerine yasal sınırlar getirilmesi, bütçe prosedürünün değiştirilmesi yoluyla mali disiplin sağlamak üzere orta vadeli bütçe süreci, bütçe programlarına tavan getirilmesi, bütçe uygulamasında harcamacı kuruluşlara daha büyük esneklik getirilmesi, bütçenin parlamentolarda değerlendirilmesi usullerinin ve bütçe bilgilerinin iyileştirilmesi, özellikle bütçenin tüm kamu kesimi kapsayacak bilgiyi vermesi, meclis genel kurulunun, bütçe komisyonlarının, Sayıştay'ın denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi; harcamacı kuruluşların uyması gereken performans kıstaslarının getirilmesi gibi başlıca öğeleri kapsamaktadır. Toplam harcamaların kısılması, harcamaların dağılımı ve bileşiminin önemi artırmakta olup, bu da parlamentonun işlevinin arttırmaktadır. Toplam harcamalar ve yürütmenin tek tek hizmetleri üretmesi bakımından yasamanın yürütme üzerindeki denetimi bütçe sınırları ve performans denetimi yoluyla artmaktadır. Yasamayı etkin bir denetim mekanizması haline dönüştürerek, harcanan vergilerin hesabını soran bir kurum haline getirmenin hem yasama fikri, hem de demokrasi ile yakından ilişkili olduğunu anlatmaya gerek yoktur. Ancak harcama kısıtlarının istihdamı azaltıcı ve sosyal harcamaları kısıcı yaklaşımının toplumsal çatışmaları keskinleştirmekte olduğunu da belirtmek gerekmektedir. Harcama kısıtlanması, hesap sormak ve saydamlık harcama kararlarının ve paylaşımının çok daha zor ve keskin çatışmalarla yapılması anlamına geldiğini de belirtmek gerekir[171].

Bütçe reformlarının başta gelen ögelerinden birisi, mali denetim amacıyla bütçe açığı, kamu harcama ve borçlarına yasal sınırlamalar getirilmesidir. Bu nedenle, reformlarda parlamentoların rolü ve işleyişi de önemli bir reform alanı olarak gündeme gelmiştir. Parlamenter sistemlerde, bakanlıkların parlamentoya karşı sorumlulukları, siyasetçilere cazip gelmiştir. Harcama sistemi reformlarında, yasama organı daha çok enformasyon, öncelikler ve performans konusunda daha geniş kapsamlı raporlar sunulması, öncelikler ve performans ölçütleri hususunda parlamentoya daha aktif olma görevini vermiştir. Bu reformlarda, ademi merkeziyetçilik, bazı yetkilerin yerel yönetimlere ve harcamacı kuruluşlara devri sonucunu doğurmuş olsa da, etkinlik, hesap verme, kuruluşların parlamentoya sistematik olarak rapor vermeleri gereği, yasama organının denetimini olumlu yönde

[171] http://www.tesev.org.tr/alandevletreformuek.html.21.08.2000, ss.10-17.

etkilemiştir. Harcamaların kısılması, harcamaların dağılımı ve bileşimi konusundaki mücadeleyi alevlendirmiş olup, yasamanın, yürütme üzerindeki denetimi, bütçe limitleri ve performans denetimi yoluyla güçlenmektedir[172].

Çeşitli ülkelerde bütçe sürecinde yasamanın rolü anayasal düzenlemelere ve politik sisteme göre değişmektedir. Ancak, yasama, özellikle OECD üyesi ülkelerde bütçe sürecinde giderek daha aktif ve etkin bir rol almaya başlamıştır. Bu değişim, yürütmeye karşı yasamanın gücünü artırmış, Meclis'te bütçe incelemesinin kalitesini geliştirmiştir. Bu bağlamda dört alan çok önem kazanmıştır:

• Mali tablolar, bütçe harcamaları, gelir, borç ve açık düzeylerinin incelenmesi için yasama organına sunulmaktadır. Bu tablolar toplam harcama kontrolü ve bileşimi bakımından önem taşımaktadır.

• Bütçe incelemelerinde bütçe veya finans komitesi ile sektörel komitelerin rolü artmıştır.

• Girdi ve çıktılar açısından yasama organı için geliştirilmiş raporlar sunulmaya başlanmıştır. Bu raporlar, kuruluşların performanslarını izlemek bakımından önem kazanmıştır.

• Bütçe konusunda uzman düzeyinde incelemeler yaptırmak için bağımsız birimler oluşturarak veya ilgili komitelerin kaynaklarını arttırarak yasamanın bütçe incelemesine daha fazla kaynak ayrılmaktadır[173]

Parlamenter demokrasilerde bütçe, yürütme organı tarafından hazırlanarak yasama organını sunulmaktadır. Yasama organı da bütçeyi onaylayarak sonuçlarını denetlemektedir. Yasama süreci, Meclis ve Bütçe Komisyonu arasındaki ilişkilerden oluşurken, yürütme süreci de, çeşitli yürütme birimleri arasında ilişkiler ağı olarak ortaya çıkmaktadır. Parlamentoların oylama prosedürü, uygulama kuralları son derece önemlidir. Çünkü bu durum bütçenin nihai biçimini kimin ve ne zaman vereceğiyle doğrudan ilgilidir. Bütçe süreci ve prosedürünü yasama ve yürütme ilişkileri bağlamında değerlendirirken başlıca iki yaklaşımla karşılaşılmaktadır: hiyerarşik sistem ile yetki ve otoritenin eşit dağılımı sistemi. Hiyerarşik sistem, bütçe hazırlığında yürütmeye öncelik tanımaktadır; yasamanın öneri sayısına ve tümüne

[172] ARIN, Tülay, op. cit., s.16 vd.
[173] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.131.

sınırlamalar getirilebilmektedir. Öteki sistem ise, karşılıklı denetim ve denge ilkesini (checks and balance) ve sürecin her aşamasında demokratik denetimi ön plana çıkarmaktadır. Örneğin, harcamacı kuruluşlara maliye bakanlığı karşısında önemli yetkiler verir; yasamanın bütçe tekliflerine sınırlamalar getirmez. Hiyerarşik sistem, bütçe disiplinini daha iyi sağlamaya elverişli olup, yapılan araştırmalar bunu göstermektedir. Diğer sistem ise, karşılıklı denetim ve dengeleri, modernleşmeyi ve uzmanlaşmayı gözetir[174].

Bütçe tahsisi süreçlerinde geçerli oylama kuralları konusunda "açık uçlu kurallar" ve "kapalı uçlu kurallar" olmak üzere iki türlü yaklaşımdan söz edilebilir. Kapalı uçlu kuralların geçerli olduğu ülkelerde, yasama organının bir üyesinin önerisi hiçbir değişiklik yapılmadan sadece oylanır. Açık uçlu oylamada ise, öneri ile değişiklik yapılması mümkündür. Kapalı uçlu kurallar gündem belirleyicilere daha çok güç sağlamaktadır. Bu usulde, harcamacı kuruluşların yapılabilecekleri değişiklilikler sınırlıdır[175].

Parlamenter demokrasilerde, bütçe, yürütme organı tarafından hazırlanarak yasama organını sunulur; yasama da bütçeyi onaylar. Bütçe, esas itibarıyla hükümet politikalarının belgesidir. Bu sürece yürütme, yasama, siyasi partiler, bürokratlar, çıkar grupları ve vatandaşlar müdahil olur ve tercihlerini bütçeye yansıtma mücadelesi verirler. Bütçe komisyonlarının bütçeye müdahale hakları daha fazladır. Komisyon üyeleri bir güç birliği kurmak için çalışırken, parlamento üyeleri de bütçeyi onaylama yetkisini muhafaza çalışırlar. Bütçe tartışmalarında, yasama sürecinin işleyişine bazı kurallar getirilmiştir. Tek tek parlamenterlerin bireysel yetkilerini belli kıstaslar olmadan kullanmaları halinde, bütçe süreci çıkmaza girebilir. Bu tartışmalar da "tepeden aşağıya" doğru bir sıra izlenirse, bütçenin bütünü ve hükümetin iktisadi felsefesi onaylanır. Bundan sonra bütçenin temel özellikleri yani toplam gelirler, toplam harcamalar, bütçe açığı ve bütçenin her sektör için dağılımı görüşülür[176].

Yasamanın bütçe denetimini veya oylamasını tek tek harcama kalemleri yerine, bütün veya bloklar halinde yapması konusunda genel bir eğilim vardır[177].

---

[174] ARIN, Tülay, op. cit., s.38.
[175] ARIN, Tülay, op. cit., s.39.
[176] ARIN, Tülay, op. cit., ss.36-37.
[177] OECD, **Budgeting for Results Persperctives in Public Expenditure Managemenent**, Paris, 1995, s.31.

Yasamanın yürütmeyi denetlemesinde son yıllarda kullanılan en önemli araçlardan biri bütçe açığı ve kamu borçları ile ilgili yasal sınırlamalar getirilmesidir. OECD ülkelerinde bütçeye getirilen yasal sınırlamalar bütçe reformlarında büyük önem taşımaktadır. Bütçelere getirilen yasal sınırlamalara en önemli örnek Avrupa Birliği üyelerince bağıtlanan Maastricht Anlaşmasıdır. Bu anlaşmaya göre genel bütçe açığı, gayri safi yurtiçi hasılanın yüzde üçünü geçemez. Genel devlet borçları da gayri safi yurtiçi hasılanın yüzde altmışını geçemez. AB üyesi ülkeler için bu oranları gerçekleştirmek temel mali amaçtır[178].

Bütçe sürecinde parlamentonun rolünün güçlendirilmesi amacıyla, bütçenin parlamentoda görüşülmesiyle ilgili usullerin de değiştirilmesi yoluna gidilmektedir. Örneğin, İsveç, bütçe görüşmelerinin daha titiz yapılabilmesi için bütçe takvimini değiştirmiştir[179].

Parlamentoda bütçe görüşmelerinin etkinliğinin düşük olmasının önemli nedeni, doğru bütçe bilgelerine ulaşılamamasıdır. Bu amaçla devlet muhasebesinin iyileştirilmesi ve saydamlığın sağlanması hususunda önemli adımlar atılmıştır. Genellikle, devlet muhasebesi sistemlerinin maliyetlerin doğru belirlenmesine uygun olmadığı, maliyetlere ilişkin teknik bilgilerin yeterli olamadığı kabul edilmektedir. Bu konu, tahakkuk esaslı muhasebeyle yakından ilgilidir. Bu tür muhasebe sisteminin kamusal üretiminin maliyetlerinin doğru tespiti konusunda iyileştirme sağladığı kabul edilmektedir. Bu aynı zamanda devleti küçültmenin bir yolu olarak kamusal hizmetlerin fiyatlandırılması bakımından da önem taşımaktadır. Bunun içindir ki, muhasebe sisteminin ve yönteminin değişmesi, tahakkuk esasına göre hesap tutulması OECD ülkelerinde büyük bir önceliğe sahip olmuştur. Hesap sorma bakımından önemi nedeniyle reformların kamu kesiminin saydamlığının artırılmasına büyük önem verilmiştir. Saydamlık, hem yasamanın yürütmeyi iyi denetlemesinin hem de toplumun yasama ve yürütmeyi iyi denetleyebilmesinin bir aracıdır. Bu nedenle saydam olmayan bütçe usullerinin değiştirilmesi yoluna gidilmiştir[180].

Bütçe reformlarının bir amacı da teknik etkinliği artırmaktır. Bütün bu yöntemler, yasamanın tahsis ettiği kaynakların amacına uygun olarak kullanılıp

[178] ARIN, Tülay, op. cit., s.60.
[179] ARIN, Tülay, op. cit., s.66.
[180] ARIN, Tülay, op. cit., s.67.

kullanılmadığının denetimini sağlamaktadır. Performans kıstasları, harcamacı kuruluşlara kamu hizmetlerini daha az ödenekle daha iyi sunma sorumluluğunu getirmektedir. Aslında bu kıstaslar, yasamanın, yürütmeyi sadece ödenek miktarları bakımından değil, somut hizmet gerekleri temelinde denetlemesini amaçlamaktadır. Böylece yasama, yürütmenin uygulamacı kuruluşlarını açıkça tanımlanmış göstergelere göre hesap vermeye zorlamaktadır[181].

2- Parlamenter Bütçe Denetimini Olumsuz Yönde Etkileyen Faktörler

Bütçe süreci, başlangıçta, yasama ile yürütme arasındaki ilişkiler ve yasamanın, yürütme üzerinde hakimiyet kurma mücadelesi olarak ortaya çıkmıştır. Ancak, zaman içinde parlamenter bütçe denetimini zorlaştıran faktörler ortaya çıkmıştır. Bunlar şu şekilde özetlenebilir.

• Parlamentarizmin Gelişimi- Yasama ve Yürütme Örtüşmesi

Parlamentoların kamu maliyesini bütçe aracılığıyla kontrol etmesi, uzun yıllar parlamentoların hükümetler üzerindeki üstünlüklerinin bir kanıtı olarak ileri sürülmüştür. Ancak günümüzde, kamu maliyesinin parlamenter kontrolü düşüncesi belli ölçüde önemini ve etkisini yitirme eğilimindedir. Bu eğilimin baş nedeni, modern parlamenter demokrasilerin parlamento çoğunluğu ile bu çoğunluğun desteklediği yürütme organı arasındaki işbirliğine ve uyumlu davranmaya dayanmasıdır. Hükümet ile parlamento çoğunluğu arasındaki ilişki parti disiplini anlayışı sonucu daha da rahat sağlanmaktadır. Parlamento çoğunluğu ile hükümetin bütünleşmesi, parlamenter denetimin etkisini azaltmıştır. Zamanımızda parlamento hükümet çekişmesinden çok, iktidar-muhalefet ayrılığı ön planda olup, parlamenter kontrol da daha çok parlamentodaki muhalefet açısından anlam taşımaktadır.

Parlamentonun hükümet üzerindeki denetimin azalması, zamanımızda, demokratik gelişmenin olumsuz bir yönü olarak değerlendirilebilir. Ancak, bu olumsuzluk, halkın siyasal iktidarlar üzerindeki denetimi güçlendirilerek aşılabilir. Günümüzde, halkın bilinç düzeyi yükseldiği, kitle haberleşme araçları geliştiği için, siyasal iktidarları denetleme olanakları artmıştır. Ancak, bunun için, halkın bilgilendirilmesi gerekir. Bu nedenle, yürütmenin işleyişi hakkında halka objektif bilgi verebilecek bağımsız ve yansız kurumlara ihtiyaç vardır. Bu önemli demokratik görev en iyi Sayıştaylarca yerine getirilebilir. Sayıştaylar, kitle iletişim araçlarından

[181] ARIN, Tülay, op. cit., s.70.

yararlanarak, denetim sonuçlarını, kamuoyuna aktarmak suretiyle son derece önemli demokratik bir görev yapmış olurlar.

• Bütçe Sürecinde Teknisyenlerin Artan Ağırlığı

Yasama organının kamu maliyesinin denetiminin etkisini azaltan bir başka gelişme de, siyasal kararlarda teknisyenlerin giderek artan ağırlığıdır. J.K.Galbraith tarafından ortaya atılan bu "teknostrüktür" kuramına göre, devlet yönetimindeki teknokratlar gittikçe etkilerini arttırmakta; parlamento ve hükümet, maliye politikası ve bütçe konularında alınan kararları kavramakta güçlük çekmektedir. Kamu maliyesi ile ilgili kararlar verimliliği ve rasyonelliği gözeten gelişmiş tekniklere dayalı olarak alındığı ölçüde, parlamentolar, bu gelişmeye ayak uyduramamaktadır. Parlamento, idarenin artan teknik gücü karşısında yetersiz kalmakta ve bu durum parlamenter denetimi zorlaştırmaktadır.

• Zorunlu Kamu Harcamaları – Denetlenemez Harcamalar

Bazı harcamalar yasaların verdiği haklardan, geçmiş yıllara ilişkin yükümlülüklerden, süreklilik gösteren işlerden oluşmaktadır. Memur aylıkları, borç faizleri vb… Parlamentonun hareket serbestisi olmadığı ve "denetlenemez harcamalar" olarak adlandırılan bu alanda da parlamento denetiminin önemi azalmaktadır.

• Fonlar Gibi Konsolide Bütçe Dışı Kamu Gelir ve Harcamaları

Bunlar da parlamenter kontrolü zayıflatmaktadır.

Bütün bunlar Parlamenter denetimin etkisini azaltan unsurlardır.

3- Bütçe Reformları ve Parlamenter Denetimin Giderek Artan Rolü

Bütçeler, kamu hizmetlerinin sipariş listesi olması itibariyle kamuoyunun hep ilgisini çekmiş; geçmişten bu yana bütçeler sürekli reform alanı olagelmiştir. İdari süreçleri güçlendirmek, bütçe açıklarını azaltmak mali denetimi sıklaştırmak ve etkinleştirmek, hesap verme sorumluluğunu daha muhkem hale getirmek, kaynak kullanımını daha akılcı kılmak, şeffaflığı arttırmak vb. bütçe reformu kapsamında sayılmaktadır. 19. yüzyılda reformlarla esas itibariyle hesap verme sorumluluğunun arttırılması amaçlanmıştır. 20. yüzyılın başında özellikle Birleşik Krallık'da harcamacı kuruluşlara daha çok mali yetki devri ile Amerika Birleşik Devletlerinde

yürütme organının bütçe sorumluluklarının geliştirilmesi yoluna gidilmiştir. Sosyal refah devleti anlayışı hızlı harcama artışını getirmiş, gözler bu noktaya çevrilmiştir. 1960'larda kaynak dağılımda etkinlik üzerinde durulmuştur. Bütçe reformları hususunda şu söylenebilir: Bütçe sürekli arayışlar alanıdır. 1990'lı yıllarda bu arayışlar uluslar arası alana kaymıştır. 1990'lı yılların hemen başında Avrupa Birliği ülkelerinde Maastricht Anlaşması ile örneğin bütçe açığının ve borçlanmanın gayri safi yurtiçi hasılanın belli yüzdelerini geçemeyeceği yolunda uluslar arası yükümlülükler getirilmiştir.

Harcamaların mevzuata uygunluğu yanında yapılan harcamaların hesabının sorulması, kamu hizmetlerinin kalitesiyle ilgili ciddî şikâyetler, gelirlerin azalması, harcamaların artması, daralan kıt kaynakların önceliklere göre daha etkin tahsisi gereği, daha az kaynakla daha çok hizmet sunma ihtiyacı, saydamlık, hesap verme sorumluluğu gibi ulusal ve uluslararası baskılar bütçe reformunu sürekli canlı tutmaktadır. Bütçe reformlarının felsefesi ve yaklaşımı değişik ülkelerde kuşkusuz farklı olmuştur. İngiltere ve Yeni Zelanda gibi ülkelerde kamu kesiminin küçültülmesi amaçlanmışken, Almanya ve Fransa'da kamu kesiminin performansının iyileştirilmesi hedeflenmiştir.

• Devlet Muhasebe Sistemindeki İyileştirmeler

Çağdaş toplumlarda, bilhassa kamu kesiminin büyük olduğu ülkelerde, bütçelerin anlaşılması kolay olmayan karmaşık bir yapıda oldukları bir vakıadır. Bu karmaşık yapı yanda bütçe bilgilerine ulaşmadaki zorluklar ve yeteri kadar inceleyememeleri parlamentoların bütçelere olan katkısını azaltmaktadır.

Bu durumu gidermek amacıyla kamu muhasebe sistemlerini değiştirip tahakkuk muhasebesine göre hesap tutma gibi yöntemlerle parlamentoya daha açık enformasyon sunulmakta; performans ölçütleri konusunda parlamentoya daha geniş kapsamlı raporlar verilmektedir. Tüm bunların, bütçe sürecinde, parlamentonun gücünü arttırdığı kuşkusuzdur.

• Saydamlığın Arttırılması

Genel olarak kamu kesimi ile ilgili doğru bilgilenme, özel olarak son derece karmaşık bütçe işlemleri açısından saydamlık çok önemlidir. Vergi ödeyicileri ancak saydam bir ortamda hesap sorabilirler. Saydamlık hem yürütmenin hem de

yasamanın birbirini denetlemesi ve her ikisinin de kamuoyu tarafından daha iyi denetlenmesinin aracıdır.

• Performans Değerlendirmesi Yöntemlerinin ve Ölçütlerinin Yaygınlaşması

Birçok ülkede performans göstergeleri geliştirilmekte, harcamacı kuruluşların performanslarını gösteren yıllık raporlar hazırlanmaktadır. Amaç, yasamanın tahsis ettiği kaynakların amaca uygun kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesidir.

Performans ölçütleri, harcamacı kuruluşlara daha az ödenekle daha çok ve daha iyi hizmet sunma sorumluluğu getirmektedir. Bu, yasamanın yürütmeyi sadece ödenek miktarları bakımından değil somut hizmet göstergeleri temelinde denetlemesine olanak sağladığından yasamanın konumunu güçlendirmektedir.

• Hesap Verme Sorumluluğunun Gelişmesi

Hesap verme sorumluluğu yeni kamu yönetimi anlayışıyla birlikte gündeme girip, kendi içinde değişim geçirerek başlangıçtaki tanımından hayli farklı bir yere gelmiştir. Bugün gelinen noktada hesap verme sorumluluğunu, üzerinde mutabakata varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesi ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki olarak tanımlamak mümkündür.

Bu tür bir sorumluluk, hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için mümkün olan her şeyin yapılıp yapılmadığının sorgulanmasına ve bunun açıklanmasına yönelik bir sistemdir.

Bu bağlamda sağlıklı bir hesap verme sorumluluk sistemi, bürokratik kontrol ihtiyacını giderdiği gibi, hükümet programlarını eleştirirken spekülasyonlara dayanarak değil, somut, güvenilir, tarafsız bilgilere dayanılmasını öngörmektedir. Hesap verme sorumluluğu sisteminin değişik boyutları vardır. Bunların en bilinenleri siyasal hesap verme sorumluluğu, yönetsel hesap verme sorumluluğu ve vatandaşa karşı olan hesap verme sorumluluğudur.

Siyasal hesap verme sorumluluğu, Yürütmenin Parlamentoya karşı olan hesap verme sorumluluğunu ifade ederken; Yönetsel hesap verme sorumluluğu, bürokrasinin bakanlara karşı olan sorumluluğunu göstermektedir. Vatandaşa karşı

hesap verme sorumluluğu ise daha kompleks nitelikler taşımakta ve hem seçilmişlerin oluşturduğu parlamentonun hem de bütünüyle devletin vatandaşa karşı hesap sorumluluğu bulunduğuna işaret etmektedir.

Uygulamada hesap verme sorumluluk sisteminin bir raporlama faaliyeti olarak kendini gösterdiği bilinmektedir. Bu noktada Sayıştay'ı da içine katacak şekilde bir sistem çizildiğinde literatürde hesap verme sorumluluk üçgeniyle gösterilmesi yaygın bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hesap verme sorumluluk üçgeninde yasama organı, üçgenin tepe noktasında bulunmakta, üçgenin diğer köşelerinde Sayıştay ve yürütme yer almaktadır. Bu üçgende kendilerine tevcih edilen sorumluluk çerçevesinde hem yürütmenin hem de Sayıştay'ın yasama organına yönelik raporlama faaliyeti söz konusudur. Yürütmeden yasamaya yönelik olan raporlama faaliyetinin adı, hesap verme sorumluluk raporu; Sayıştay'dan yasama organına yönelik raporu ise, Sayıştay'ın yürütme üzerinde yaptığı denetimlerin sonucunu gösterdiği denetim raporudur.

Bu üçgenin, yürütmeden yasamaya yönelik raporlama faaliyeti, o yönetimde şeffaflığın sağlanmasına çok büyük katkı sağlamaktadır. Sayıştay'ın denetim raporları ile bağımsız, objektif, tarafsız bilgi aktarılmaktadır.

Bu sistem içinde parlamentonun rolü şöyle özetlenebilir. Çağdaş demokrasilerde parlamentoların kamu fonlarının ve mallarının iyi yönetildiğine ve kamu kurumlarının yaptıkları harcamalarının değerinin karşılığının alındığına dair halka güvence vermesi, yönetimlerin olmazsa olmaz koşullarından birisidir. Bu koşul gereği parlamentonun bütçe aracılığıyla yürütmeye tahsis ettiği kamu fonlarının nasıl kullanıldığının denetlenmesi gerekir. Bu işin tabiatının çok doğal bir sonucudur[182].

Parlamentonun bu denetimi kamu kurumlarının yıllık raporlarını incelemek ve çalışma standartlarını değerlendirmek suretiyle yerine getirdiği bilinmektedir. Bunların yanı sıra söz konusu güvenceyi sağlamanın en etkili araçları ise parlamento adına yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilen bağımsız ve tarafsız denetimler ile bu denetim bulgularının görüşüldüğü Parlamento komisyonlarının faaliyetleridir.

---

[182] KAYA, Safiye, **Kamu Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 02-03 Nisan 2003, 2. Gün, Masa 1, s.221.

Öte yandan parlamento komisyonları kamu gücünü kullananların bu güce dayalı faaliyetlerinden dolayı sorumlu tutulmalarına çok uygun zeminlerdir. Üstelik söz konusu Komisyonlar, hesap verme sorumluluğunun etkin biçimde yerleştirilmesi açısından farklı uzmanlık alanlarına sahip olmaları dolayısıyla zengin seçenekler sunmaktadır.

Bu bağlamda hesap verme sorumluluk sistemi Yüksek Denetim Kurumunun (Sayıştay) ilgili kurumda inceleme yaparak rapor hazırlaması, bu raporun Parlamentoda yetkili Parlamento Komisyonu tarafından müzakeresi, Parlamentonun Yürütmeye tavsiyelerde bulunması ve Yürütmenin cevap vermesi şeklinde dört adımdan oluşur. Çevrimim etkinliği bu dört adımın tamamlanması sırasında geçen zamana bağlıdır ve şeffaflık açısından da bu sürecin kamuya açık şekilde işletilmesi gerektiği kabul edilir.

- **Sayıştay'ın Denetim Alanının Genişlemesi**

Parlamentonun bütün kamu harcamalarını, fonlarını denetlemesi konusunda herhangi bir şüphe yoktur. Parlamenter sistemlerde, parlamento kontrolünün etkin şekilde yerine getirilmesi, sistemin bekası açısından çok önemli bir unsurdur.

Bu yetkinin kullanımıyla Sayıştay denetiminin kapsamı arasında doğrudan ilişki bulunmaktadır. Zira Sayıştay'ın denetim yoluyla ulaştığı her alan, aynı zamanda parlamentonun ulaştığı alan anlamına gelmektedir. Bir başka deyişle Sayıştay denetiminin uzanamadığı alan, parlamentonun da uzanamadığı alanı ifade eder, bunun doğal sonucu olarak Sayıştay'ın denetim alanın genişliği oranında Sayıştay raporları aracılığıyla parlamentoya kamu kurumları tarafından raporlanan bilgilerin doğruluğu hakkında verilen güvencenin de alanı genişlemiş olacaktır. Sayıştay'ın denetim alanının genişletilmesi, Sayıştay'ın sorunu olmaktan çok, parlamentonun sorunudur.

Güvenceyle verilen alanın genişlemesiyle de hesap verme sorumluluğu etkin şekilde yerine getirildiği gibi, bütün kamu yönetimine açıklığın ve şeffaflığın egemen olması sağlanacaktır.

Nitekim, INTOSAI gibi yüksek denetim kurumlarının uluslararası örgütlerin ve diğer uluslararası kurumların çeşitli vesilelerle ürettiği dokümanlarda gözlendiği gibi, Sayıştay denetimi alanında çağdaş gelişmelere öncülük eden bazı ülke

Sayıştaylarının denetim alanlarını tüm kamu mali yönetimini kavrayacak şekilde genişletme çabalarından da anlaşılmaktadır[183].

INTOSAI'nin 9. Kongresi sonucunda yayımlanan Lima Bildirisinde geleneksel mali yapı ve sektör ayrımı gözetmeden devletin faaliyet gösterdiği her alanın Sayıştay denetimine tabi olması gerektiği kabul edilmiştir.

Yine, INTOSAI Denetim Standartları (6-i) sayılı temel önermesi "bütün denetim faaliyetlerinin Sayıştay'ın denetim görev ve yetki alanı içinde olması" gerektiğini belirtmektedir.

SIGMA'nın ilgili ülkelerdeki Sayıştaylarının tespit edilmesi ve iyileştirilmesi görevi çerçevesinde hazırladığı "Yüksek Denetim Kurumları Kıyaslama Kontrol Listesi"nde yer alan sorular etkili bir Sayıştay denetimi açısından denetim alanının genişliğinin önemini ortaya koymaktadır.

Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkeleri Sayıştaylarının Entegrasyonu İçin Gerekli "Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubu" olarak, "Sayıştayların ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına bakılmaksızın tüm kamusal fonların, kaynakların ve faaliyetlerin (AB fonları da dahil olmak üzere) denetlenmesine ilişkin Anayasada ve kanunlarında açıkça ifade edilmiş yetki ve araçlara sahip olması" tavsiyesinde bulunmaktadır.

Yine, OECD-Puma "Yüksek Denetim Kurumlarının Değerlendirilmesine Yönelik Anket Formu"nda Sayıştay'ın Avrupa Birliği fonları da dahil olmak üzere tüm kamu fonlarını, kamu kaynaklarını denetlemeye imkân veren yetkisinin olup olmadığı sorgulanmaktadır.

Diğer ülke örneklerine baktığımızda, Fransa'da 1967 yılında çıkarılan yasayla bütün bakanlıkların ve kamu kurumlarının denetim yetkisi Sayıştay'a verilmiştir. Buna ilâveten 1976 yılında diğer denetim kurumların Sayıştay'la birleştirilmesi sonucu sosyal güvenlik kurumları, kamu işletmeleri -ve ulusallaştırılmış endüstriler de Sayıştay denetimi kapsamına dahil olmuşlardır.

Ayrıca Fransa'da kamu fonlarından yardım alan özel kurumlar da Sayıştay'ca denetlenmektedir. Kamu fonunun%50'nin üzerinde olduğu özel kurumlarda fonun

[183] KAYA, Safiye, op. cit., s.222 vd.

tamamı, bu oranın altında olan yerlerde ise sadece kamuya ait kısmı Sayıştay denetimine tabi olmaktadır.

Almanya'da 1969 yılında çıkarılan Federal Bütçe Yasaları, Sayıştay'ın denetim alanını Federal Hükümetin ayrıca sahip olduğu fonlar da dahil olmak üzere tüm kamu mali yönetimini kavrayacak şekilde genişletildiğini hüküm altına almıştır. Almanya Sayıştay'ı aynı zamanda Federal Hükümetçe atanan birisi tarafından işletilen ve bir anlaşmaya dayalı olarak garanti ve yardım alan özel hukuk kurumlarının mali yönetimini inceleyebilir.

İngiltere Sayıştay'ı, devletin bütün ana gelirlerinin birleştirildiği Konsolide Edilmiş Fon ile Ulusal Borçlanma Fonunun denetiminden sorumludur. Ayrıca bakanlıklar, özerk kurumlar, hükümet dışı kamu kurumları, uluslar arası kurumlardan oluşan yaklaşık 520 kurum Sayıştay denetimine tabidir. Bunların dışında İngiltere Sayıştay'ının eğitim-öğretim, iskan gibi kamu hizmetlerini sunmak amacıyla devletten yardım alan yaklaşık 3000 kurum üzerinde soruşturma yapma yetkisi bulunmaktadır.

● Özel Parlamento Komisyonlarının Oluşturulması

Parlamento Komisyonunun görev ve sorumlulukları hususunda kıta Avrupası ve Anglo-Sakson örnekleri konusunda şunları söylemek mümkündür. Etkin bir parlamenter kontrol, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi ve kamu harcamalarında şeffaflığın sağlanması açısından yüksek denetim kurumlarınca üretilen denetim raporlarını incelemek amacıyla Parlamento içinde özel parlamento komisyonlarının oluşturulması yaygın bir uygulamadır. Bu komisyonların adı ne olursa olsun hükümet politikalarına ve bu politikaların yerindeliğinin belirlenmesine karışmaz. Ancak bu politikaların ve programların sağlam bir mali yönetim çerçevesinde, etkili, verimli ve ekonomik tarzda uygulanmalarını sağlamak suretiyle politikanın nasıl yürütüldüğü ile ilgilenir. Aynı şekilde bu Komisyonların görevini partizanlıktan uzak şekilde yerine getirmesi beklenir.

Bu özellikler çerçevesinde kısaca İngiltere'deki "Kamu Hesapları Komisyonu"nun özelliklerine değinmek yararlı olacaktır. Komisyon, kamu harcamaları üzerinde parlamentoya daha etkin kontrol imkânı sağlamak amacıyla alınan tedbirlerden biri olarak 1861 yılında kurulmuştur. Geleneksel olarak Komisyonun araştırmalarının temel amacı; harcamaların hesabının verildiği, düzenli

ve iyi yönetim prensiplerine uygun bulunduğu kanaatine ulaşmaktır. Ancak, Komisyon, Sayıştay'ın finansal denetimiyle ilgili olduğu kadar performans denetim raporlarında yer alan ekonomiklik, verimlilik, etkinlik konularına da odaklanmaktadır.

Komisyon üyeleri bütün partilerden seçilen en çok 15 kişiden oluşmakta ve parlamentonun çalışma dönemine paralel görev yapmak üzere Avam Kamarası'nca seçilmektedir. Geleneksel olarak Komisyon Başkanı muhalefetten seçilmektedir. Komisyon kişileri çağırma, belge ve kayıtları getirtme ve parlamento dışında incelemelerde bulunma yetkisini haizdir.

Komisyon, yürütme yetkisini haiz değildir; sadece, tavsiyelerde ve görüş bildirimlerinde bulunur. Ancak bu tavsiyeler yürütme tarafından göz önünde bulundurulur. Komisyon kabul edilen tavsiyelerle ilgili gelişmeleri izleyebilir.

Komisyon normal şartlarda meclisin çalışma döneminde toplanır. Görüşmeler sonunda hazırlanan raporları parlamentoya gönderir. Bakanlıklar kendilerini ilgilendiren raporları inceler ve cevaplarını Avam Kamarasına Hazine aracılığıyla sunar.

Komisyon normal şartlarda Meclisin çalışma döneminde toplanır, ticari sır kapsamına giren ve güvenlik özelliği bulunan konular dışında toplantılar kamuya açıktır. Toplantılara ilgili kurumun en üst muhasebe görevlisi katıldığı gibi, Sayıştay Başkanı veya Hazine görevlileri de gerektiğinde komisyon toplantılarında hazır bulunur. Kıta Avrupa'sına dahil ülkelerde, örneğin Fransa ve Belçika'da kamu sektörüne dahil kurumlara ait denetim raporları Meclis ve Senato Maliye Komisyonlarında görüşülür. Ancak onlar da, başta Fransa olmak üzere Kıta Avrupası Sayıştayları, Anglo-Sakson ülkelerdeki "Kamu Hesapları Komisyonu" modeline sıcak yaklaşmakta ve bu Komisyondaki görüşme usul ve esaslarından etkilenmektedirler[184].

B- Türkiye'de Parlamenter Bütçe Denetimi

Bu konuda Türkiye özelinde şunlar söylenebilir. Anayasanın 87. maddesinde, Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak, Bakanlar Kurulu ve bakanları denetlemek, Bakanlar Kuruluna belli konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi vermek, bütçe ve kesin

[184] Ibid., s.224-225.

hesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabul etmek vs. şeklinde sayılmıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin, mali yönetim sistemiyle ilgili olarak bütçe üzerinde doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki tür denetim yetkisi bulunmaktadır. Anayasa'nın 98 ve 99.maddelerine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisi soru, meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve meclis soruşturması yollarıyla bütçeye ilişkin olarak doğrudan denetleme yetkisini kullanabilir. İkinci olarak, Sayıştay'ın Anayasa'nın 160. maddesi hükmüne göre Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yaptığı denetim sonuçları ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruluna Anayasa'nın 165. maddesi hükmüne göre, başta KİT'ler olmak üzere sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait kamu kuruluş ve ortaklıklarının denetim sonuçları üzerinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin denetim hakkı bulunmaktadır.

Anılan hükümlere göre, Sayıştay, genel ve katma bütçeleri, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu esas itibarıyla KİT'leri denetlemekte ve denetim sonuçları bir surette Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulmaktadır. Oysa, genel ve katma bütçelerle KİT'ler dışında da kamu kaynağı kullanılmakta, bazı kurum ve kuruluşlar ve bunların yaptığı harcamalar Türkiye Büyük Millet Meclisinin denetimi dışında bulunmaktadır. Örneğin 10.12.2003 tarih ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu çıkıncaya kadar, Sermaye Piyasası Kurulu, Rekabet Kurulu, Başbakanlık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gibi İdare Hukukunda "bağımsız idari otorite" olarak adlandırılan kurumların parlamenter denetiminde boşluklar vardı. Mezkur Kanunla bu boşluğun doldurulduğu söylenebilir. Ancak bunun dışında da kullanılan bazı kamu kaynakları hala Türkiye Büyük Millet Meclisinin denetimi dışındadır. Fransa ve diğer bazı ülkelerde, kamunun özel sektöre aktarılan paraların akıbeti dahi parlamentonun bilgisine sunulduğu nazara alındığında, Türkiye'de parlamenter kontrolün kapsamının genişletilmesi gerektiği açıktır.

30.07.2003 tarih ve 4963 sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 7.maddesiyle Sayıştay Kanununa ilâve edilen Ek 12. maddeyle, Türkiye Büyük Millet Meclisi araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığının talebi üzerine Sayıştay'ın talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tabi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde her

türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleyebileceği; denetim sonuçlarının, ilgili komisyonlarda değerlendirilmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulacağı hükmü getirilmek suretiyle parlamenter bütçe denetiminin alanı genişletilmiştir. Ek maddenin son fıkrasında Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığından gelecek taleplerin Sayıştay'ca ne şekilde karşılanacağına ilişkin usul ve esasların Sayıştay'ca düzenlenecek bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüş olup, sözü edilen yönetmelik çıkarılmıştır[185]. Bu tür bir düzenlemenin Sayıştay'ın bağımsızlığıyla ne kadar bağdaştığı tartışılabilir ise de, bununla parlamenter denetim alanının genişletildiği açıktır.

Anayasanın 162. maddesinde, Bakanlar Kurulunun genel ve katma bütçe tasarılarıyla milli bütçe tahminlerini gösteren raporun, mali yılın başından en az yetmiş beş gün önce Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacağı; bütçe tasarılarının, kırk üyeden kurulu Bütçe Komisyonunda inceleneceği; bu Komisyonunun kuruluşunda iktidar grubu veya gruplarına en az yirmi beş üye verilmek şartı ile siyasi parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsil edileceği; Komisyonun elli beş gün içinde kabul edeceği metnin, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülerek mali yıl başına kadar karara bağlanacağı; Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin Genel Kurulda, bakanlık ve daire bütçeleriyle katma bütçeler hakkında düşüncesini her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklayacakları, bölümler ve değişiklik önergelerinin, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın oylanacağı; Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin bütçe tasarılarının Genel Kurulda görüşülmesi sırasında gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bütçelerde değişiklik yapılabilme esaslarına ilişkin 163. madde de, genel ve katma bütçelerle verilen ödeneğin, harcanabilecek miktarın sınırını gösterdiği; bu sınırın, Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hükmün konulamayacağı; Bakanlar Kuruluna, kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapma yetkisi verilemeyeceği; cari yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik tasarıları ile mevcut ve ileriki yıl bütçesine mali yük getirecek nitelikteki kanun tasarı ve tekliflerinde belirtilen giderleri karşılayabilecek mali kaynak göstermesinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır.

[185] Resmî Gazete, T.06.02.2004, S.25365.

Harcanabilecek ödenek miktarının Bakanlar Kurulu kararıyla aşılamayacağının belirtilmesi, parlamentonun bütçe üzerindeki yetkisini koruyucu niteliktedir. Bakanlar Kuruluna böyle bir yetkinin verilemeyeceğinin belirtilmiş olması yerindedir. Bunun gibi bütçe kanunları ile Maliye Bakanlığının bütçesinde yer alan ödenekleri belli zaman aralıklarına göre ve belli oranlarda serbest bırakma yetkisi verilmesi, bütçe disiplinini sağlamak ya da kısa vadeli ekonomik istikrar politikası amaçlarına dayansa da parlamentonun izin verme iradesine sınırlama getirmektedir[186].

Anayasanın 163. maddesinin kanun hükmünde kararname ile bütçe komisyonunda değişiklik yapmayı yasaklaması da bütçenin parlamenter kontrolünü güçlendirici niteliktedir. Buna karşılık, carı yıl bütçe bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik tasarılarında cari ve gelecek yıl bütçelerine mali yük getirecek nitelikteki kanun tasarı ve tekliflerinde belirtilen giderleri karşılayabilecek mali kaynak gösterme zorunluluğu, fiilen hükümetten çok parlamentonun kanun yetkisini sınırlandırmaktadır. Ayrıca, her kanun tasarısı ve teklifinin az ya da çok bazı giderleri gerektirmesi gerçeği nedeniyle kaynak gösterme zorunluluğunun ne zaman aranacağının saptanması, çözümü son derece güç bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır[187].

Ancak bütçenin kanunlaşması, tümüyle Türkiye Büyük Millet Meclisinin yetkisindedir. Yasama organı bütçeyi inceleme, değiştirme ve onaylama yetkisine sahiptir. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu yetkisini Bütçe Komisyonu ve Genel Kurul aracılığıyla kullanmaktadır. Yetmiş beş günlük kanunlaşma sürecinin yirmi gününün Genel Kurulda geçmesine karşılık elli beş günü Bütçe Komisyonunda geçmekte olup, Komisyonunun, bütçenin incelenmesinde ve onaylanmasında önemli bir rolü vardır. Türkiye Büyük Millet Meclisi Komisyonları ilke olarak partilerin ve bağımsızlıkların ağırlıklarına göre oluşturulduğu halde Bütçe Komisyonunun kırk üyeden yirmi beşi iktidar grup ya da gruplarına verilmiştir. Böylelikle bütçenin bütünlüğünün korunması amaçlanmıştır.

Bütçe Komisyonunun oluşumundaki sakatlıkların ya da Anayasada öngörülen süre hükümlerine uyulmamasının, Anayasa Mahkemesince iptali sonucunu doğurup doğurmayacağı öğretide tartışılmıştır. Ancak Anayasanın

[186] ÇAĞAN, Nami, op. cit,. s.212.
[187] ÇAĞAN, Nami, op. cit., s.213.

148.maddesinin, kanunların Anayasaya uygunluğunu şekil bakımından denetlenmesinin sadece son oylamanın öngörülen çoğunlukta yapılıp yapılmadığı yönünden olacağının belirtilmiş olması karşısında, Bütçe Komisyonunun oluşmasındaki sakatlıklar ya da süre hükümlerine aykırılığın Anayasa yargısında göz önüne alınmayacağı sonucuna varılmıştır[188].

Bütçenin Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülmesi sırasında "gider artırıcı" ya da "gelir azaltıcı" önerilerde bulunulamayacağı yönündeki kısıtlar, Bütçe Komisyonu için geçerli değildir. Kamu giderleri ve kamu gelirleri istendiği gibi artırılıp azaltılabilir. Bu haliyle, Komisyonun, bütçeye istediği biçimi verebilme olanağı vardır. Komisyonda "teknik" düzeye inilerek bütçenin kontrolü mümkün olduğu halde, Genel Kurulda yapılan iş daha "siyasal" niteliktedir[189].

Ancak, Türkiye'de yasamanın elinde anlamlı bir tartışmanın yapılabilmesi için gerekli bilgiler ve bu arada hükümetin bu yetkileri geçmişte nasıl kullanıldığına dair raporlar da olmadığı için, Türkiye Büyük Millet Meclisindeki bütçe tartışmalarının sığ geçtiğini, yasama denetiminin etkinliğinin bulunmadığını söylemek yanlış olmaz[190].

Türkiye'de parlamenter bütçe denetimi son derece etkisiz, hatta yasal çerçeveye aykırı olarak çalışmaktadır. Uygulamaların en önemli zafiyeti, Plan ve Bütçe Komisyonundaki (PBK) hakimiyetin hükümette olmasıdır. Ayrıca, bu komisyona yasama gücünü neredeyse devreden çıkaracak derecede yetkiler verilmiştir. Dolayısıyla, yasa çıkarma gücü büyük ölçüde yürütme organına devredilmiştir. Ek olarak, PBK muazzam bir iş yükü altındadır ve sorumlulukların gereği gibi yerine getirecek uzmanlık ve teknik destekten yoksundur. Meclis elindeki yetkileri bile kullanmamakta, yetkilerini yürütmeye devretmektedir. Bütçe yasası tasarılarındaki kural dışı hükümleri ya ayıklayamamakta ya da onaylamaktadır. Sayıştay denetiminin etkili kılınmasını sağlamaya uğraşmamakta veya Sayıştayın uyarılarını dikkate almamaktadır. Anayasa Mahkemesinin kararları da gereği gibi uygulanmamaktadır. Kısacası, bütçe prosedürünün yasal çerçevesinin yetersizliği

[188] ÇAĞAN, Nami, op. cit., s.211; Anayasa Mahkemesi E. 1976/34, K. 1976/52, T.09.12.1976 (**Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi**, S.14, s.412).
[189] ÇAĞAN, Nami, op. cit., s.212.
[190] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit., s.25.

kadar mevcut prosedüre ve yasal kurallara aykırı uygulamaların varlığı da ciddi bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır[191].

Kamu maliyesiyle ilgili kararlar artık verimliliği ve etkinliği gözeten gelişmiş tekniklerine dayalı olarak alındığı için, bu gelişmeye ayak uydurulabilmesi için, Meclisin uzman desteğinin artırılması gerekmektedir.

Uzmanlık Komisyonlarının kurulması bu meyanda İngiltere'de olduğu gibi Kamu Hesapları Komisyonunun kurulması çok yerinde olacaktır.

Parlamentonun yeterli ve etkili bir denetim yapabilmesi için, denetleme bilincinin ve imkânının geliştirilmesi gerekmektedir.

Bugünkü uygulamada, kesin hesap kanunları hemen hiç görüşülmeden yasalaşmaktadır. Kesin hesap konusunda mutlaka daha geniş ve kapsamlı bir tartışma ortamı sağlanmalıdır.

"Sayıştay'ın meclis adına yapmış olduğu çalışmaların hem hukuki açıdan hem de performans denetimi açısından Mecliste uzman bir anlayış içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Gerçekten bu konuda benim gördüğüm eksikliklerin başında bu işin yeterince ele alınmayışıdır. Bunun anayasal eksiği de vardır. Uygulama eksikliği de vardır. Ama anayasada komisyonun teşekkül tarzıyla çalışma tarzı ve hatta Sayıştayla ilişkilendirilmesini düzenleyecek yeni yaklaşımlara ihtiyaç vardır"[192].

Jean Claude Colliard, parlamenter rejimi, istisnalar dışında yasamanın yürütmeye bağımlı olduğu bir iktidar bütünlüğü rejimi olarak nitelendirmektedir.

Yasama-yürütme arasındaki münasebetler, bir parlamenter çoğunluğun oluşması halinde "parti-içi", koalisyon halinde ise, "partiler arası" modellere göre şekillenmektedir. Türkiye'de 1982 Anayasasının yürürlüğünü izleyen ilk yıllarda bir partinin tek başına çoğunluğu sağlaması ile Yasama-Yürütme münasebetleri parti-içi modele göre şekillenmiştir. Başka bir deyişle, Hükümet, bir "parti hükümeti" olmuştur. Bu durum, parlamenter denetim tekniklerini etkisiz hale getirmiştir. Bu

---

[191] http://www.tesev.org.tr/alandevletreformuek.html, 21.09.200, s.10-17.

[192] ÖZDEMIR, Biltekin, **"Cumhuriyetin 75.nci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, 26 Ekim 1998, Ankara, Panel Konuşması, Sayıştay Yayını, Cumhuriyetin 75.nci Yılı Dizisi:1, s.133.

itibarla, bütçe üzerindeki parlamenter denetim, kamuoyu ve seçmenler için bir seremoniden başka bir şey değildir.

Aslında bu sonuç yadırganmamalıdır. Hatırlanacağı üzere, 1982 Anayasası "güçlü devlet" "kuvvetli icra" arayışları içinde realize edilmiştir. "Mali denetim" ya da "parlamenter bütçe denetimi" siyasi anayasal sistemi şekillendiren "Anayasa felsefesi"nden, anayasal iktidar yapısından, parti yapı ve sistemlerinden meydana gelen bütünün içinde yer alan ve bu bütüne bağlı olarak değişir.

Anayasa bir yana, bütçenin denetim altında olduğunun veya denetimden çıktığının iki ölçütü vardır. Birincisi Parlamento yasalaşmış bütçe dengesini gerçekleştiremiyorsa; ikincisi bütçenin önemli bir kısmı yasaların verdiği haklar, geçmiş yıllara ilişkin yükümlülükler, borç faizleri gibi, "denetlenemez harcamalar"dan oluşuyorsa, her türlü çaba beyhudedir, artık yürütme denetimden çıkmıştır. Bu hallerde denetimin hiçbir kıymeti harbiyesi yoktur.

C- Dış Ülke Örnekleri

1- Fransa

Fransa Millet Meclisi Başkanı başkanlığında Mecliste temsil edilen partilerin temcililerinden oluşan bir çalışma grubu "kamu harcamalarında etkinlik ve parlamenter denetim" konusunu inceleyen bir rapor düzenlemiştir. Fransa Millet Meclisi Çalışma Grubunun 1999 Ocağında tamamladığı bu rapor, Sayıştay tarafından Türkçe'ye çevrilerek" Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Parlamenter Denetim" adı altında yayımlanmıştır[193].

Parlamentoların tarihi olarak müsrif yürütme makamlarına karşı vergi mükelleflerinin temsilcileri olarak doğduğu, kamu harcamalarının zapturapt altına alınması endişesinin demokrasinin mayası olduğu zamanlarda esas itibarıyla hükümdarın yaşama biçimi, gözdelerinin kaprisleri ve silahlı adamların aylıklarını finanse etmekle sınırlı olan kamu harcamalarının bugün tüm ulusu ilgilendirdiği, vazgeçilmez bir bölüşüm ve konjoktürel bir ayar aracı haline geldiği gerçeğinden hareketle bütçe ve kamu harcamaları konusunda Raporda şu tespitler yapılmıştır:

---

[193] Sayıştay Başkanlığı, **Fransa Millet Meclisi Çalışma Grubu Raporu – Kamu Harcamalarda Etkinlik ve Parlamenter Denetim**, Çev. Ş. Alpaslan Yasa, Özlem Okur Kasap, Sayıştay Araştırma /İnceleme/Çeviri Dizisi 13, Ankara, 2000.

- Kamu harcamaları zaman içinde sürekli bir artış göstermiştir. 1949 ile 1992 yılları arasında kamu harcamalarındaki artış GSYİH'daki artışından daha hızlı olmuştur. Kamu idarelerinin tamamının (devlet, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kuruluşları) harcamalarının GSYİH'daki yüzdesi 1949/1992 yıllarında yüzde 31'den yüzde 53,5'e yükselmiştir.

- Zorunlu kesenekler, kapsamı iyi değerlendirilmesi gereken fonlar olarak değerlendirilmelidir.

- Kamu harcamaları ile büyüme arasında reddedilemez bir birliktelik bulunmaktadır.

- Bütçeyle ilgili manevra alanını hayli daraltan borçlanmanın, hedeften şaşmadan kısılması gerekmektedir[194].

Rapora göre mali konulardaki düzenlemeler ve uygulamalar parlamenter denetimi sınırlamaktadır. Denetim, gelişigüzel yapılacak bir iş değildir. Ancak, kamu harcamalarındaki verimsizlik bir kader olmamalı, harcamaların etkinliği sürekli biçimde ölçülmeli, parlamentonun ne yapabileceği hususunda kafa yorulmalıdır. Parlamentonun üstünlük hakkı, ona, teorik olarak kamu harcamalarına etkide bulunma imkânı vermektedir, ama, bugüne kadar parlamento ne kamu harcamalarının denetiminde kararlı bir tavır takınmış ne de kamu harcamalarının performanslarını değerlendirebilmiştir. Bu hususta şu tespitler yapılmıştır:

- Parlamentoya sunulan bilgilerin anlaşılabilirlik yönünden eksikliği vardır.

- Kamu hesapları konsolide edilmemektedir.

- Devletin “malvarlığı bilançosu” mevcut değildir

- Parlamento Fransız kamu maliyesi hakkında genel ve stratejik bir vizyon sahibi değildir.

- Bütçe kanun tasarısının gözden geçirilmesinde zorluklar vardır.

- Kamu hesaplarının sunumunda dürüstlükle bağdaşmayan uygulamalar mevcuttur.

- Muhasebe sistemi yetersizdir.

[194] Ibid., s.13 vd.

- Harcamalar konusunda, Parlamento, bir harcamayı artırma yönünde inisiyatif kullanma yetkisine sahip değildir.

Parlamenterler bir gelirin arttırılmasından başka azaltılmasını da teklif edebilirler. Ancak, bunun için bir indirimin aynı kategorideki mahalli idarelerin yararına olan bir başka gelirin eşit miktarda artırılmasıyla teklif edilmesi, indirimi yapan parlamenterin bu hususu "garanti etmesi" gerekir.

Gerçekten Fransız Anayasasının 40. maddesinde "Parlamento üyesi tarafından verilen teklif ve değişikliklerin kabul edilmesi kamu gelirlerinde bir azalma veya bir kamu masrafının ihdası veyahut bunun ayarlanması gibi bir netice doğurabilecekse, kabul edilebilir değildir" denilmektedir. 2 Ocak 1959 tarihli "Organik Kararname" olarak adlandırılan düzenlemenin 42. maddesinde de "Bir harcamayı kaldırmaya veya azaltmaya, bir gelir ihdas etmeye veya bir geliri artırmaya veyahut da kamu harcamalarının denetimini sağlamaya yönelik olması halleri hariç, hiçbir ilâve madde ve hiçbir değişiklik teklif edilemez. Her ilâve madde ve her değişikliğin bir dayanağı olmalı ve onu haklı kılan vasıtaların açıklamalarını da içermelidir..." diye yazılı bulunmaktadır. Bu hükümlerin altında, parlamentonun yapacağı değişikliklerle hükümet tarafından sağlanan mali dengenin (bütçe denkliği) bozulmaması mantığı yatmaktadır[195].

Organik kararname, rejimin demokratik mahiyetinin sembolü haline gelmiş, fasıl fasıl oylama yöntemine son vererek bütçe kanun tasarısıyla ilgili oylama sayısını büyük ölçüde azaltmıştır. Öyle ki, bu III ve IV. Cumhuriyette 5000 olan oylama sayısı, V. Cumhuriyette yaklaşık 120'ye düşmüştür[196].

Gelir tahminleri, tek oylamaya konu olmaktadır. "Onaylanmış hizmetler"e (services votés) ilişkin harcamalar genel bütçe için tek oylamaya, her katma bütçe için birer oylamaya ve her Hazine özel hesap kategorisi için birer oylamaya konu olmaktadır. Bunun gibi, "yeni tedbirler" (harcamalar), genel bütçe için her bir bakanlığa ve her bir başlığa göre oylanmaktadır ve her katma bütçe ile her hazine özel hesap kategorisi için birer oylamaya konu olmaktadır.

Bir yüzyıldan fazla bir süredir oylamaların çokluğu parlamenter denetim derinliğiyle bir tutulurken, oylama sayısındaki müthiş azalma, kimilerince,

[195] Ibid., ss. 70-71.
[196] Ibid., ss. 73-74.

parlamentonun yetkilerinin bir zayıflama belirtisi olarak yorumlanırken, kimilerince oylama sayısındaki çokluğun tartışmaları boğduğu, oylama sayısını değiştirmekle tartışmalara daha bir siyasi anlam kazandırdığı, bunun parlamenterlerin reform yapma gücüne engel teşkil etmediği, bir nevi rasyonelleşme olarak değerlendirilmektedir.

Bu yeni oylama düzeninde, parlamenterlerin fasıl fasıl oylama yapılması teklifinde bulunma hakları vardır. Eğer bu yolda bir teklif olmazsa, Parlamento, ödenekleri başlık (titre) seviyesinde oylamakla yetinmektedir.

- Parlamento, dikkatini, daha ziyade vergi alanına çevirmekte, aynı özeni kamu harcamalarında göstermemektedir. Bu tutum, kamu harcamalarındaki artışın zımnen benimsenmesi anlamına gelmekte olup, yürütmeye geniş bir hareket serbestisi tanımış olmaktadır.

- Parlamentonun verdiği yetkiler, koyduğu sınırlar çok defa bütçenin uygulanması sırasında kaçamak yollarla aşılmaktadır.

- Acil durumlarda bütçe kanunuyla verilen ödenekleri artırmak için Hükümet tarafından çıkarılan ve Parlamentonun onayına sunulması gereken “avans kararname”leri ivedilik şartlarına uyulmadan çıkarılabilmektedir. Herhangi bir yaptırım imkânı bulunmayan avans kararnameleri gerçek bir yasal düzenleme olma yolundadır.

- Ödeneklerde limit aşımları olmaktadır. Bütçe ödeneklerinin idaresi, neredeyse, Hükümetin takdirine terk edilmiştir.

Parlamento kamu harcamalarının denetimi konusunda tam olarak kullanmasa da, önemli yetkilere sahiptir. Bu yetkiler özetle şunlardır:

- Özel raportörlerin belge üzerinde ve yerinde denetleme yetkisi vardır. İlgili kişileri resmî işlemle dinleyebilirler.

- Bütçe ve maliye konularında Hükümeti sorgulama hakkı vardır.

- Bu konularda soruşturma komisyonları oluşturulabilir.

- Parlamentoya yoğun bir bilgi akışı vardır. Gerçekten Parlamento, yürütmeyi denetleme görevi çerçevesinde yoğun bir bilgi akışına muhatap

olmaktadır. Ancak bu bilgilerin yararlanılabilirliği üzerine kafa yorulmalıdır. Söz gelimi, daha belirgin dönemsel durum özetleri sunulabilmesi üzerinde durulmalıdır.

- Bütçe Komisyonu, dinlenilmesi gerekli gördüğü her şahsı davet etme imkânına sahiptir.

- Parlamentoya Sayıştay yardımcı olmaktadır. Sayıştay bu yardımını değişik biçimlerde yerine getirmektedir. Bunlardan ilki, kapsamlı ve anlamlı raporlardır. Sayıştay, her yıl "yıllık kamu raporu" hazırlayarak Cumhurbaşkanına ve Parlamentoya sunmaktadır. Sayıştay'ın gözlemlerine idarelerin verdikleri cevapları da içeren bu raporlar Komisyona da sunulmaktadır.

Sayıştay'ın 1956'da ihdas edilmiş olan "bütçenin uygulanması hakkındaki yıllık raporu" parlamenter denetime temel olmaktadır. Organik Kararnamenin 36. maddesi gereğince, Hükümet tarafından sunulan kesin hesap tasarısına zorunlu olarak eklenmesi gereken bu raporda bütçe kanunlarının bir açıklaması ve ayrıca Parlamentonun bütçe yetkilendirmesinin kullanışının eleştirisel bir analizi yer almaktadır. Bir diğer rapor "genel uygunluk bildirim"dir. 1991 yılından bu yana Sayıştay'ın belli konularda "özel raporları" da bulunmaktadır.

Sayıştay'ın Parlamentoya yardımının ikinci yolu, parlamenterlerin soruşturma taleplerine cevap verme imkânı olarak ortaya çıkmaktadır. Sayıştay, Parlamentonun Bütçe Komisyonları ve Soruşturma Komisyonlarından gelecek talep üzerine soruşturma yapmaya yetkilidir.

Son zamanlarda Sayıştay, denetim faaliyetleri çerçevesinde saptadığı hatalar münasebetiyle, gözlemlerini dile getirmekte ve raporlar kaleme almaktadır[197].

Tespitler yapıldıktan sonra Raporda bazı sonuçlara varılmaktadır. Buna göre, Parlamento kamu harcamalarının denetimi konusunda önemli yetkilere sahiptir, fakat bunları nadiren kullanmaktadır. Parlamenter bir rejim, peşinen yasama ve yürütme erkleri arasında organize bir elbirliği gerektirmektedir. Fransa'da bu elbirliği, Hükümete aşırı ölçüde yetkiler bırakmaktadır. Kesin hesap kanunlarının incelenmesi göstermeliktir. Parlamenter denetim dağınık, tek noktalara yönelik olup, konu bütünlüğünden yoksundur.

[197] Ibid., ss.106-108.

Parlamentonun Sayıştay ile ilişkisi arzulanan düzeyde olmayıp, Sayıştay'ın çalışmalarından yeterince yararlanılmamaktadır. Sayıştay, kamu maliyesinin düzenlilik içinde yönetilmesine nezaret etmekten sorumlu bir yargı organı olup, Sayıştay'ın çalışmalarından daha fazla yararlanılmasının yolları araştırılıp bulunmalıdır[198].

Sonuç olarak Parlamento ciddi yetkileri olmasına rağmen kamu harcamalarının denetimi son derece yetersizdir. Bütçe Komisyonu Başkanının ifadesiyle "...gerçekte hiçbir denetim yapmıyoruz. Bütçeyi onayladıktan sonraki başlıca işimiz, bir sonrakini hazırlamaktan ibarettir"[199]. "Devlet, Fransa'da, birkaç sene sonra, vakti olduğunda ve tercihen tepeden bakan bir tavırla hesapları kapatan tek kişidir"[200].

Parlamento tarafından kamu harcamalarını denetleme ve değerlendirme vazifesinin tam olarak ifası, muhtemelen, bizzat devletin işleyişiyle ilgili daha derin bir reformları zorunlu kılmaktadır[201].

2- İngiltere

Bilindiği üzere, İngiltere'de yasama, Avam ve Lordlar Kamaraları tarafından yerine getirilmektedir.

İngiltere'de tüm mali kuruluşlar ve bu meyanda bütçenin teşrii kontrolü yetkisi, Avam Kamarasına ait bulunmaktadır. Avam Kamarası, bu denetimi esas itibarıyla, Kamu Hesapları Komisyonu (Public Accounts Comitee-PAC) aracılığıyla yapmaktadır. 1861 yılında kurulan bu komisyon, Meclisteki güçleriyle orantılı olarak muhtelif partilere mensup parlamenterlerden oluşmaktadır. Komisyon başkanı daima muhalefet mensubudur. Parlamenter denetim, Sayıştay'ın raporlarına dayanılarak özel Komisyonlar tarafından yapılmakta ve Meclislerin bilgi edinmeleri ile sonuçlanmaktadır[202].

---

[198] Ibid., ss.97-98, 111.
[199] Ibid., s.110.
[200] Ibid., s.113.
[201] Ibid., s.127.
[202] FEYZİOĞLU, Bedî Necmettin, **Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe**, 6. Baskı, İstanbul, 1981, s. 473; FEYZİOĞLU, Bedî Necmettin, **Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe Kontrolü**, Cilt I, İstanbul Üniversitesi Yayın No. 588, İktisat Fakültesi No.70, İstanbul, ss.183-184; FEYZİOĞLU, Bedî Necmettin, "Anayasa-Bütçe-Kesin Hesap", **İktidar Virüsü** (ülke sorunlarının Saydam Analizi), Çağdaş Yayınları, İstanbul, 1997, s.302.

İngiltere'de Parlamentoca yapılan değerlendirmenin gelişmesi, kamu yönetiminde reform yapılması yönündeki ısrarlı baskının bir ürünü olmuştur. Bu reformlar, hedeflerin tespitinde performansların izlenmesinin iyileştirilmesi ve sonuçların düzenli olarak ölçülmesinde daha sürekli bir dikkat gerektiriyordu. Bu değişiklikleri başlıca saiki, bütçelerin sıkılaştırılması ve bundan doğan bir ihtiyaçla sonuçların ilan edilmesi ve ayrıca kamu hizmetlerinin mütemadiyen daha iyi bir hale getirilmesi arayışı idi. Değerlendirme, pek çok sektörde, merkeziyetçilikten uzaklaşılmış bir idare tarzı ve Parlamentonun da ele geçirdiği gerçek bir karar vermeye yardımcı araç haline gelmiştir.

İngiltere Sayıştayı (National Audit Office – NAO), 1983 yılında National Audit Act tarafından, kamu fonlarının kullanımı üzerinde parlamenter denetimi güçlendirmekle görevlendirilmiştir. Bu kurumun başında, Avam Kamarasının teklifi üzerine Başbakan tarafından atanan bir "komptrolör" ve genel denetçi bulunmaktadır. Bu reformdan önce, Yüksek Denetim Kurulu, mali denetime ve düzenlilik denetimine odaklanmış bir faaliyet göstermekteydi. Bağımsı bir kurum olan NAO, açıkça muhtelif Bakanlık şubelerinin kamu kuruşlarının faaliyetini tutumluluk, verimlilik ve teknik açısından incelemek üzere yetkilendirilmiştir. Her yıl, Parlamentoya, "value for money" türünde elli kadar rapor iletilmektedir. Bu türde şu üç sınıf rapor yer almaktadır: Performans denetimleri: Bunlar kamu kuruluşlarının kanunlara uygunluk açısından denetimi ile iyi yönetim açısından denetimi birleştiren raporlardır. Özel incelemeler: Bunlar da, bir sistemdeki özel bir aksaklığı analiz etmeye yönelik daha kısa incelemelerdir. Program değerlendirmeleri: Bunlar ise, bir teşkilât veya bir programın hangi ölçüde -yine bu değerlendirmeler sayesinde daha belirli hale gelmiş- hedeflerine ulaştığına dair bir değerlendirme yapmaya çalışan raporlardır. (Örneğin köprülerin bakımıyla ilgili milli programın değerlendirilmesi). Bu çalışmalar bütün yıl boyunca sürer.

NAO, Avam Kamarası tarafından Hükümet ile İdarinin icraatını denetleme ve ayrıca Parlamentonun dahili teşkilâtını yönetme amacıyla oluşturulmuş "Select commitee"lerden (İhtisas Komisyonlarından) biri olan Commitee of Public Accounts (PAC - Kamu Hesapları Komisyon) ile sıkı ilişki içinde çalışmakta ve raporlarını bu Komisyona sunmaktadır. Konuların seçimi ve raporların içeriği Komptrolör tarafından belirlenmekte, ancak bu hususlarda her zaman Komisyonla mutabakat sağlanmaktadır. Komisyon, raporları, denetlenen Bakanlık veya kuruluş

sorumlularını dinleme oturumları düzenlemek için kullanmaktadır. Dinleme oturumları aleni olup, Komptrolör ve Genel Denetçi ile raporu hazırlayan ve Kamu Hesapları Komisyonu dinleme oturumunun hazırlanmasına yardım eden Sayıştay ekibinin huzurunda yapılmaktadır. Daha sonra, Kamu Hesapları Komisyonu tarafından NAO'nun raporu ile dinleme oturumu sırasında not edilip derlenen unsurları da dahil ederek bir rapor yayınlamaktadır. Bu raporda, genellikle Hükümetin cevap verme zorunda olduğu reform tavsiyeleri yer almaktadır. Değerlendirmesini yaptığı devlet politikalarının hedefleri hakkında bir değer hükmü ortaya koymak, elinde hiçbir müeyyide gücü olmayan NAO'nun işi değildir. Hükümet programları siyasi iktidarın işidir ve onları tartışıp onlara karşı bir müeyyide uygulama Parlamentoya ait bir görevdir. Bu konuda şöyle bir tespitte bulunmak uygun olacaktır: Bu hareket tarzı bir politikanın hedeflerinin anlamlılığını tartışma konusu yapma ile bunlara ulaşmak için seçilen araçların etkinliğini inceleme arasında açık bir ayırım ortaya koymak için büyük bir çaba gerektirmektedir[203].

3- Amerika Birleşik Devletleri

İlkin ABD'de geliştirilen değerlendirme mekanizmasına değineceğiz. Bu ülke, Sayıştayına (General Accounting Office – GAO) yasama organının değerlendirme faaliyetini geliştirmek üzere çalışmalar yapma görevi vermiştir. GAO, büyük ölçüde Amerikan Kongresine bağlı bir kuruluş olup, bu iş için özel bir bölüm kurmuştur ve halen değerlendirme alanında dünyada eşsiz bir konumda bulunmaktadır.

İlgili politika ortaya konurken önceden programın maliyetiyle ilgili olarak uygulama sırasında ve elde edilen sonuçlar değerlendirilirken ise sonradan müdahale etmektedir.

Yaptığı değerlendirmeler, alınan kararlar üzerinde derin bir etkiye sahiptir: bazı silahları geliştirme programlarının terk edilmesi veya İdare tarafından sosyal bütçelerde yapılması öngörülen ödenek indirimlerinin yeniden yönlendirilmesi örneklerinde olduğu gibi.

Bu başarıların kaynağı, GAO'nun Amerikan Kongresi nezdindeki konumudur. Bunun göstergesi de şudur: Kendi kendine çalışmalar yapmak için gerekli hukuki yetkiyi haiz olduğu halde, çalışmalarının yüzde 95ini parlamenterlerin talebi üzerine gerçekleştirilmektedir.

[203] Sayıştay Başkanlığı, op. cit., ss.136-137.

GAO'nun Yürütme dışındaki değerlendirme faaliyetinin zirvesini teşkil eden çalışması, daha başka kuruluşların çalışmalarıyla tamamlanmaktadır. Bunlarda ilki, Office of Management and Budget'tir. Bu kuruluş, Yürütmeye bağlı olup her şeyden önce bütçenin hazırlanması ve uygulanmasıyla görevlidir. Kongrenin her iki Meclisin yardımlarından yararlanabileceği ayrıca şu üç uzman büro vardır: Hukuki incelemeler yapan Congressional Research Service, yeni teknolojilerin derin etki gücünü inceleyen Office of Technology Assessment ve bütçenin hazırlanması için kanun koyucunun hizmetinde olan Congressional Budget Office[204].

VIII - YOLSUZLUKLA MÜCADALE

A- Genel Olarak Yolsuzluklar

20. yüzyılın son çeyreğinde temiz toplum arayışları hemen tüm dünyada yaygınlık kazanmıştır. Yunanistan'da 1988 yılında "Koskotas" skandalı yaşanmış, Fransa'da 1993 yılında, kendisine yöneltilen rüşvet ithamlarını içine sindiremeyen eski bir başbakan intihar etmiştir. Yer altı ekonomisinin beşiği kabul edilen İtalya'da, 1992 yılında, mafyanın merkez üssü kabul edilen Sicilya'da Palermo Savcısı Giovanni Falconé'nin öldürülmesi ve onun yerine atanan savcı Paola Borsellino'nun da suikasta kurban gitmesinin ardından uzun yılların birikimi sonucu "Temiz Eller" hareketi başlamıştır. İtalya'da 1500 politikacı ve şirket yöneticisi tutuklanmış, yedi kez başbakanlık yapmış Giulio Andreotti'nin de rüşvet almasının yanı sıra mafya ile olan ilişkileri ortaya çıkarılmıştır[205]. Benzer temizlik hareketleri Güney Kore, Çin, Japonya, İspanya ve Brezilya gibi birçok ülkede görülmüştür[206].

Bir zamanlar her ülkenin kendi iç sorunu gibi algılanan yolsuzluk, günümüzde, dünyayı saran bir çürümenin kaynağı olarak görülmektedir. Doğu bloğunun 1989'da çöküşüyle, artık, giremediği ülke kalmayan sermaye küreselleşmiştir. Şirketler, bütçelerini, iş yapacakları ülkelerdeki "rüşvet rayicine" göre belirler olmuştur. Ancak, bu durum, rakip şirketlerin şikayetini arttırmıştır. Rüşvetin artırılmasıyla yapılacak rekabetin kendilerini yıkacağını anlayan ve esasen

[204] Sayıştay Başkanlığı, op. cit., ss.134-135.
[205] ALTAY, Asuman, **Yozlaşma ve Temiz Toplum Arayışları**, Ankara, 1994, s.25.
[206] ŞENER, Nedim, **Tepeden Tırnağa Yolsuzluk**, Metis Yayınları, İstanbul, 2001, s.22.

1990'larla birlikte kârlılığı azalan sermaye, uluslar arası kuruluşların öncülüğünde yolsuzlukla mücadeleye girişmiştir.

Başta Uluslar arası Para Fonu (IMF) olmak üzere Dünya Bankası ve Uluslar arası İskan Bankası gibi kuruluşlar da saydam siyasa oluşturulması ve uygulanması konularında uluslar arası standartlar geliştirmektedirler. Uluslar arası Saydamlık Örgütü gibi kuruluşlar da yolsuzlukla doğrudan mücadele etmektedirler.

Uluslararası Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Birleşmiş Milletler (UN) ve Avrupa Birliği gibi uluslar arası kuruluşlar ve ulus üstü siyasi yapılar yolsuzlukla mücadele konusunda sözleşme ve ilkeler geliştirerek bu hususta kamuoyu yaratılmasına, yolsuzluğun azaltılmasına ve iyi yönetişimin yaygınlaştırılmasına çalışmaktadırlar.

Türkiye, 1980 sonrası daha önce hiç yaşamadığı kadar yolsuzluk yaşamıştır. Hayali ihracat, naylon fatura, devleti soyan ihaleler, milli bankaların ve KİT'lerin arpalık olarak kullanılması, kamu taşınmazlarının yağmalanması ve daha nice yolsuzluk gündeme gelmiştir. Yaşanan bu yoz ortam, insan ilişkilerine de yansımakta gecikmemiş; fırsatçılık, kolaycılık, köşe dönmecilik itibar kazanmış, dürüst ve çalışkan insan tipi kabul görmez olmuştur.

"Günümüzde, kişinin toplumdaki yerini ve saygınlığını büyük ölçüde tek başına maddi güç belirlemektedir. Bu durum, hile, rüşvet, devleti dolandırma gibi yollardan para kazananlara yüklü bir sosyal maliyet getirmemekte, hatta tam aksine, para sahibi olmanın sağladığı saygınlık, toplumdan gelecek olumsuz tepkileri de etkisiz kılmaktadır." [207] Kamu bankasını dolandıran, ihaleye fesat karıştıran, rüşvet alıp veren insanların "seninle gurur duyuyoruz" haykırışlarıyla bağırlara basılması sıklıkla görülmektedir.

Bugün, yolsuzluk olayları ülkemizde çok yaygınlaşmış, kamuoyunun ilgi odağı haline gelmiş, gündemin baş sırasına yerleşmiştir. Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) tarafından yapılan Kamu Reformu Araştırmasında örnek kitlenin yüzde 81'i Türkiye'de kamu kurumlarında yolsuzluğun "çok yaygın"

[207] TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, s.109.

olduğu kanısındadır[208]. Yine aynı Araştırmaya göre, Devlete ve kamu kurumlarına karşı güvensizliğin temel kaynağı yolsuzlukların yaygınlığıdır[209].

"Devletin malı deniz, yemeyen domuz", "Balık baştan kokar", "Bal tutan parmağını yalar" türü deyimlerimizin bulunması, bu tür olayların yeni olmadığını göstermektedir. Fuzuli'nin "Selâm verdim rüşvet değildir deyu almadılar" sözü de bu uzun geçmişin bir başka göstergesidir.

Ancak son zamanlarda iş yaygınlaşmış, çok büyük boyutlara ulaşmıştır. 12 Eylül 1980 sonrası yeterli kurumsal mekanizmaların kurulmadığı bir ortamda uygulanmaya çalışılan "liberalleşme" politikaları, yönetimin yasalar ve kurallar dışında, denetimden uzak bir şekilde işlemesine yol açmış, yolsuzluklar artmıştır.

İLKSAN, İSKİ, Susurluk, Kasırga, Paraşüt, Balina, âhtapot, Buffalo, bir bilim ve kültür kurumumuzdaki yolsuzluklar için başlatılan Akrep, Beyaz Enerji, vs. Bankacılık sektöründe yaşananlar, tüm bunlara tuz biber ekmiştir.

Tabii bunlar büyük yolsuzluklardır. Bir de ufak çaplı olanlar vardır. Öyle ki, kimi zaman çok basit bir işin gördürülebilmesinin dahi bir "bedeli" (!) olabilmektedir. Kurallara uygun olmayan işlerin ya da örneğin kamu ihalelerini alabilmenin bedeli elbetteki yükselmektedir.

Artık bu işler bireysel olmaktan çıkmış, yaygınlaşmış, adet kurumsallaşmıştır. Bunun sonucu olarak, bugün, toplum tam bir "güven bunalımı" yaşamaktadır. "Geçmişten günümüze doğru baktığımızda önce bireysel daha sonra örgütlü olan ve en son sistemli hale gelen yolsuzlukların Türkiye'yi tam bir çürümenin içine soktuğu görülebilir[210].

Uluslararası Saydamlık Örgütünün yayımladığı 2002 yolsuzluk algılaması endeksinde Türkiye'de 102 ülke sırasında 64. sırada yer almaktadır. Başta Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD), Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV), Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) olmak üzere birçok hükümet dışı kuruluş tarafından yapılan çalışmalar yolsuzluğun yaygınlığını kanıtlamaktadır.

---

[208] Ibid., s.29.
[209] Ibid., s.29.
[210] ŞENER, Nedim, op. cit., s.49.

Hükümet dışı örgütler, medya ve sivil toplum örgütleri hemen her ülkede kendi hükümetlerinin daha etkin ve verimli çalışmasını izleme bağlamında daha saydam ve hesap verebilen ekonomi yönetimlerinin oluşturulması konularına ilgi göstermektedirler.

Ülkemizde yolsuzlukların büyük boyutlara ulaşması, hükümetleri harekete geçirmiştir. 57. Hükümet döneminde hazırlanan eylem planında, saydamlığın bulunmayışı, yolsuzluğun başlıca nedeni olarak vurgulanmış, bu hususta bazı yasal düzenlemelere gidilmiştir.

Gerçekten, yolsuzlukların yaygınlaşması, giderek organize bir hal alması, yasal düzenleme ihtiyacını doğurmuştur. Bu tür organize suçların hemen her ülkede olduğu gibi Türkiye'de de önem kazandığı bilinen bir gerçektir. Susurluk olayı, âdeta bu çeşit örgütlü suçların bir simgesi haline gelmiştir. Çıkar amaçlı suç örgütleri, dünyada genellikle İtalyanca bir sözcükle "mafya" tipi suç örgütleri olarak adlandırılmaktadır. Belirli ekonomik çıkarların elde edilmesi için korkutma, yıldırma ve sindirme dahil her yola başvurulabilmektedir. Her ülkede olduğu gibi Türkiye'de de bu çeşit örgütlü suçlarla mücadele etmek için bir takım yeni yöntemlere gereksinme duyulmuştur. Bu yöntemler, ya özel kanunlar çıkartmak ya da Ceza Kanunlarına bazı yeni hükümler eklemektedir[211]. Ülkemizde de 30.07.1999 tarih ve 4422 sayıl Çıkar Amaçlı Suç Örgütleriyle Mücadele Kanunu çıkarılmış bulunmaktadır[212].

Ocak 2003'te 58. Hükümetin ilân ettiği Eylem Planından yolsuzlukla ilgili bir bölüme yer verilerek, Avrupa Konseyi Yolsuzlukla İlgili Sözleşmenin onaylanması, Ceza Kanununda yolsuzlukla ilgili yaptırımların artırılması, siyasi partilerin finansmanında saydamlığın güçlendirilmesi, öncelikli konular arasında sayılmıştır.

Nisan 2003'te kurulan 59. Hükümet de yolsuzluğa programında özel bir önem vererek 57. ve 58. hükümetler döneminde hazırlanan eylem planlarının takipçisi olacağını göstermiştir.

Bu kararlı siyasi irade, kamuoyunun ilgisi, yasal ve yönetsel girişimler, Türkiye'de yolsuzlukla mücadele stratejilerinin geliştirilmesi ve yaşama geçirilmesi

---

[211] TÜRK, Hikmet Sami, "Çıkar Amaçlı Suç Örgütleriyle Mücadele", Çıkar Amaçlı Suç Örgütleriyle Mücadele Seminerinde yapılan açılış konuşması, **Adalet Dergisi**, Yıl 91, Nisan 2000, Sayı 3, Adalet Bakanlığı Yayını, Ankara, s.5.

[212] Resmî Gazete, T.01.08.1999, S. 23773.

için ön koşulların varlığını göstermektedir. Gündemdeki kamu yönetimi reformlarının da sürece olumlu katkıda bulunacağı açıktır.

B- Yolsuzluğun Tanımı ve Türleri

1- Yolsuzluğun Tanımı

Yolsuzluk, belli bir şekilde değil çok değişik biçimde ortaya çıkan bir olgu olup, çok değişik biçimlerde yapılabilmektedir. Değişik yolsuzluk biçimlerine örnek olarak; vatandaşın yasal hakkı olan hizmetler karşılığında rüşvet isteme; rüşvet karşılığında yasa dışı talepleri yerine getirme; devlet parasını ve malını zimmete geçirme; yer altı dünyasıyla işbirliği yapma; özel sektör kuruluşlarıyla çıkar alışverişine girme gösterilebilir[213].

Bu nedenle yolsuzluğun kesin bir tanımının yapılması güç olmakla beraber yolsuzluğun en yaygın tanımı "kamu gücünün özel çıkarlar için kötüye kullanılmasıdır."[214] Daha kapsamlı yolsuzluk tanımı ise "kamu gücü" ile sınırlı olmayan "herhangi bir görevin özel çıkarlar için kötüye kullanılmasıdır."[215]

"Yolsuzluk genelde bir çıkar karşılığı kamu yetkisinin yasa dışı kullanımı"dır[216].

"Yönetimsel otoritenin illegal veya ahlak dışı bir biçimde kişisel veya politik kazanç için kullanılmasıdır."[217]

"Kamu görevlilerinin yapılmaması gereken işlemleri yapmaları ya da yapmaları gereken işlemleri çabuklaştırmaları karşılığı çıkar sağlamaları 'yolsuzluk'tur."[218]

---

[213] DYE, M. Kenneth/STAPENHURST, Rick, **Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption**, World Bank, 1998, s.3.
[214] TÜSİAD, op. cit., s.110.
[215] ÖZSEMERCİ, Kemal, **Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri**, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:27, Ankara, 2003, s.4; Dünya Bankası, www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt ve Amerika Birleşik Devletleri Uluslar Arası Kalkınma Ajansı, www.usiad.gov/democracy/anticorruptiın/index.html
[216] Uluslararası Saydamlık Örgütü, "Background Information to the Corruption Perceptions Index," www.transperancy.org.de/documents/cpı/2000/ganda.html
[217] BERKMAN, Ümit, "Az Gelişmiş Ülkelerde Bürokrasi ve Yolsuzluk", **Politik Yozlaşma ve Şeffaf Yönetim Sempozyumu**, İzmir, 14-15 Nisan 1994, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü yayını, s.3.
[218] MUTUWAFHETNU, M.John, "Developing a Work Ethic in the Public Sector" **Political and Administrative Corruption, (Seminar)** IIAS and TODAIE, Ankara, 1997, s.191.

Bir başka tanıma göre yolsuzluk "kamu gücünün kamu görevlilerince kendi ya da bağlı olduğu grup menfaati için kullanılmasıdır[219].

Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği tarafından yapılan Kamu Reformu Araştırmasında, yolsuzluk kavramı en geniş anlamda "emanet edilmiş yetkiyi özel yarar sağlamak için kullanmak" biçiminde tanımlanmaktadır. Bu geniş anlamda yalnızca kamu görevlilerinin değil özel kişilerin de bulundukları konumları yasa ve kurallara aykırı biçimde kendilerine veya yakınlarına maddi çıkar sağlamak için kullanmaları gene yolsuzluk kavramına girmektedir. Dolayısıyla bu geniş anlamda yolsuzluk, özel kesimdeki "kirlenmeyi" de kapsar ve genel olarak "toplumsal kirlenme" olarak adlandırılabilir[220]. Bu araştırmaya göre, Türkiye'de kamuoyunun "yolsuzluk" kavramını öncelikle ister kamu yönetiminde ister onun dışında olsun özel çıkarlar için toplumun ortak kurallarının çiğnenmesi olarak algıladığı söylenebilir. Bir başka deyişle, yolsuzluk öncelikle bir toplumsal kirlenme, daha sonra kamu görevlilerinin ve kamu yönetiminin kirlenmesi olarak değerlendirilmektedir.

Yolsuzluk olgusunun çok karmaşık unsurlar, süreçler ve ilişkiler içermesi nedeniyle tanımlanmasında da önemli güçlüklerle karşılaşılmaktadır. Bu nedenle; uluslar arası belgelerin bir çoğunda yolsuzluk kavramını tanımlamak yerine, türlerinin ve biçimlerinin belirtilmesiyle yetinilmiştir.

Yolsuzluk tanımı, uluslar arası sözleşme niteliğindeki belgelerden sadece 4 Ocak 1999 tarihli Avrupa Konseyi Yolsuzlukla Mücadele Özel Hukuk Sözleşmesinin 2. maddesinde yer almaktadır. Anılan sözleşmenin amacı bakımından yolsuzluk *"…doğrudan doğruya ya da dolaylı yollardan rüşvet ve yasadışı bir menfaat temin eden kişinin yürüttüğü görevlerin veya gerekli davranışların yasalara uygun bir şekilde yerine getirilmesinde sapmalara yol açan rüşvet veya başka her türlü yasadışı menfaatin talep edilmesi, teklif edilmesi, verilmesi ya da kabul edilmesi"* anlamına gelmektedir.

Yolsuzluk her ne kadar kamu sektörü ile özdeşleşen bir olgu olsa da yolsuzluğun özel sektör faaliyetlerinde görülmediği söylenemez. İhale ve işe alma süreçleri başta olmak üzere yolsuzluk özel sektörde de gözlemlenen bir olgudur. Yolsuzluğun tanımı konusunda gelinen en son aşama, özel sektörü de kapsayacak

[219] ÇULPAN, Refik, "Bürokratik Sistemin Yozlaşması", **Amme İdaresi Dergisi**, C:13 (Haziran 1980), s.34.
[220] TÜSİAD, op. cit., s.101.

şekilde şöyle ifade edilebilir: *"Emanet edilmiş yetkinin, kamusal ve özel çıkarları zedeleyecek şekilde her türlü kötüye kullanımı."*

Yolsuzluğun tanımlarını çoğaltmak mümkündür. Hangi biçimde tanımlanırsa tanımlansın yolsuzluk, bir olumsuzluğu ve ahlâki zafiyeti ifade etmekte; genel anlamda toplumsal yozlaşmaya ve bozulmaya işaret etmekte ve kamu sektörü, özel sektör, sivil-asker bürokrasi, siyaset ve medya yani her alanda görülebilmektedir.

Nasıl tanımlanırsa tanımlansın, nasıl tarif edilirse edilsin, bir yolsuzluk eylemi ya da ilişkisinde esas itibariyle dört esas unsur bulunmaktadır: *Ortak yetkiyle donatılmış kişi ya da kişiler, kişi ya da grubun karar alma gücünü veya ortak yetkilerini düzenleyen mevcut kurallar, kuralların kişi ya da grup tarafından ihlal edilmesi ve kuralların ihlal edilmesi sonucunda kişi ya da gruba çıkar sağlanırken ortak değerlere zarar verilmesi.*

2- Yolsuzluğun Türleri

Yolsuzlukları net bir ayrıma tabi tutmak güç olmakla beraber, şu ayrımlar yapılabilir:

a) Siyasal – Yönetsel Yolsuzluk

Kamusal yetkiler ya siyasal işleve ya da yönetsel işleve ilişkin olarak kullanılabilir.

Siyasal yolsuzluk, siyasal işleve ilişkin kamu yetkisinin, çıkar gözetilerek yasal düzenlemelere aykırı biçimde kullanılmasıdır.

Yönetsel ilişkilere ilişkin kamu yetkisinin kamu yönetimi ya da siyasal uygulama sürecinde çıkar gözetilerek yasal düzenlemelere aykırı biçimde kullanılması da, yönetsel yolsuzluktur[221].

b) Maddi Çıkar Karşılığı Yolsuzluk – Maddi Çıkara Dayanmayan Yolsuzluk

Maddi çıkar karşılığı yolsuzluk, kamu görevlilerinin, yetkilerini maddi kazanç gözeterek kurallara aykırı biçimde kullanılmasıdır. Örneğin; rüşvet, haraç, rant kollama ve zimmet. Haraç nitelik itibariyle rüşvete benzemekle beraber, talep, kamu

[221] ÖZSEMERCİ, Kemal, op. cit., ss.13-15.

ajanından gelmektedir. Rant kollama, çıkar ve baskı gruplarının, devlet tarafından yapay olarak yaratılmış bir ekonomik transferi elde etme faaliyetleridir.

Maddi çıkara dayanmayan yolsuzluk, kayırmacılık, patronaj, oy ticareti ve lobiciliktir. Kayırmacılığın da eş-dost kayırmacılığı (kronizm), akraba kayırmacılığı (nepotizm), siyasal kayırmacılık (partizanlık) gibi türleri bulunmaktadır[222].

c) Doğrudan Cezai Yaptırıma Bağlanan – Dolaylı Olarak Yaptırıma Bağlanan veya Suç Sayılmayan Yolsuzluklar

Rüşvet (TCK.md.211-219), zimmet (TCK.md.202), irtikap (TCK.md.209), kara paranın aklanması (13.11.1996 tarih ve 4208 sayılı Kanun md.2), dolandırıcılık (TCK.md.203), emniyeti suistimal (TCK.md.508), içerden öğrenenlerin ticareti (insider trading, 2499 sayılı Kanun, md.47), doğrudan ceza yaptırımına bağlanan yolsuz işlemlerdir.

Dolaylı olarak yaptırıma bağlanan veya suç sayılmayan yolsuzluk türleri de rant kollama, lobicilik, oy ticareti ve kayırmacılıktır. Bunlar, yukarıda değinildiği üzere, aynı zamanda maddi çıkara dayanmayan yolsuzluklar olarak da sayılmış bulunmaktadır. Bu ayrım zorluğundan kaynaklanmakta olup, çeşitli türler iç içe geçebilmektedir[223].

d) Küçük Yolsuzluk – Büyük Yolsuzluk – Devlet Eliyle Yolsuzluk

Halkın geniş kesiminin şikayetine yol açan trafik polisinin, gümrük memurunun, okul kayıt görevlisinin yaptığı ya da yapmadığı işlem için rüşvet istemesi gibi durumlar, küçük yolsuzluklardır. Bunların ekonomi üzerinde etkileri yoktur.

Enerji, otoyol türünden devlet alt yapı ihaleleri, kredi yolsuzlukları, banka boşaltma operasyonları gibi ekonomik dengeleri etkileyenler, büyük yolsuzluklardır.

---

[222] ÖZSEMERCİ, Kemal, op. cit., ss.20-22.

[223] TBMM – Türkiye Büyük Millet Meclisi Yolsuzlukların Sebepleri Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu (10/9) Raporu, http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk-arastırma /kaynaklar/KİSİM-1.pdf., passim.

Devlet eliyle yapılan yolsuzluklar ise, işadamı-siyasetçi-bürokrat zinciri kurularak ihale şartnamelerinin, kararnamelerin hatta yasaların bile özel çıkarlara göre tasarlanmasıdır[224] .

C- Yolsuzluğun Nedenleri

Türkiye'de yolsuzluk olayları çok yaygındır. Sürekli olarak yolsuzluk, skandal, rüşvet olaylarından oluşan bir çember içinde yaşanıyor ve bundan kurtulmak isteniyorsa, "ana yapı"ya, bu olayları üreten yapıya bakılması gerekmektedir.

Türkiye'de devlet, malının mülkünün hesabını bilmemektedir. Devlet mallarının tam bir envanteri bulunmamaktadır. Bu nedenle Hazine arazileri âdeta, kapanın elinde kalmaktadır.

Devlet çalıştırdığı insan sayısıyla en büyük işveren durumundadır. Devlet personel alımında çeşitli siyasi etkilerin bulunduğu herkes tarafından bilinmektedir.

Devlet sadece çalıştırdığı insan sayısıyla değil, verdiği işler bakımından da ön sıradadır. En basit mal ve hizmet alımından büyük alt yapı yatırımlarının yapıldığı ihale işleri tam anlamıyla bir bataklıktır.

Bankacılık sisteminde yaşananlar henüz daha çok yenidir. Devlet yapısı, hantallaşmış, yönetilemez hale gelmiştir. Bu haliyle, yapı, irili ufaklı birçok yolsuzluğu kolaylaştıran bir yapıdır[225].

Nitekim, Uluslar arası Şeffaflık Örgütünün (Transparency International) yozlaşma katsayılarına göre, Türkiye, yolsuzlukta ön sıralarda yer almaktadır. Bu uluslar arası yolsuzluk endeksleri, uluslara arası ticaretle ilgili verilere göre hazırlanmakta olup, yurt içindeki rüşvet ve yolsuzluklar da nazara alındığında, Türkiye'nin sıralamadaki yeri çok daha "vahim" olacaktır.

Yolsuzluk olgusunun yönetim ve siyasal yapıyla, ekonomiyle ve yargı ile yakından ilgisi bulunmaktadır. Bunlar, kısaca şu şekilde sıralanabilir[226].

---

[224] YETKİN, Murat, "Yolsuzluğun İlacı Daha Çok Demokrasi", **Radikal Gazetesi**, 12.08.2001.
[225] GÖNENSİN, Okay, "Sürekli Yolsuzluk Çemberinin Kaynağı", **Sabah Gazetesi**, 14.01.2001.
[226] ÖZSEMERCİ, Kemal, op.cit., passim; BERKMAN, Ümit, op.cit., passim. TBMM; op. cit., passim.

Yönetsel Nedenler

• Bütçe ilkelerinden özellikle bütçe birliğinden sapılarak fon, vakıf adı altında yapılan harcamalar ve toplanan gelirlerle bütçe disiplinin bozulması.

• Merkeziyetçi ve statükocu bürokrasinin siyasal ve toplumsal alanda önemli yetkilere sahip olması.

• Siyasilerin bürokratik yapı üzerindeki olumsuz etkileri.

• Bürokratik kuralların çokluğu ve karmaşıklığı.

• Düzenleyici kuralların anlaşılma güçlüğü.

• Bürokratik gizlilik.

• İdari usulün eksikliği.

• Kamusal kadroların aşırı şişkinliği.

• Kamu personel sisteminde liyakatın ortadan kalkması.

• Kamu personeli ücretlerinin azlığı.

• Kamu personeli ücretlerindeki dengesizlikler ve adaletsizlikler.

• Üst düzey görevlilerin ok sık değiştirilmesi.

• Saydam olmayan bir yönetsel yapı.

• Kamusal denetimin yetersizliği.

• Denetim dışı alanların ve faaliyetlerin bulunması.

• Denetimin bağımsızlığının yerli yerine oturmamış olması.

• Çağdaş denetim tekniklerinin kullanılmaması.

• Denetim birimleri arasında işbirliği noksanlığı.

• Denetim mesleğinin yeterince gelişmemiş olması.

Ekonomik Nedenler

• Enflasyon.

• Kayıt dışı ekonomi.

• Gelir dağılımında adaletsizlik.

• Devletin ekonomideki ağırlığı[227].

Sosyal Nedenler

• Eğitim yetersizliği.

• Yurttaşlık ve hak arama bilincinin yerleşmemiş olması.

• Sivil toplum örgütlerinin yetersizliği.

• Hediyeleşme geleneği.

• Hızlı nüfus artışı.

• Kentleşme.

• Toplumsal değişim.

• Olumsuz toplumsal algılamalar (fırsatlardan yararlanma, köşe dönme, ihbarın ispiyonculuk biçiminde değerlendirilmesi vs.).

• Dürüstlük ve erdem Kurallarına aldırış edilmemesi.

Yukarıda sayılanlara yargı sisteminden ve işleyişinden kaynaklanan nedenlerle siyasi kadroların yozlaşmasını özellikle siyasetin finansmanının da eklenmesi gerekmektedir.

D- Yolsuzluğun Etkileri

Yolsuzluk çok çeşitli olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Yolsuzluk yapanlar haksız kazanç sağlarken, toplum her yönüyle kaybetmekte, devlete güven sarsılmakta, yasaların uygulanması güçleşmektedir. Özellikle az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde toplumsal ve ekonomik gelişme yavaşlamaktadır.

Yolsuzluklar, kamu yönetimini yozlaştırmaktadır. Yolsuzlukların büyük bölümü yasalara aykırı olduğundan yönetimin yasallığı ilkesi zedelemekte, yönetim saygınlığını yitirmektedir[228]. Yolsuzlukla kamusal hizmetler özel amaçlar için saptırıldığından "kamu yararı", "eşitlik", "adalet" gibi ilkeler çiğnenmektedir. Bunun

[227] Yolsuzluk oranıyla kamu sektörünün büyüklüğü arasında somut olarak nedensel bir ilişki kurulması her zaman kolay olmamakla beraber neoliberal yaklaşıma göre devletin ekonomiye daha az müdahalesi yolsuzluğu azaltmaktadır. Ancak Devletin küçültülmesine rağmen yolsuzluğun sürdüğü ülke örnekleri ile kamusal alan dışında da yolsuzluğun yapılabildiği unutulmamalıdır.

[228] SERTOĞLU, Sedat, "Yolsuzluk", **Sabah Gazetesi**, 12.05.2000.

sonucu olarak vatandaşların düzene ve yönetime güveni sarsılmaktadır. Yolsuzluklar yaygınlaştığında, kamu yönetimi işlevini yerine getirememektedir. Kalkınmanın etkili bir aracı olması gereken bürokrasi kalkınmayı engeller hale gelmektedir[229].

Yolsuzluğun birçok olumsuz ekonomik etkileri bulunmaktadır. Yolsuzlukla ekonomik kaynaklar, kamu için değil bireysel çıkarlar için kullanılmış olmaktadır. Örneğin eğitim ve sağlık harcamalarında kullanılacak bir kaynak bireysel çıkarlar için kullanılmış olmakta, sonuç olarak ekonomik kalkınma veya büyüme olumsuz etkilenmektedir. Yolsuzlukla bir yandan kamu yatırımlarının yapısı bozulmakta, bir yandan da yatırımların verimliliği azalmaktadır.

Yolsuzluk maliyetleri artırdığı için yabancı sermaye girişi azalmaktadır. Yolsuzluk, kredi veren ülkelerce risk faktörü olarak görülmektedir.

Yolsuzluk için yapılan masraflar, girişimciler tarafından maliyetlere yansıtılmakta ve sonuçta tüketiciler olumsuz yönde etkilenmektedir.

Özetle, yolsuzluklar,

- Fakir ve muhtaçların durumlarını daha da zorlaştırıp hakların ihlal edilmesi,
- Demokrasiyi temelinden sarsması,
- Hukukun üstünlüğü ilkesini alt üst etmesi,
- Eşitlik ve adalet ilkelerini ve devlete olan güveni sarsması,
- Ekonomik rekabeti olumsuz etkilemesi,
- Suça teşvik etmesi, suç oranlarının artması ve mafyalaşmaya yol açması,
- Verimsiz yatırımlara yol açması,
- Yabancı sermayeyi kaçırtması,
- Kalkınmayı geciktirmesi ve belki de en önemlisi
- Yoksulluğun artırması ve toplumu ahlaki çöküntüye sürüklemesi

[229] Türkiye Büyük Millet Meclisi, op. cit., s.56; ÖZDEMİRCİ, Kemal , op, cit., s.69.

Gibi olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

E- Yolsuzlukla Mücadele

Yukarıda değinildiği üzere, yolsuzluk, toplumsal, siyasal ve ekonomik yapı üzerinde son derece önemli olumsuz etkiler yapmakta olup, ister gelişmiş olsun ister az gelişmiş olsun, her ülkenin yolsuzlukla mücadele etmesi gerekmektedir. Türkiye gibi kaynakları sınırlı olan ülkelerde bu mücadelenin önemi daha da artmaktadır.

Avrupa Birliği adaylık sürecinde yer alan Türkiye'nin yolsuzlukla mücadele etmesi, Ortaklığın gerektirdiği yükümlülüklerin en önemlilerinden birisidir.

Yolsuzluk ile mücadele konusunda dünyada görülen eğilimler, uluslararası kuruluşları ve çok-uluslu şirketleri bu alana yöneltmiş bulunmaktadır. Özellikle Dünya Bankası (WB), Uluslararası Saydamlık Örgütü (TI) gibi kuruluşların son on yıldır konuya gösterdikleri ilgi ve ayırdıkları bütçe dikkat çekicidir. Söz konusu kuruluşlar, yolsuzlukla mücadele konulu pek çok araştırma yaptırmakta ya da bu tür çalışmalara destek olmaktadırlar.

Dünya Bankası da bu kapsamda, pek çok akademik çalışmayı yakın zamanda yayınlamıştır. Yolsuzluk konusuna gösterilen ilgi, yayıncılıktan ve araştırmacılıktan da öte bir alana kayarak, yolsuzluktan büyük ölçüde etkilenen ülkelere destek çalışmaları şekline dönüşmüş bulunmaktadır. Dünya Bankası, yolsuzlukla mücadele çalışmalarını, bölge bazında gerçekleştirmektedir. Türkiye bu kapsamda Orta ve Doğu Avrupa Ülkeleri (CEE) ayrımında yer almaktadır.

Dünya Bankası, CEE ülkelerinin de içinde bulunduğu, yolsuzluk riskine maruz kalan ya da yolsuzluktan büyük ölçüde etkilenen pek çok gelişmekte olan ülkede destek programlarını yürütmekte ve ülkelere bir takım tavsiyelerde bulunmaktadır. Bugüne değin, CEE ülkeleri arasında Macaristan, Slovenya, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Litvanya, Letonya, Hırvatistan, Bulgaristan, Bosna, Makedonya, Romanya, Slovakya, Arnavutluk ve Yugoslavya'da yolsuzlukla mücadele çalışmalarını yürütmüş ve olumlu sonuçlara ulaşmıştır. Türkiye yolsuzlukla mücadele kapsamında, Dünya Bankasının gündemine giren ülkeler arasında bulunmaktadır.

Dünya Bankası, yolsuzlukla mücadele ve kamu yönetiminin iyileştirilebilmesi çalışmalarını anahtarlarıyla iki aşamada yürütmektedir. Birinci aşama, yolsuzluk

riskine maruz kalan ya da yolsuzluktan etkilenen alanların tespitine yönelik anket çalışması (dagnostic survey). İkinci aşama ise, yolsuzluğun azaltılabilmesi ve iyi yönetimin sağlanabilmesine ilişkin reform çalışmalarıdır.

Dünya Bankasının ülke bazında yaptırdığı yolsuzluk araştırmaları sonucunda düzenlenen yasal olmayan (rüşvet, komisyon) ödemeler indeksinde Türkiye'nin durumu pek parlak görünmemektedir. Uluslararası kuruluşların isteği olmakla beraber, yolsuzlukla mücadele, başkaları istediği için değil kendimizin istek ve iradesiyle yapılmalıdır. Ancak yolsuzluk, çok karmaşık ve çeşitli nedenlerden kaynaklanmakta ve yaygınlaşmaktadır. Bu karmaşık durum, yolsuzlukla mücadeleyi zorlaştırmaktadır[230]. Mücadelesi zor olmakla beraber, yolsuzluk, tedavisi mümkün olmayan bir hastalık değildir.

Bir süreden beri, Dünyada, genel olarak merkezi ve planlı ekonomiden serbest piyasa ekonomisine geçiş çabaları sürmektedir. Bu süreçte, devletin küçülmesi nedeniyle yolsuzlukların azalması beklentisi gerçekleşmemiş; serbest piyasa ekonomisine geçen ülkelerde düzenleyici mekanizmaların bulunmayışı "rant arama", "yolsuzluk" hatta "büyük çaplı soygunlar" a neden olmaktadır[231].

Son yıllarda, yolsuzluklar dünya ölçeğinde olağanüstü bir yaygınlık kazanmıştır. Somut veriler ve ampirik çalışmalar, son 20-25 yılda hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde yolsuzluk tutum ve davranışlarının giderek yoğunlaştığını göstermektedir. "Birleşik Krallığın Avam Kamarasında bile yolsuzlukla mücadele için özel komisyonların kurulmuş olması sorunun yaygınlığı ve boyutları hakkında fikir verebilmektedir." Bu, ilginç bir gelişmedir. Çünkü uzun bir süre refah devleti ya da devletin yaygın sosyo-ekonomik işlevleri ile yolsuzluklar arasında yüksek bir korelasyon olduğu genel kabul gören bir yaklaşım olmuştur. Buna göre, kamu yöneticilerinin, ekonomik yaşama müdahalesi ve düzenleyici yetkileri üretim ve bölüşüm ile ilgili kararları yolsuzlukların kaynağı olmaktadır. Bu nedenle, başta Dünya Bankası olarak üzere birçok çevre tarafından paylaşılan görüşe göre devletin sosyo-ekonomik işlevlerinin erozyonu ve küçültülmesi yolsuzlukların yok olmasını ya da en azından önemli ölçüde azaltılmasını sağlayacaktır. Ancak, bu olmamış, aksine, yolsuzluklar son 20 yıl içinde dünya ölçeğinde artış göstermiştir. Kuşkusuz bu beklenmeyen bir gelişme değildir. Siyasal içerikli kamu hizmeti anlayışı yerine

[230] Başbakanlık Teftiş Kurulu, Yayınlanmamış "Bilgi Notu", Ankara, 2000, s.9.
[231] Türkiye Büyük Millet Meclisi, op. cit., s.3.

pazar ve pazar fırsatları içinde müşteriye yönelik faaliyette bulunma, eskisinden farklı bir etik anlayışı üzerine oturmaktadır. Kamu yöneticileri, Pazar koşulları içinde, bireysel çıkar tatmini ile güdülenmiş olarak karar verecekler, bu çerçevede söz konusu olabilecek fırsatlardan doğal olarak yararlanacaklardır[232]. Belki bu yolsuzlukların da etkisiyle demokratik ülkelerde hükümetin hesap vermesi ve yönetimin olabildiğince saydamlığa sahip olması daha bir önem kazanmaktadır.

Yolsuzluğun kökünü kısa sürede ve tümüyle kazınması mümkün değildir. Ama kararlı, kalıcı, sürekli bir mücadele ile kontrol altına almak, yayılma hızını düşürmek mümkündür.

Bu mücadelede, yolsuzluğun ilacının daha çok demokrasi olduğu unutulmamalıdır. Daha çok demokrasi, daha çok saydamlık, daha çok hasep verebilirlik, daha çok denetim demektir[233].

"Yolsuzluk, yoksulluğun besleyeni olduğuna göre, demokrasinin, insan haklarının kemirgeni olduğuna göre, onunla mücadele de en öncelikli konu olmalı." Gelişmiş ülkelerin Pazar kavgalarında rüşvet payları artık resmîleşmekte ve bunun yarattığı yeni sorunları yeni ahlak ve etik değerler gündeme gelmektedir. Bu anlamda yolsuzlukla mücadelenin uluslar arası boyuta taşınması gerekmektedir[234].

Örgütlü yolsuzluk, dünyada da Türkiye'de de siyaset-iş alemi-bürokrasi üçgeninde oluşmaktadır. "Bu nedenle siyasetin kurumsal yapısı düzenlenmeden, yolsuzlukla mücadelenin kalıcı etkiler yaratması son derece zor"dur. "Türkiye'de siyasi partiler Hazine yardımı hariç, gelir kaynaklarının meşruiyeti açısından denetlenemiyor. Milletvekilliği kurumu daha da denetimsizdir. Bu sorunla etkili mücadele amaçlanıyorsa, bu başlıkların önleyici tedbirlerle doldurulması şart. Türkiye Büyük Millet Meclisinin yolsuzluklarla ilgili araştırma ve soruşturmalarda caydırıcı bir role sahip kılınması da mücadeleyi büyük ölçüde kolaylaştıracak[235]"

"Temiz Toplum" özlemi, toplumun kirliliğinden kaynaklanmaktadır. Bu savaşımda önemli nokta, toplumun kirden arındırılması kadar, belki bundan çok daha önemlisi, toplumu kirleten, yozlaştıran unsurların, nedenlerin, mekanizmaların ortadan kaldırılmasıdır. "Sorun, idari yapıda, adalet sisteminde ve demokrasi

[232] ŞAYLAN, Gencay, "Kamu Yönetimi Disiplininde Bunalım ve…", s.18.
[233] YETKİN, Murat, op. cit.
[234] ÖZKAN, Tuncay, "Yolsuzlukla Mücadele" **Akşam Gazetesi**, 07.01.2003.
[235] ERTEN, Taylan, "Yolsuzluk Envanteri", **Dünya Gazetesi**, 05.09.2001.

kültürümüzdeki toplumun değişim dinamizmine uymayan eksikliklerden kaynaklanmaktadır.[236]"

Hiçbir sorunun kendisini meydana getiren nedenler ortadan kaldırılmadıkça, çözülemeyeceği açıktır. Nedenleri yok etmeye dayalı olmayan çözüm hamleleri, beraberinde yeni bir takım problemler üremesine ve sonu olmayan yeni çözüm önerilerine yol açar.

Yolsuzluğu oluşturan koşulların ortadan kaldırılması için, alınabilecek önlemler şöyle sıralanabilir:

- Hızlı işleyen yansız bir kamu yönetimi oluşturulması.
- Kamu yönetiminde saydamlığın sağlanması.
- Hesap verme sorumluluğunun iyileştirilmesi.
- Yolsuzluk riski içeren alanlara ilişkin idari ve yasal düzenlemelerin gözden geçirilmesi.
- Hukukun üstünlüğü ve hukuka bağlılık anlayışının yerleştirilmesi.
- Bütçe ilkelerine uyularak mali disiplin sağlanması.
- Denetimlerin etkinliğinin artırılması.
- Yolsuzlukla mücadele için etkin kamusal yapıların oluşturulması (bağımsız bir yolsuzlukla mücadele birimi).
- Yurttaşın devlete olan güveninin artırılması.
- Kamu görevlilerinin mali durumlarının iyileştirilmesi ve ücretlerde adaletin sağlanması.
- Kamu görevlileri için mesleki ahlaki kuralların belirlenmesi kamu görevlilerinin siyasi "tasallut"tan kurtarılması.
- Sivil toplum örgütlerinin etkinliğinin arttırılması.
- Vatandaşların yolsuzluklara karşı duyarlılıkların arttırılması.
- Yolsuzluk yapanlara uygulanacak yaptırımların gözden geçirilmesi.

[236] ALTAY, Asuman, **Yozlaşma ve Temiz Toplum Arayışları**, Ankara, 1996, ss.25-27.

- Akademik çevrelerde yolsuzluk sorununa çözümler üretilmesine destek verilmesi.
- Her türlü hediye alımının engellenmesi ya da memurların aldıkları hediyelerin kayıtları için bir sistem geliştirilmesi.
- Yalnız görevlilerin değil, ailelerinin de mal beyanında bulunmasının sağlanması, mal artışlarının yasal olduğunun ispatının onlara yüklenmesi, mal beyanlarının belli aralıklarla bağımsız bir kuruluş tarafından elden geçirilmesi.
- Yolsuzluktan hüküm giymiş kişilerin bir daha kamu görevi üstlenmeleri engellenerek, teşhir edilerek cezaların artırılması[237].
- İhalelerde rüşvet veren kişilerin ihalelere katılmalarının yasaklanması.
- Siyasi parti ve seçim harcamalarının düzenlenmesi.
- Yargı bağımsızlığın sağlanması.
- Mevzuatın özellikle vergi mevzuatının basitleştirilmesi.

TÜSİAD'ın anılan araştırmasına göre, kendilerine rüşvet talep edildiğinde her durumda bunu ihbar edeceklerini belirtenlerin oranı yüzde 62; ihbar edip etmemelerinin "duruma bağlı" olduğunu belirtenlerin oranı yüzde 15; her durumda ihbar etmeyeceklerini belirtenlerin oranı yüzde 23'tür. Bu rakamlara göre, kendilerine yönelik rüşvet taleplerini ihbar etme konusunda çekince belirtenlerin oranı yüzde 38'dir. Yasa ve ahlak dışı bir eylemi görmezden gelmek ya da hoşgörü göstermek anlamına gelen bu tercihin yüzde 38 gibi bir orana ulaşması son derece çarpıcı ve gelecek için bir o kadar düşündürücüdür[238].

Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneğinin anılan araştırmasına göre Türkiye'de yolsuzlukla mücadelede en çok etkili olabilecek iki yöntem "yolsuzluk yapanların teşhir edilmesi" ile "halkın yolsuzluklar konusunda eğitilmesi ve aydınlatılması"[239]dır.

Türkiye'de, çocuklar, her sabah derse "Türküm, doğruyum, …" andıyla başlamaktadırlar. Ne var ki, ant içmekle, doğruyum demekle iş yürümemektedir. Bu konuda çaba sarfedilmeli, mücadele edilmelidir.

[237] TÜSİAD, op. cit., s.120.
[238] TÜSİAD, op. cit., s.118.
[239] TUSİAD, op. cit., s.120.

Yapılanlar yapanın yanına kâr kalmamalı; yanlış hesabın Bağdat'tan döneceği anlayışı yerleşmelidir. Gerçekten hesap sorabilecek bir denetim ve yargı düzeni oluşturulmalıdır. Bunun için yargı bağımsızlığı ve yargıç güvencesi mutlaka sağlanmalıdır. Bu sağlandığı takdirde, İtalya'da Temiz Eller Operasyonunu başlatan Milano Yargıcı Antonio Di Pietro benzeri yargıçlarımız ve savcılarımız mutlaka çıkacaktır.

T.B.M.M. Kamu maliyesine ilişkin denetim yetkilerini hakkıyla kullanmalı, sonuçları kamuya sunulmalıdır.

Olayın bir de moral yönünün bulunduğu unutulmamalı; yetenekli olmalarının yanı sıra dürüst, erdemli, ahlâklı yöneticiler iş başına getirilmelidir.

Bir belediyenin, bir öğretmen örgütünün, bir bankanın üstüne gitmekle sorunun çözüleceğini sanmak yanılgıdır. Gereken elbette yapılmalıdır. Ancak, bununla yetinilmeyerek yolsuzluklara olanak vermeyecek ortamın hazırlanması gerekmektedir. Bu yapılmadığı sürece, sivrisineklerle ne kadar etkili savaşılırsa savaşılsın, bataklığı kurutulması olanaksızdır[240].

F- Yolsuzluğun Önlemesinde Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) Rolü

Yolsuzluğun tüm dünyada yaygınlaşarak evrensel bir hastalık haline gelmesi, yüksek denetim kurumlarını da hareket geçirmiştir. Bu konuda neler yapabileceklerini düşünmeye başlayan Sayıştaylar 1997 yılında Lima, Peru'da yayılan INTOSAI 9. Kongresinde bu sorunu gündeme alarak Lima Deklarasyonunda sahtecilik ve yolsuzluk konusuna yer vermişlerdir.

Mayıs 2003 tarihinde Tahran'da yayılan III. Ekonomik İşbirliği Teşkilâtı Sayıştayları Örgütü ECOSAI Seminerinde "Türkiye Cumhuriyeti Ulusal Tebliği" sunulmuştur. Bu Tebliğe göre yolsuzluğun önlenmesinde Sayıştayların rolü özetle şöyledir:

Yüksek denetim kurumları (YDK) genellikle kamu menfaatinin bağımsız koruyucusu olarak görülürler. Ülkelerinde en çok güvenilen kurumlardan biridirler. Bu özellik, doğal olarak, onları, ulusal güvenirliği destekleyen önemli kurumlardan

[240] BAŞ, Hasan, "Temiz Topluma Özlem", **Milliyet Gazetesi**, 17.10.1994.

biri yapmaktadır. Özellikle şeffaflık ve hesap verebilirliği arttırılması bakımından sayıştaylar çok önemlidir.

YDK'larca uygulanan yeterli denetimlerin ve bu denetim sonuçlarının raporla sunulmasının iyi yönetişim ortamının gelişmesine katkıda bulunulacağını söylemeye gerek yoktur. Fakat YDK'ların şeffaflık ve hesap verebilirliğinin geliştirilmesi için bundan daha fazlasına gereksinimleri vardır. Ekim 1997'de Lima, Peru'da gerçekleştirilen INTOSAI 9. Kongresinde benimsenen "Denetim İlkeleri Rehberi'ne İlişkin Lima Deklarasyonu"nda belirtildiği gibi, YDK'ların yetki ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesi birinci önceliktir. İkinci olarak başkan ve mensupları hükümetin idari ve diğer etkilerinden bağımsız olmalı ve üçüncü olarak mali özerklik ve yeterli kaynağa sahip olmalıdırlar.

YDK'ların sahip olması gereken diğer unsurlar şunlardır:

• Mali etkinlik ve verimlilikle ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinde daha aktif rol almak.

• Denetim stratejilerini sahtecilik ve yolsuzluk riski yüksek olan alan ve işlemlere yoğunlaştırmak.

• Denetim sonuçları hakkındaki rapor ve bilgiler konusunda kamuoyunu haberdar etmek için etkili araçlar oluşturmak.

• Kolay anlaşılır denetim raporları üretmek.

• Diğer YDK'larca sahtecilik ve yolsuzluk konusunda bilgi, deneyim ve iş uygulama örneklerini paylaşmak için işbirliğini yoğunlaştırmak.

• Diğer uluslar arası sahtecilik ve yolsuzlukla mücadele örgütleri ile yakın işbirliğinde bulunmak.

• Usulsüzlüklerle ilgili bilgeleri almak ve bunları değerlendirmek için bir mekanizma oluşturmak.

• Yolsuzluklardan kamuoyunu haberdar etmek.

Sayıştaylar etkili olmak istiyorsa, rapor sunduğu parlamentoya ve Sayıştay tarafından tespit edilen yanlış uygulamaları kamuoyuna duyuran basın-yayın kuruluşlarına dayanmalıdır

Görsel ve yazılı basınla radyoyu içine alan medya, olaylar hakkında toplumu hızlı ve etkili bir biçimde bilgilendirme imkânına sahip olduğu için sahtecilik ve yolsuzlukla mücadelede etkili bir araçtır. YDK (Sayıştay) olumsuzlukları toplum ve meclis üyelerine daha iyi aktarmak için basın-yayın kuruluşları ile yakın ilişkiler kurmalıdır. Ancak, mesele, medyanın üslubuna (açıklık ve kısalık gibi) kurban edilmemelidir.

Siyasetçiler medyanın gündemiyle raporlardan daha çok ilgilenir. Bu nedenle, YDK'nın bulgu ve önerileri ile siyasetçilerin ilgilenmesi için medyaya ulaşılması önemlidir. Medya, Sayıştay hakkında toplumun kanaatinin oluşmasında da önemli bir rol oynar. YDK'nın parlamenterlerin güvenini kazanmak için toplumun desteğine ihtiyaçları vardır.

Genel olarak kuruluş yapılarına bağlı olarak bazı farklılıklar olsa da, uzman bir kuruluş olarak YDK, Parlamento'ya gözetim yükümlülüğünde yardımcı olur. Yasama meclisinin etkili bir denetim fonksiyonu kamu gelirleri, harcamaları ve malları/varlıklar hakkındaki bilgilere dayanır. Diğer bir deyişle Parlamento YDK'nın üretimini temel alır. Gerçekte, YDK'nın varlık nedeni Parlamento adına denetim yapmak ve onu bilgilendirmektir. Bu nedenle sahtecilik ve yolsuzlukla mücadelede YDK'nın Parlamento ile yakın ilişkilere sahip olması büyük önem taşımaktadır.

Sonuç olarak, konu hakkında gittikçe artan bir duyarlılık olması, Yüksek Denetim Kurumları topluluğunun gündeminde bulunması ve sahtecilik ve yolsuzluğun azaltılmasında denetçi ve denetimin önemli birer unsur olduğu unutulmamalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM

I- GENEL OLARAK DENETİM

Devletin başarısızlıklarından sıkça yakınıldığı günümüzde etkin bir Devlet sisteminin nasıl olabileceği konusunda kapsamlı reform girişimleri yapılmaktadır. Son yıllarda devletin büyüklüğü, rolü ve kamu hizmetlerinin etkin sunumu sık sık gündeme getirilmektedir. Küresel platformda ortaya çıkan krizlerin akıl dışı bir Devlet yönetimiyle aşılması olanaksızdır. Daha önce ulus devlet hudutlarıyla sınırlı birçok faaliyet günümüzde uluslar arası rekabete açılmakta ve bu nedenle dünya ile rekabet zorunluluğu, devletlerin çok hızlı karar almalarını gerektirmektedir[1].

"Küçük Devlet"in hedeflendiği bu yaklaşımda, alanının daralması nedeniyle denetimin öneminin azaldığı düşünülebilir. Oysa, bu yeni yaklaşımda denetimin önemi azalmamakta, tam tersine artmaktadır. Kamu sektörü reformu çabalarının temel felsefesi, kamunun rolünün düzenleyici ve denetleyici bir perspektife kavuşturulması, devletin küçültülerek etkinleştirilmesi olduğu için, "düzenleyici ve denetleyici" bir yaklaşımda denetim doğal olarak daha da önem kazanmaktadır.

Küreselleşme ve sanayi toplumu şartlarından bilgi toplumuna geçiş şeklinde özetlenebilecek olan dünyadaki gelişmeler ile Türk insanının artan ve çeşitlenen talepleri, etkinliğin artırılması ve katılımcılık ekseninde kamu yönetiminde kapsamlı bir yeniden yapılanma ihtiyacını gündeme getirmiştir. Ülkemiz, son yıllarda belirgin hale gelen strateji açığını, mali açığını, performans açığını ve güven açığını kapatmak ve yaşanan olumsuz süreci tersine çevirmek zorundadır[2]. Bu yeniden yapılanma "sistem" bakış açılı olmalıdır. Değişim, parçalardan hareketle değil sistemin bütününden başlatılması, kamu birimleri temel bir istikamet doğrultusunda hareketlendirilerek uyumsuzlukların en aza indirilmesi amaçlanmalıdır.

---

[1] SAYGILIOĞLU, Nevzat, "Kamu Sektörü Reformu", **Finansal Forum Gazetesi**, 19 Ekim 2003.
[2] T.C.Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 2**, s.67.

Bu tür sistem bakış açılı, bütüncül yaklaşımlı bir kamu yönetimi reformunda denetimin ihmal edilmesi mümkün değildir. Devlet belki küçülmektedir ama "düzenleyici ve denetleyici" devlette denetimin ağırlığı daha da artmaktadır.

Kamu mali denetimi denildiğinde, en basit tanımıyla bütçedeki harcamaların kontrolünü anlaşılmaktadır. Bu harcamaların belli ilke ve kurallara uygun yapılıp yapılmadığının ortaya konulması gerekmektedir. Denetim girdi ya da çıktı kontrolü biçiminde yapılabilir. Harcamalar belli ilke ve usullere göre yapılıyor mu diye girdiler kontrol edilebilir, ya da bu harcamalar neticesinde elde edilen sonucun belli bir performansı yakalayıp yakalamadığı, belli bir kalitede hizmet verilip verilmediği kontrol edilir. Bu kontrollerin "içsel" ya da "dışsal" suretle yapılması mümkündür. Dışsal denetim denildiğinde merkezi olarak devletin harcamacı birimleri dışarıdan kontrol etmesi; içsel denetim denildiğinde ise, harcayıcı birimlerin kendi içlerinde kontrol ünitelerinin bulunması, kendi kontrollerini gerçekleştirmeleri anlaşılmaktadır.

Kamu mali denetim sisteminin zaman içinde evrimine bakıldığında, önce, harcama kalemlerinin harcama öncesinde merkezi otorite tarafından dışsal kontrolünün olduğunu, dışsal denetimin ağırlıklı olduğu görülmektedir. Merkezi otoritece mevcut kurallar konulmakta, aynı zamanda da harcama öncesinde, bütçede belirlenmiş olmasına rağmen ödenekler, bu ödeneklerin harcanıp harcanmaması gerektiğine önceden karar verilmektedir. Bunun bir bölümü halen yapılmaktadır; ama, bu daha çok, devletin çok küçük olduğu, geçen yüzyılın başında daha ağırlıkta olan, daha fazla kullanılan bir yöntemdir.

İkinci olarak harcamacı kuruluşlar girdiyi, harcamaları kendi mekanizmaları ile içeride kontrol etmektedirler. Bu içsel denetimde merkezin gücü, denetim yetkisi tamamen ortadan kalkmamaktadır.

Bir de üçüncü olarak, Yeni Zelanda'da, Avustralya'da, çeşitli yerlerde ortaya çıkmış yeni bir yöntem bulunmaktadır. Ademi merkeziyetçi bir yapı oluşturulup, yetki devri yapılarak idare, belirlenmiş kurallara göre istediği harcamaları kendisi yapmakta, merkezi kontrol birimleri daha çok çıktıların kontrolüyle, performans denetimiyle uğraşmaktadır.

Kamu mali denetim sisteminin, çok önemli bir işlevi daha vardır. O da, kural hakimiyetinin yerleştirilmesidir. Denetim, kamu kaynaklarının belli ilkelere göre harcanmasını garanti altına almaktadır. Kural hakimiyetinin yerleşmesi ve kural

ihlallerinin önlenmesi açısından denetim son derece önemlidir. Eşit şartlarda rekabetin olabilmesi açısından, önem taşımaktadır. Rekabetçi ortamın sağlanması açısından, kural hakimiyetin yerleşmesi açısından denetim sistemi son derece önemlidir.

Türkiye'de kural ihlallerinin çok yaygın olduğu nazara alındığında bu hususun ülkemiz için daha önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle önce kuralların olması, harcamanın esaslarının, harcamanın nasıl yapılacağının, alımların nasıl yapılacağının belli kurallara bağlanmış olması gerekmektedir. Sonra bu kuralların herkese ve her işleme eşit biçimde uygulanması gerekmektedir[3].

Yönetimin temel fonksiyonları arasında denetim önemli bir yer tutmaktadır. Özellikle özelleştirme ve yerinden yönetimin gündeme geldiği bir ortamda denetimin anlamı ve önemi daha da artmaktadır. Devletin düzenleyici ve denetleyici olarak halkın yararını koruyacak bir işlev üstlendiği günümüz dünyasında yönetimin kalitesi denetimin kalitesi ile yakından ilişkili hale gelmektedir.

Ne var ki ülkemizde arzu edilen nitelikte bir denetim sistemi oluşturulamamıştır. Mevcut denetim sistemine bakıldığında aşağıda ayrıntıyla değinileceği üzere ilk akla gelenler şunlardır:

- Fazla sayıda denetim birimi vardır.
- Kurallara uygunluğa dayanmaktadır.
- Hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksundur.
- Geçmişe dönüktür.
- Hata bulma mantığı egemendir.
- Denetimde herhangi bir standarda dayanılmamaktadır.
- Etik kurallara sahip değildir.
- Denetimler, stratejik planlara dayanmamaktadır.
- Bir bölüm denetim birimleri ve denetçiler siyasallaşmıştır.
- Denetçilerin mesleki güvenceleri eksiktir.

[3] SAK, Güven, "Kamu Harcamalarında Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık Açılarından Denetim Sisteminin Yeri ve Önemi", **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası II**, Ankara, 02-03 Nisan 2003, s.15.

- Denetim faaliyetleri saydamlıktan uzaktır.
- Denetim birimlerinde memur soruşturmalarının ağırlığı çok artmıştır.
- Performans denetimi gibi çağdaş tekniklerden yararlanılmamaktadır.
- Hizmet içi eğitim çok yetersizdir.

Başbakanlık Teftiş Kurulu, bakanlık teftiş kurulları, kuruluşların teftiş birimleri, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Maliye Teftiş Kurulu, Mülkiye Teftiş Kurulu gibi çok sayıda ve değişik birimlerde rol alan aktörlerin sayısı da küçümsenmeyecek boyuttadır. Bu konuda değişik sayılar ileri sürülmekte ise de, 2003 yılı Haziran ayı itibariyle denetim birimlerinde 23.104 müfettiş, kontrolör, denetmen, denetçi gibi değişik unvanlı denetim elemanı görev yapmaktadır[4]. Belediyelerdeki müfettişlerle KİT teftiş kurallarında görev yapanlar bu sayıya dahil değildir.

Ülkemiz çok sayıda, denetim biriminden oluşan birbiriyle zaman zaman örtüşen, kurallara göre çalışma üzerinde yoğunlaşan ve hata bulma mantığı ağırlıklı denetim sistemine sahiptir[5]. Bunun sonucunda yöneticiler zaman zaman iş yapamaz hale getirildikleri gibi, israf ve yolsuzluklara da herhangi bir çözüm üretilmemektedir. Denetimde keyfilik ve denetim sisteminin siyasi tercihler ile amaç dışı kullanımı da eklendiğinde, denetim sistemimizin iyileştirilmesi zarureti kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Son yıllarda hemen tüm dünyada gözlenen, devletin ekonomik yaşamdaki rolünün azaltılması, kamu kurumlarının işleyişinin daha etkin hale getirilmesidir. Bu çerçevede, son yıllarda pek çok ülkede "yeni kamu yönetimi" olarak atıf yapılan kamu kesimi reformları yapılmaktadır. Bunlar, geçmişte yapılanlardan farklı olarak, kısmî değil, kamu yönetiminin tümünü kapsayacak şekilde "devlet reformu" olarak görülmektedir. "Yeni kamu yönetimi" etkinliğin artırılması, bütçe açıklarının kapatılması, kamu borçlarının azaltılması, kamu hizmet sunumunun iyileştirilmesi, harcama programları üzerindeki denetimin güçlendirilmesi, saydamlığın artırılması doğrultusunda kamu kesiminin yeniden yapılanmasını gündeme getirmektedir. Kamu mali yönetimi reformu bu çerçevenin temel alanı olarak gözükmektedir. Kamu

[4] T.C.Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1**, s.104.
[5] T.C.Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 2**, s.81.

mali yönetiminin bir unsuru olarak denetim de reforma tabi tutulacak bir alan olarak ortaya çıkmaktadır.

Kamu mali yönetimi uygulamalarının etkin ve akılcı bir denetimle desteklenmesi, kamu fonlarının verimli kullanılmasına denetimle katkı sağlanması gerekmektedir. Nitekim, kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığına odaklanan performans denetimini yapan sayıştaylar, ülkelerindeki yeniden yapılanma çabalarında önemli roller üstlenmişlerdir[6].

Denetim, kamu yönetiminin en önemli öğelerinden biridir. Bu nedenle denetimin yeniden yapılandırılması arayışlarında temel referans, yönetim alanındaki yeni gelişmeler olmalıdır.

Ekonomik ve sosyal değişim, kamu yönetimine ve dolayısıyla kamu mali yönetimi ile bunun bir öğesi olan denetime de yansımaktadır. "Gerek performans denetimi olsun, gerek bildiğimiz kanuni denetim olsun, her halukârda sosyal ve ekonomik gelenek ve standartların içeriğine bağımlıdır."[7]

Denetim sisteminde yaşanan sorunları ve dolayısıyla bulunacak çözüm yollarını kamu yönetiminin genel sorunlarından soyutlayarak ele almak mümkün değildir. Bu nedenle denetim sistemimizde yapılacak iyileştirmeler, kamu yönetimimizde yapılacak yeniden düzenleme çalışmaları ile uyumlu olmak durumundadır. Denetim sistemi ile sınırlı çalışmaların arzu edilen sonuçları vermesi mümkün değildir[8].

Bu bölümde önce genel olarak denetim üzerinde durulacak, daha sonra Türkiye'deki denetim anlayış ve uygulanmasına değinilecek ve nihayet izleyen bölümde ülkemizde anayasal yüksek denetim organı olan Sayıştay ağırlıklı olarak incelenecektir.

---

[6] http://www.tesev.org.tr/alan devlet reformu ek.html, s.10/17.

[7] BATIREL, Ömer Faruk, **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, 26 Ekim 1998, Panel Konuşması, Sayıştay Yayını, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi:1, Ankara, s.126.

[8] AKIN, Cengiz, "Kamu Yönetiminde Yeniden Düzenleme Çalışmaları ve Denetim Sistemimiz, **Türk İdare Dergisi**, İçişleri Bakanlığı Yayını, Yıl:2, Haziran 2000, Sayı:427, Ankara, s.104.

A- Denetim Tanımı

Gelişmişlik derecesi ne olursa olsun, denetim, hemen her dilde var olan, belirli deyim ve sözcüklerle ifade edilen bir kavramdır. Batı dillerinde, farklı yazılış biçimlerine karşın, genellikle "control" sözcüğü kullanılmaktadır. Dilimizde, denetim sözcüğünün eski kullanılış şekli "murakebe" olup, bakma, gözetim altında bulundurma, gözetleme, iç dünyasına dalma anlamına gelmektedir[9]. Türkçe sözlükte "denetim", denetlemek işi, murakebe, kontrol; "denetlemek" ise, bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek murakebe, etmek, teftiş etmek, kontrol etmek biçiminde açıklanmaktadır[10].

Denetime eş anlamlı diğer sözcükler, yaygın olarak kullanılan kontrol yanında teftiş, tahkik, araştırma, inceleme, izleme vb. sözcüklerdir. Denetim kuvvetli ve zayıf olmak üzere iki anlamda kullanılmaktadır. Kuvvetli anlamı itibariyle güç, otorite, üstünlük, zorlamaya ilâveten karar verme, uygulama, otorite uygulamadır. Zayıf anlamda denetim ise soruşturma, araştırma, inceleme, düzeltme karşılığında kullanılmaktadır. Burada, belirli ve üstün bir otoritenin belirlediği kurallar, buyruklar doğrultusunda doğrudan ve dolaylı denetim söz konusudur[11].

Sosyal bilimlerin çeşitli alanlarında siyaset ve yönetim birimleriyle işletme yönetimi alanlarında çok çeşitli denetim tanımları bulunmaktadır. Tek bir tanım yerine çeşitli yazarlara ait tanımları olduğu gibi sıralamak daha uygun olacaktır.

- "Denetim, bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural vb.) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan bir araştırmadır."[12]

- "Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara

[9] ATAY, Cevdet, **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, İstanbul, 1999, s.18.
[10] Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, 1 A-J, Ankara, 1988, s.354.
[11] ATAY, Cevdet, op.cit., s.19.
[12] ALTUĞ, Figen, **Mali Denetim**, Bursa, 2000, s.3.

bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen bir süreçtir."[13]

- "İş ve işlemlerin yasal ve bilimsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacı ile uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemeler şeklinde tanımlanabilecek denetim, yetkili makam adına ifa edilen bir hizmettir."[14]

- "Kalkınma için sistemci denetim: Bir kuruluşun ve ilgili insanlarının amaç, hedef ve standartlarının, normlarına; demokratik ve bilimsel olasılık ve yönelirlik; probabilite ve relativite ölçüleriyle saptanmasına yardımcı olmak; sonuçlara vardırılmasına ait verimlilik, etkinlik ve ekonomi derecelerini ölçmek, karşılaştırmak, değerlendirmek ve kendine yeterli değişim ve gelişmeleri desteklemek fonksiyonudur."[15]

- "Genel olarak denetim; bir işin ya da bir uğraşın genel ya da özel yasalarla biçimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak ve sağlamak amacı ile başlangıçta, uygulama sırasında, uygulama sonunda ya da uygulamadan bir süre sonra gözden geçirilmesi biçiminde yazılı veya sözlü olarak yapılan bir eylemdir[16].

- "**Denetim:** Bir işin ya da bir çabanın, genel ya da özel yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla, başlangıçta, uygulama sırasında, uygulama sonunda ya da uygulamadan bir süre sonra, gözden geçirilmesi şeklinde yazılı ya da sözlü olarak yapılan bir eylemdir. Daha kısa bir tanımla denetim, kurallara uygunluğun araştırılması'dır."[17]

- "Bir işletmede denetim her şeyin kabul edilen program ve prensiplere, verilen emirlere uygunluğunun araştırılmasıdır."[18]

- "Yönetim işlevi olan denetim, bir örgütte iş görme başarısının (performansının) değerlendirilmesi ve gereken düzeltmelerin uygulanması ile ilgilidir. Denetim süreci, standartların (ölçülerin) konması, uygulamadan alınan sonuçların bu

[13] GÜREDİN, Ersin, **Denetim**, İstanbul, 1994, s.5.
[14] Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, **Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu**, Ankara, 1996, s.129.
[15] GÜNDÜZ, M. Nihat, **Kalkınma İçin Sistemci Denetim**, Ankara, 1974, s.18.
[16] ERDEM, Metin, **Kamu Mali Denetimi**, Bursa, 1993, s.2.
[17] DEMİRKAN, Uçar, **Kamusal Mali Denetim** (Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No.172-1977, Ankara, 1977, s.3.
[18] ATAY, Cevdet, op.cit., s.21.

ölçümlerle karşılaştırılması ve sapmaları düzeltici önlemlerin alınması aşamalarını içerir."[19]

- "Çok genel anlatımda denetim, yönetimin ortaya koyduğu standartlardan hareket ederek uygulamanın bu standartlara ve planlanan esaslara göre durumunu ortaya koymak ve mevcut standartlarda yapılması gereken değişiklikler varsa öneriler getirmektir."[20]

- "İşlemlerin, yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacıyla uygulama sırasında öncesinde veya sonrasında yapılan incelemelerdir."[21]

- "Denetim, hesap verme sorumluluğu ile ilişkili ve onun üzerine kurulu bir süreçtir. Doğruluğu ve haklılığı varsayılan sorumlular hakkında rapor tesis etmek için üçüncü bir kişi tarafından gerçekleştirilir."[22]

- "Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları (bazı hallerde şu andaki sonuçları) önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreçtir."[23]

- "Denetim kavramı, günlük dilde çoğu zaman teftiş, kontrol, revizyon gibi benzer deyimlerle aynı anlamda kullanılmakta ise de denetim, bunların ötesinde amaç ve yöntemleri içeren ve genellikle bunların sonuçlarından da yararlanan, çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmanın yanı sıra, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indirgeyecek, mal ve hizmet üretiminde daha etkin, verimli ve tutumlu yöntemlerin uygulanmasını sağlayacak

---

[19] ATAY, Cevdet, op.cit., s.21

[20] DURUL, Vural, "Türkiye'de KİT'lerin Denetimi", **Standart Dergisi**, Özel Sayı, 17, Yıl 28, Ankara, 1989, s.17.

[21] ÖZŞAHİN, Metin, "İşletmelerde Mali Denetim", **Standart Dergisi,** Özel Sayı, 17, Yıl 28, Ankara, 1989, s.36.

[22] QURESHİ, Wezir Ahmad, **Evolution and Practice of Comprehensive Auditing in Canada**, Director General Performance Audit-Department of Auditor-General of Pakistan, Lahore, 1980, s.9.

[23] COŞKUN, Arife, **Performans ve Risk Denetimi Terimleri**, Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi 5, Ankara, 2000, s.15.

alternatifleri geliştirerek daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi, önderlik yapmayı amaçlayan bir eylemdir."[24]

- Kurum içerisindeki "olası yolsuzlukları, hataları ve verimsiz uygulamaları en aza indirmek amacıyla kurumun sistemlerini ve prosedörlerini kontrol etmek ve değerlendirmek"tir[25].

Görüldüğü üzere aynı amaca dönük pek çok tanım bulunmaktadır. Daha yol gösterici olduğunu düşündüğümüz bir tanım da şöyledir:

"Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir."[26] Bu tanımdan hareketle denetimin, sistemli, planlı, programlı, hedefli ve sürekli bir faaliyet olduğu söylenebilir. Bu faaliyetin uzmanlık becerilerine sahip kişi, birim, kurul, organ ve kurumlarca yerine getirilmesi, işin doğası gereğidir.

Sayıştaylar Uluslar Arası Örgütü INTOSAI'nin 1977 yılında Lima'da topladığı, Kongrenin kabul ettiği, dünya sayıştayları için yönlendirici temel bir metin olan Lima Deklarasyonunda denetim şöyle tarif edilmiştir: "Kamu fonlarının yönetimi bir vakıf (emanet idaresi) yerine geçtiğinden, denetim kavramı ve kurumu kamu mali yönetimlerinde yaratılıştan vardır. Denetim kendi içinde bir son değildir; ancak amacı, mali yönetimin, kabul edilen ölçütlerden ve mevzuata uygunluktan sapmalarıyla verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerini ihlallerini:

- düzeltici eylemi mümkün kılacak,
- hesap vermekle yükümlü olanların sorumluluk almalarını sağlayacak,

---

[24] KÖSE, H.Ömer, **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslar Arası İlişkiler Anabilim Dalı, İstanbul, 2000, s.4.

[25] YÖRÜKER, Sacit, **Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri**, Çeviri, Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 1999, s.9.

[26] DPT.Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı "**Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu"nca Hazırlanan Yayımlanmamış Rapor**, Ankara, 2000, s.1.

- bunları telafi ettirecek veya
- bu tür ihlâlleri önleyecek-hiç değilse daha güçleştirecek,

kadar erken bulup ortaya çıkarmak olan düzenleyici bir sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır."[27]

Avrupa Birliği Sayıştayına göre de kamu kesiminde denetim, bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini ya da işlemesini güvence altına almak üzere incelenmesidir. Bu incelemenin amacı, düzenli aralıklarla düzeltici önlemi gerektirebilecek sapmaları belirlemektir[28].

Görüleceği üzere her iki tanımda da egemen olan unsur denetimin kendi içinde sonlanan bir faaliyet olmadığıdır. Bu tanımların, düzenli bir faaliyet olan denetimi temel olarak yönetimin bir uzantısı, vazgeçilemez bir parçası olarak algıladığını söylemek yanlış olmaz. Zira çağdaş denetime yüklenen en temel amaç yönetimin, denetim bulgularına dayanarak düzeltici eylemlere başvurmasını sağlamaktır. Para ve malların kullanıldığı durumlarda denetçiler, muhasebeciler tarafından derlenip mali raporlar (tablolar) şeklinde özetlenen kayıtları ve ilgili dokümantasyonu incelerler. Denetimin amacı bu doküman, kayıt ve raporların (mali tabloların) doğruluğuna tanıklık etmektir. Bu, **mali denetim** olarak adlandırılır. Eğer denetçinin işi program veya faaliyet amaçlarının elde edilip edilmediğini de incelemekse, buna da **performans denetimi** denir. Herhangi bir kamu kesimi denetiminin çok önemli bir özelliği de yasal ve akdi gerekliliklere uyulup uyulmadığının tespitini gerektirmesidir. Bu amaca dönük incelemeler de **uygunluk denetimi**dir[29].

Kamu Mali Yönetimi hem **iç** ve hem de **dış** denetimi gerektirir. İç denetimin fonksiyonu kurumun, dolayısıyla da kurum üst yönetiminin parlamentoya karşı olan hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmede yardımcı olmaktır. Bu yüzden iç denetçiler ilgili kurumun elemanıdırlar ve onun faaliyet ve kayıtlarını sistematik

---

[27] INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions, The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Glossory, http://www.intosai.org/2 Lima De.html.
[28] YÖRÜKER, Sacit, **Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri**, Çeviri, Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 1999, s.2.
[29] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s.129.

olarak incelerler. Dış denetçilerin, inceledikleri kuruluştan tamamen bağımsız olmaları şarttır. Eğer böyle bir bağımsızlık yoksa dış denetim de yoktur[30].

Bu tanımların sayısını çoğaltmak mümkündür. Ancak mükemmel bir tanım yapmak hayli zordur. İşletme, muhasebe, ekonomi ve mali alanlar yanında özel ve kamusal alanlarla yasama, yürütme ve yargı için kendine özgü tanımlar yapılması mümkündür.

B- Denetim Türleri

Denetim çeşitli biçimlerde yapılabilir. Bir kamu kuruluşu, kendi kendini denetleyebileceği gibi başka bir kuruluş tarafından da denetlenebilir.

Denetimi, uygulama alanlarına, denetimi yapan organın niteliğine, denetlenen kurumlara, uygulanan denetim tekniklerine, zamanlamasına, amacına, konusuna vb. göre çeşitli ayırımlara tâbi tutmak mümkündür.

Her şeyden önce denetimi sektörler açısından kamusal ve özel olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Özel denetçi veya denetim kurumlarının özel sektörde gerçekleştirdikleri özel denetim; kamusal birimlerce kamusal alanda yapılan denetim de kamu denetimidir. Kamusal denetim de denetimi yapan organın niteliğine göre "yasama denetimi", "yargı denetimi" ve "yönetsel denetim" olarak ayırıma tâbi tutulabilir. Bu tür bir ayırım demokrasilerde erkler ayırımına paralellik göstermektedir.

Denetimin kurumsal yapısı bakımından "iç denetim", "dış denetim" ve "yüksek denetim" ayırımı yapılmaktadır.

Denetimin konusu ve amacı yönünden "düzenlilik denetimi", "uygunluk denetimi", "mali denetim" veya "mali doğruluk denetimi", "performans denetimi" veya VET (verimlilik, etkinlik, tutumluluk) denetimi ile "kapsamlı denetim"den söz edilebilir.

Uygulandığı alan açısından "gelir denetimi", "gider denetimi" ve "mal denetimi" ayırımı yapılmaktadır.

[30] Ibid., s.130.

Zamanlama bakımından da "uygulama öncesi denetim" (ön denetim), "uygulama sırasında denetim" ve "uygulama sonrasında denetim" söz konusu olmaktadır[31].

Bu ayırımlar net olmayıp çeşitli yazarlarca değişik tasnifler yapılmaktadır. Mali denetim, düzenlilik denetimi, uygunluk denetimi, mevzuata uygunluk denetimi, tasdik denetimi terimleri aynı tür denetimi anlatmak için kullanılabilmektedir. Bu terimler, uygulanan denetimin öne çıkarılmak istenen özelliğini vurgulamak suretiyle türetilmiştir.

Zaman zaman iç içe geçmeler zaman zaman birbirinin yerine kullanmalar ve örtüşmeler nedeniyle bu tür tasnifler yerine, uygulamada ve kuramda çok kullanılan bazı denetim türlerini açıklamak daha yararlı olacaktır.

1- Uygulamadan Önce Denetim (a priori audit, pre audit)

Kamu maliyesini bağlayıcı bir işlem yapılmadan önce yanlışlıkları, hataları, kusurları ve mevzuata aykırılıkları önlemek amacıyla yapılan denetim türüdür[32]. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 64.maddesi uyarınca Maliye Bakanlığınca yapılan denetimle 832 sayılı Sayıştay Kanununun 30. ve müteakip maddeleri uyarınca yapılan denetim, ön denetime örnektir.

Ön denetime gerek olup olmadığı tartışmalı bir husustur. Özellikle yargı yetkisini haiz yüksek denetim kurumlarına bu yetkinin verilmesinin, yargı yetkisiyle çeliştiği ileri sürülmektedir. Tartışmalar bir yana bu denetim türü, ister bir yüksek denetim kurumunca isterse başka bir denetim kurumunca yapılsın etkin bir ön denetimin kamu fonlarının sağlıklı kullanımına katkısı yadsınamaz. Bir anlamda tekerlek kırılmadan araba onarılmış olmaktadır. Bir yüksek denetim kurumunca (sayıştayca) yapılan ön denetimin, zararı, oluşmadan önce önleme avantajına karşılık kendine aşırı iş yükü yaratma ve kamu yönetiminde görev ve sorumlulukları bulandırma gibi dezavantajları vardır[33].

---

[31] KÖSE, H.Ömer, op. cit., s.6.

[32] HACKETT, A.M., "Çağdaş Dünyada Kamu Maliyesinde Yeni Denetleme Eğilimleri", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Çev: Beşir HAMİTOĞULLARI, Ankara Ün. Siyasal Bilgiler Fak.Yayınları, No:282, Ankara, 1969, s.19 vd.

[33] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s.156; INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions, **The Lima Declaratin of Guidelines on Auditing Precepts**, Section 2.

Uygulamadan sonra yapılan denetime göre çok daha az başvurulan bir yöntemdir. Nitekim, 1050sayılı Kanunun yerine geçmek üzere çıkarılan 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 81. maddesiyle 832 sayılı Sayıştay Kanununun ön denetime ilişkin 30, 32, 33, 36 ve 37.maddeleri kaldırılmış bulunmaktadır.

2- Uygulama Sırasında Denetim

İşlem ve olayların yürütülmesi sırasında yapılan bir denetimdir. "Bu denetim, diğer türlerden daha çok, kamu fonlarının iyi kullanılmasını sağlayacak ve bir anlamda en yüksek en son karar mercii olan parlamentonun kontrol eylemini hazırlamaya yöneliktir."[34]

3- Uygulamadan Sonra Denetim (a posteriori audit, post audit)

Kararlar alınıp, işlem ve olaylar tamamlanıp, uygulama bittikten sonra yapılan bir denetimdir. İdari veya mali faaliyetlerin olup bitmesinden sonra incelenmesini anlatmakta kullanılmakta olan bu denetim türü, denetimin en olağan ve yaygın olan biçimdir. Sonradan denetim, özellikle yüksek denetim kurumları (sayıştaylar) bakımından vazgeçilmez bir denetimdir. Sonradan denetim yapmayan bir kurum, yüksek denetim kurumu olamaz. Bu özellik, sayıştayların olmazsa olmaz özelliklerindendir[35].

4- Yasama Denetimi

Yasama organı tarafından gerçekleştirilen denetimdir. Parlamenter rejimlerde yasama organı yürütme organını denetleme görev ve yetkisini haizdir. Yasama, yürütmenin diğer çalışma alanları gibi mali alandaki çalışmalarını da denetler. Türk Anayasal sisteminde de Anayasamızın 87. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri meyanında " Bakanlar Kurulu ve bakanları denetlemek" ile "bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabul etmek" de sayılmıştır.

[34] ÖZER, Hüseyin, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C.Sayıştay 135. Kurul Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s.33.
[35] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s.157.

Ülkemizde, denetime, son derece geniş amaçlar izafe edilmekte olup, bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarının görüşülüp onaylanması yanında yasaların içerdiği mali hükümlerin görüşülmesi de yasama denetimi olarak algılanmaktadır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, yürütmeyi, Anayasada belirtilen soru, gensoru, genel görüşme, meclis soruşturması ve meclis araştırması yollarıyla denetlemektedir. (Anayasa md.98 vd.)

5- Yargı Denetimi

Ülkemizde yargı alanına giren bazı faaliyet ve fonksiyonlar da denetim olarak adlandırılmaktadır. Anayasanın, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu belirten 125. maddesinde de "yargı denetimi" deyimi kullanılmış bulunmaktadır.

Yönetimin hukuka bağlılığının en güçlü yaptırımı yargı denetimidir. Ne var ki, bu denetimin kendiliğinden yapılması mümkün değildir. Yargı denetimi, ilke olarak uyuşmazlık halinde, başvuru üzerine söz konusu olabilmektedir.

Yargı denetimi, Anayasa mahkemesi, yönetsel yargı ve adli yargı yerlerince yerine getirilmektedir.

6- İdari Denetim

Yönetimin işlem ve eylemlerinin mevzuata ve amaçlara uygunluk, düzenlilik açısından yine yönetimin oluşturduğu mekanizmalar aracılığıyla denetimidir[36]. Hiyerarşik denetimden teftiş kurullarının yaptığı denetime kadar geniş bir yelpazeyi kapsayan idari denetim en yaygın ve geniş kapsamlı bir denetim türüdür.

7- Mali Denetim

Denetim kavramından mali denetim kavramına geçiş zor değildir. Bu yapılırken mali yasaların kuralları ile maliye biliminin kurallarından yararlanılması gerekmektedir.

Genel olarak denetim gibi mali denetim için de farklı tanımlar verilebilir. Tek bir tanım yerine değişik yazarlara ait tanımların verilmesi daha uygun olacaktır.

[36] KÖSE, H.Ömer, op. cit., s.8.

"Mali denetim, kamu mal-hizmetleri, kamu harcamaları, kamu gelirleri ve kamu malvarlığının mali mevzuatın ve maliye biliminin önceden belirlediği amaç ve kurallara uygunluğunu araştırır."[37]

"Mali denetim kavramına, mali nitelikteki bir iş ya da bir uğraşın maliye bilimi kurallarına, mali yasalara ya da mali düşünce kurallarına uygunluğunun zaman içerisinde araştırılması eylemi olarak yaklaşabiliriz. Bu bakımdan mali denetimin söz konusu olması için para toplama, gider yapma gibi bir işin, planlama ve tahmininde bulunma gibi bir çabanın bulunması gerekmektedir."[38]

"Denetim: bir yatırımın mali yapısı üzerinde işin sonuçları ve yasal yükümlülüklere uyma konusunda, görevli denetçilerin fikirlerini ifade etmeleri amacıyla yapılan bağımsız bir incelemedir. Denetim muhasebe süreci dahilinde bir mekanizma olup, bu mekanizma vasıtasıyla ilgili taraflar adına bir kurumun mali kaynaklarının kullanılmasındaki performansın kontrol edilmesi ya da gözlemlenmesidir." [39]

"Mali denetim kavramı, bir iş ya da çabanın maliye bilimi kurallarına, mali yasaların kurallarına ya da mali düşünce kurallarına uygunluğunun zaman içinde araştırılması eylemi'dir."[40]

MEHTAP RAPORU olarak tanınan merkezi Hükümet Teşkilâtı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Raporda da mali denetim konusunda şu tanımlara rastlanmaktadır.

"Mali denetim, bütün idarenin mali işlemlerinin ve levazım işlerinin titizlikle incelenmesidir."

"Mali murakabe çok defa devlet gelirinin, giderinin ve mevcutlarının denetlenmesi anlamına gelmektedir."

"Devlet parasının toplanması, sarfının yapılması ve emvalinin gayeye uygun kullanılıp kullanılmaması 'mali denetim'e girer"[41]

---

[37] ALTUĞ, Figen, op. cit., s.7.
[38] ERDEM, Metin, op. cit., s.2.
[39] Macmillan Muhasebe Sözlüğü.
[40] DEMİRKAN, Uçar, op. cit., s.5.
[41] DEMİRKAN, Uçar, op. cit., s.4.

Devletin gelir (Hazine işlemleri ve borçları dahil) gider ve mallarının denetimi kamusal mali denetimi oluşturmaktadır[42].

Avrupa Toplulukları Sayıştayınca çıkarılan "Denetim Terimleri" sözlükçesinde mali denetim, "hesaplar ve mali tablolar ile işlemlerin düzenliliğinin ve mevzuat uygunluğunun bir denetçi tarafından incelenmesidir ki bu inceleme bir kanaat bildirebilme veya bildirememe ile sonuçlanır," biçiminde tanımlanmaktadır. Aynı kaynak mali denetimin kapsamını da şöyle çizmektedir[43].

- Denetlenenin hesaplarının ve mali tablolarının aşağıdaki noktaların belirlenmesi bakımından incelenmesi:

-Bütün işlemlerin ve yalnızca bu işlemlerin kuralına uygun şekilde taahhüde bağlanıp bağlanmadığı, tahakkuk ettirilip ettirilmediği, bunlar için ödeme emri verilip verilmediği ve kayda geçirilip geçirilmediği;

-Eksiksiz kayıt yapmak ve varlıkları (nakit, yatırımlar, sabit kıymetler, stoklar) korumak için uygun önlemlerin alınıp alınmadığı;

- Aşağıdaki hususların sağlanması bakımından düzenliliğin ve mevzuata uygunluğun incelenmesi:

-Kaydedilen bütün işlemlerin yürürlükteki genel ve özel kurallara uygun olup olmadığı;

-Bütün gider ve gelirlerin yetki sınırları ve parasal limitler çerçevesinde ödenip ödenmediği, tahsil edilip edilmediği;

-Bütün borçların ve mükellefiyetlerin kurallara uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığı ve yönetilip yönetilmediği.

Görüleceği üzere mali denetim, mali tabloların denetimini ve mali konularla ilgili alanları kapsar. Mali tabloların denetimi, denetlenen bir kurumun mali tablolarının kurumun mali durumu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe prensipleriyle veya başka esaslı muhasebe kurallarıyla uyumlu

[42] KIRBAŞ, Sadık, "Devlet Mallarının Denetiminin Mali Denetim İçindeki Yeri ve Önemi", **Gazi Ün. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yayın No:87/4, cit.2, Ankara, 1986, s.2, 101-102.
[43] YÖRÜKER, Sacit, op. cit., s.11.

ve doğru olarak gösterip göstermediği hususunda kabul edilebilir güvence sağlamaya dönüktür[44].

8- Düzenlilik Denetimi

Mali Denetim, Düzenlilik Denetimi, Uygunluk Denetimi, Mevzuata Uygunluk Denetimi, Tasdik Denetimi terimleri, bazı küçük farklılıklar dikkate alınmadan, denetim çevrelerinde aynı tür denetimi anlatmak için kullanılmaktadır. Bu isimler, uygulanan denetimin öne çıkarılmak istenen özelliğini vurgulamak suretiyle türetilmiştir. Düzenlilik Denetimi, INTOSAI Denetim Standartlarında, hesap verme yükümlülüğü olan idarelerin mali raporlarının tasdikini; mali kayıtlarının incelenerek değerlendirilmesini ve mali tablolar hakkındaki kanaatlerin bildirilmesini; bir bütün olarak tüm kamu yönetiminin mali raporlarının doğruluğunun tasdikini; ilgili yasalara ve mevzuata uygunluğun değerlendirmesi de dahil, mali sistemlerin ve işlemlerin denetimini; iç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetimini; denetlenen idare bünyesinde alınan idari kararların doğruluğunun ve hakkaniyetinin denetimini; ve denetimle ilgili veya denetimden kaynaklanan ve ilgili ülke sayıştayının açıklanması gerektiğini düşündüğü başkaca hususların raporlanmasını içeren denetimdir[45].

INTOSAI Denetim Standartlarına göre düzenlilik denetimi:

- Hesap vermekle yükümlü bulunan idarelerin mali kayıtlarının incelenerek değerlendirmesini; mali tabloları hakkında görüş bildirilmesini gerektiren mali hesap verme yükümlülüklerinin tasdikini,
- Bir bütün olarak kamu yönetiminin mali hesap verme yükümlülüğünün tasdikini,
- Mevzuata uygunluk da dahil mali sistemlerin ve işlemlerin denetimini,
- İç kontrol mekanizmalarının denetimini,
- Denetlenen idare bünyesinde alınan idari kararların doğruluğunun ve uygunluğunun denetimini ve
- Yüksek denetim kurumunun denetimden kaynaklanan veya denetime ilişkin olarak açıklanması gerektiğini düşündüğü diğer her hangi bir hususun raporlanmasını,

[44] GÖREN, İhsan, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s.159.
[45] Ibid., s.160.

Kapsamaktadır[46].

"Denetim, amacı ve konusu açısından 'düzenlilik denetimi' ve 'performans denetimi' biçiminde sınıflandırılmaktadır. Düzenlilik denetimi, (Mali Denetim + Uygunluk Denetimi) sorumlu kurumların finansal hesap verme sorumluluklarının, finansal kayıtlarının incelenmesi, değerlendirilmesi ve finansal tablolar hakkında görüş belirtilmesi de dahil olmak üzere onaylanmasını, devlet yönetiminin hesap verme sorumluluğunun doğrulanmasını, finansal sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi dahil olmak üzere denetiminin, denetimden doğan veya denetimle ilgili olarak açıklanması gerekli olan konuların rapor edilmesini ve denetlenen kuruluşların idari kararlarının doğruluk ve uygunluğunun denetimini kapsar."[47]

9- Uygunluk Denetimi (Hukuka Uygunluk Denetimi)

Bu denetim tümünde mali işlemlerin, yasalara, tüzüklere, yönetmeliklere, kısaca, mevzuata uygun olup olmadığı araştırılmaktadır.

İster bir özel işletme olsun ister kamusal bir birim olsun her teşkilâtın yönetimi, teşkilâtın bütün faaliyetlerinde yürürlükteki yasa, tüzük ve sair mevzuata uymakla yükümlüdürler. Hukuk devletinde, yönetimin tüm işlem ve eylemleri hukuka uygun olmak durumunda olduğundan, bu açıdan uygunluk denetimin özel bir önemi bulunmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşları kendilerine ilişkin kanun ve düzenlemelerde diğer mevzuata uygun bir şekilde faaliyet göstermek zorundadırlar. Bu nedenle, kamusal birimlerin denetiminde, mevzuata uygunluğun denetimi, denetimin, ihmali mümkün olmayan bir yanıdır.

İlgili mevzuata uygun davranma sorumluluğuna ilâveten, kamu kurum ve kuruluşları amaç ve hedeflerine varmak üzere kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu kullanmak durumunda olup mali bilgileri mali tablolarında dürüstçe göstermek yükümlülüğündedirler.

Her denetim türünün uygulamada ayrı ayrı yapıldığı anlaşılmamalıdır. Değişik denetim türleri arasında çoğu kez sıkı bir bağ vardır. Söz gelişi, devletin mali

---

[46] INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions,.**Auditing Standards**, Section 39, glossarry.

[47] DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor**, s.5.

tablolarının doğruluğunu değerlendirirken, mevzuata uyumu da göz önünde tutmak zaruridir. Mevzuat belki de, yasama organına sunulan mali tabloların verilen ödeneklerle yapılan harcamaların bir karşılaştırmasını içermesini de istemektedir. Mevzuata uygunluğun, bir kurumun performansını değerlendirirken de dikkate alınması gerekebilir. Örneğin, bir sosyal yardım kurumunun faaliyetleri için mevzuatta yardımdan yararlanma şartları öngörülmüşse, kurumun etkinliği, faaliyetleri sırasında bu tür şartları dikkate alıp almamasından etkilenecektir. Kamu yönetiminde olagelen gelişmelere paralel olarak, kimi ülkelerde, yönetimlerin çabuk ve etkili sonuç almasını kolaylaştırmak için, kamu kesimi üzerindeki uyulması gereken mevzuat hükümleri gevşetilmiş; kimilerinde ise, kamuoyu görüşleri paralelinde hesap verme yükümlülüğünü pekiştirmek için sıkılaştırılmıştır. Gelişmeler ne yönde olursa olsun, mevzuata uygunluk denetimi, her yerde kamu kesimi denetçilerinin önemli bir fonksiyonu olmaya devam edecektir. Bu nedenle de Yüksek Denetim Kurumlarının geleneksel görevleri mali yönetim ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu ve düzenliliğini denetlemektir[48].

10- Tasdik Denetimi

Yetkili bir dış denetçi tarafından hesaplar ve mali tablolar hakkında mesleki bir kanaatin beyanı maksadıyla yapılan mali denetime verilen addır. Bu tamından da anlaşılacağı üzere, tasdik denetimi Mali Denetim kavramı içinde mütalaa edilir[49].

11- Performans Denetimi

"Verimlilik denetimi", "etkinlik denetimi", "VET, Verimlilik-etkinlik-tutumluluk denetimi", "paranın karşılığı denetimi" (value for money audit) "faaliyet denetimi" gibi değişik isimlerle adlandırılan performans denetimi, son yıllarda, uygulamada ve denetim yazınında çok ilgi duyulan bir denetim türüdür.

Yeni olması nedeniyle performans kavramı prodoktivite ve etkinlik gibi kavramlarla karıştırılmaktadır. Performans, çok geniş ve çok boyutlu bir kavram olup, verimlilik, etkinlik gibi kavramlar, performansın sadece bir yüzüdür.

[48] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim"., s.157.
[49] Ibid., s.158.

Performansın yedi boyutu bulunmaktadır. bunlar, verimlilik, etkinlik, tutumluluk, üretkenlik, kalite, yenilik ve kârlılıktır[50].

Performans denetimi, kaynakların, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini ve hesap verme sorumluluğunun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun, faaliyetin veya programın değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Performans anlayışının bir gereği olarak, kamu kurumlarını harcama ilkeleri çerçevesinde faaliyet göstermek üzere sistemlerini ve kontrollerini geliştirmeye teşvik etmek, parlamentoya ve merkezi bütçe birimlerine kaynakların kullanımı ve yönetimi konusunda sağlıklı bilgi vermek için performans denetimlerinin yapılması gereklidir. Bu denetim anlayışı kamusal sorumluluğun ve iş kontrollerin gelişmesini ve yetkinleştirilmesini sağlar kamu kaynakları ile yapılan işlerin harcanan paraya değip değemediğini belirler. Bu denetimler performans yönetiminde aksayan noktaları da ortaya koyacak ve zaman içinde sistemin gelişmesine öncülük edecektir. O nedenle mali yönetim ve kontrollerin denetimi olarak da adlandırılabilir. Performans denetimi yöntem ve tekniklerinin, sürekli hizmet içi eğitim yoluyla öğrenilmesi gerekmektedir. Ayrıca, performans denetimi sonuçlarının şeffaf hale getirilmesi ve kamuoyuna açıklanması bu konudaki duyarlılığı arttıracaktır[51].

Performans anlayışında, performans odaklı bütçe sürecinde, kamu kesiminde iç kontrol standartlarının ve buna uygun kontrol mekanizmasının oluşturulması ve bunun merkez tarafından izlenmesi performans denetimi açısından önemlidir. Bu amaçla bütün denetim hizmetlerinin ortak biçimde yönlendirilmesine ve eş güdüme ihtiyaç vardır[52].

Performans kavramı, etkinliği, mal ve hizmet kalitesini ayrıca organizasyon katkısının kalitesini kapsar. Bu anlamda tutumluluk, verimlilik, etkinlik ve hizmet kalitesini ifade eden bir kısaltma olarak görülebilir[53].

Kamu yönetiminin performansını, yani verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu incelemeye yönelmiş; sadece bir kısım mali faaliyetleri değil aynı

---

[50] AKAL, Zühal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, Milli Prodoktivite Merkezi Yayınları 473, Ankara, 1982, s.XIII., s.XIII.
[51] GEDİKLİ, Bülent, op. cit. s. 244.
[52] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.245.
[53] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.88.

zamanda örgütsel ve idari sistemler de dahil olmak üzere kamusal faaliyetlerin tümünü kavrayan performans denetimi için çok çeşitli tanımlar bulunmaktadır.

Genel bir tanıma göre "performans denetimi daha çok verimlilik, etkenlik ve tutumluluk sağlamaya yönelik olarak, mali veya mali olmayan olayların, faaliyetlerinin bağımsız, sistemli ve objektif olarak incelenmesidir[54].

"Kamu kaynaklarının hukuka uygunluktan başka, yerinde, zamanında, tutumlu ve etkin biçimde kullanıldıklarının hesabını vermek olumsuzluklar; varsa gidermek; sorumlulukları saptamak da kamu faaliyetlerinin mali denetimi kapsamına girmekte ve buna çağdaş denetim, ekonomik denetim, etkinlik denetimi veya performans denetimi denmektedir."[55]

"Performans denetimi, yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan, hedef tayini ve planlaması yapılan, tamamen teknik ve objektif olmasına azamî özen gösterilen, ilgililerin görüşlerini de içeren yönetimle ilgili özel noktaları değil, aynı zamanda örgütlenme ve yönetim faaliyetlerini de kapsayan, idarenin siyasi kararlarının eleştiri konusu yapılmadığı, alınan siyasal kararların verimliliğinin, tutumluluğunun ya da etkinliğinin araştırıldığı bir çalışma biçimidir."[56]

Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerini, bunların programlanmaları, uygulanmaları ve izlenmeleri aşamalarındaki tutumluluk, verimlilik ve etkinlik açısından kavrayan yeni bir denetim türüdür. Tutumluluk,uygun miktarda ve uygun kalitede kaynakların makul maliyetle ve uygun zamanlarda karşılanması anlamına gelmektedir. Verimlilik, kullanılan mali, beşeri ve fiziki kaynaklarla orantılı mal ve hizmet üretimini ifade etmekte; etkinlik ise, programların amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığı üzerinde durmaktadır[57].

Avrupa Toplulukları Sayıştay'ı, Mali Yönetimin Denetimi olarak da nitelendirdiği Performans Denetimine, yönetimin bütün kademelerini bunların

---

[54] United Nations, **Handbook of Goverment, Auditing in Developing Countries**, UN Departman of Economic and Social Affairs, 1997, s. 35.
[55] ALTUĞ, Figen, op. cit., s.14.
[56] YÖRÜKER, Sacit/GÜLEN, Fikret, "Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler" **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Ankara, 1992, s. 65.
[57] Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılmasına…, ss.5-6.

programlanmaları, uygulanmaları ve kontrolleri aşamalarındaki verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından kavrayan denetim biçiminde bir tanım getirmektedir[58].

INTOSAI Denetim Standartlarında ise Performans Denetimi için denetlenen idarenin görevlerini yaparken kaynaklarını ne kadar verimli, etkili ve tutumlu olarak kullandığının denetimidir, tanımlaması yapılmış ve Standartlarda performans denetiminin:

● Sağlam idari ilke ve uygulamalar ile yönetim politikalarına uygun olarak idari faaliyetlerin tutumluluğunun denetimini,

● Bilgi sistemlerinin, performans ölçütlerinin, iş gözetim düzenlemelerinin ve belirlenen zaafların giderilmesi için denetlenen kurumlarca izlenen prosedürlerin incelenmesi de dahil olmak üzere insan kaynakları ile mali ve diğer kaynakların kullanımının verimliliğinin denetimini,

● Denetlenen kurumun amaçlarını elde etmesiyle bağlantılı olarak performansın etkinliğinin denetimini ve amaçlanan etkilere göre faaliyetlerin gerçek etkilerinin denetimini,

Kucaklayacağına işaret edilmiştir[59].

Uygulamada düzenlilik ve performans denetimleri arasında olabilecek örtüşmelerde belli bir denetimin sınıfının tayini, doğallıkla, o denetimin birincil amacına bağlı olacaktır.

Kanada Sayıştay'ının çıkardığı Performans Denetimi El Kitabında da bu denetim türü için "Performans denetimi, devlet faaliyetlerinin sistematik, amaçlı, organize ve tarafsız olarak incelenmesidir. Performans denetimi Parlamentoya bu faaliyetlerin performansı konusunda bir değerlendirme; sorumlu, dürüst ve üretken yönetimi geliştirmeye yönelik bilgi, gözlem ve tavsiyeler sunar ve sorumluluğu ve iyi uygulamaları teşvik eder…

Performans denetimi kamu faaliyetlerinin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu ile çevresel etkilerinin; faaliyetlerin etkinliğini ölçme prosedürlerinin; hesap verme ilişkilerinin; kamu varlıklarının korunmasının; ve mevzuata uygunluğun incelenmesini

[58] YÖRÜKER, Sacit, **Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri**, s. 13.
[59] INTOSAI, Internatinol Organization of Supreme Audit Institutions, **Auditing Standards,** section 40.

kapsar. Performans denetiminin konusu bir devlet idaresi veya bir devlet faaliyeti ya da hükümet çapında işlevsel bir alan olabilir" değerlendirmelerine yer verilmektedir[60]. Görüleceği üzere Kanadalılar, kendi geliştirdikleri "kapsamlı denetim" (Mali denetimi ve performans denetimi eş zamanlı olarak yürütmeyi içeren denetim seti entegre-bütünleşik denetim) kavramına sadık kalarak, mali denetimle performans denetimi arasında kalan ve kimi Sayıştay'larca risk denetimi olarak adlandırılan alanı da performans denetimine dahil etmektedirler[61].

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ı GAO (General Accounting Office) tarafından hazırlanan ve Amerika Birleşik Devletlerinde yapılan tüm denetimlerde uyulması zorunlu bulunan Genel Kabul Görmüş Devlet Denetimi Standartlarına (Sarı Kitap olarak anılmaktadır) göre; işleri gözetmekle veya düzeltici eylemi başlatmakla görevli olan tarafların karar vermelerini kolaylaştıracak ve kamusal hesap verebilirliği geliştirecek bilgileri sağlamak için bir kamu organizasyonunun, programının, faaliyetinin veya fonksiyonunun performansının bağımsız olarak değerlendirilmesi amacıyla mevcut kanıtların tarafsız ve sistematik olarak incelenmesi performans denetimidir[62].

Performans denetimi denetlenen kurumların:

● Kaynaklarını elde etmede, korumada ve kullanmada tutumlu ve verimli davranıp davranmadığının,

● Verimsiz ve tutumsuz uygulamalarının sebeplerinin,

● Yasama organınca veya yetkili başka bir organca tespit edilen hedeflerinin elde edilme derecesinin,

● Sayılan alanları düzenleyen uygulanabilir mevzuata uyup uymadığının, belirlenmesi ve organizasyonların, programların, faaliyet ve fonksiyonların etkililiğinin değerlendirilmesini içerir.

Tutumluluk ve verimlilik denetiminin değerlendirileceği alanlara örnek olarak, denetlenen kurumun:

---

[60] Office of the Auditor General of Canada, **Value-For-Maney Audit Manuel**, S.4, http://www.oag.bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/99cam e.html/$ file/vfm-net.polf.
[61] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s. 162.
[62] General Accounting Office, **Goverment Auditing Standards**-Yellow Book, section 2.6-2.9, s. 12-16, (GAO/OCG-94-4), http://www.gao.gov./govaud/ybook.polf.

● Sağlıklı satınalma usulleri uygulayıp uygulamadığı,

● Uygun fiyatlarla uygun tip, kalite ve miktarda kaynak temin edip etmediği,

● Kendi kaynaklarını gereği gibi koruyup korumadığı,

● Çalışanlarının emeğini lüzumsuz işlere harcayıp harcamadığı veya aynı işe gereğinden fazla emek harcayıp harcamadığı,

● Ataletten ve aşırı personel alımından kaçınıp kaçınmadığı,

● Faaliyet prosedürlerinin verimli olup olmadığı,

● Bir programın tutumluluk ve verimliliğini gözlemek, ölçmek ve raporlamak için konulan yönetim kontrol mekanizmalarının yeterli olup olmadığı,

● Uygun miktar ve kalitedeki mal ve hizmetleri zamanlı olarak üretip sunarken optimum miktarda kaynak (personel, donanım vs.) kullanıp kullanmadığı,

● Geçerli ve güvenilir tutumluluk ve verimlilik ölçütleri bildirip bildirmediği,

hususlarının tespiti gösterilebilir.

A.B.D. Sayıştay'ı GAO tarafından program denetimi veya program değerlendirmesi, diğer Sayıştay'lar tarafından da etkinlik denetimi olarak adlandırılan performans denetimi türüne örnek olarak da şunlar gösterilebilir.

● Yeni veya eskiden sürgelen bir program (hizmet, faaliyet) için belirlenmiş olan amaçların doğruluğunun, uygunluğunun ve bu alandaki politikalara mutabakatının değerlendirilmesi,

● Bir programın arzulanan sonuçları verme derecesinin belirlenmesi,

● Programın bütününün veya tek tek program ögelerinin etkililiğinin tespiti,

● Tatminkar performans sağlamanın önündeki engellerin teşhisi,

● Programda ilgili diğer programlarla tamamlaşma, tekrarlaşma, örtüşme veya çelişme olup olmadığının değerlendirilmesi,

● Programa uygulanacak mevzuat hükümlerine uyum derecesinin belirlenmesi,

● Yönetimin programı icra etmede, arz edilen sonuçları daha etkin bir şekilde veya daha düşük maliyetle verebilecek, alternatifler üzerinde durup durmadığının belirlenmesi,

● Programları daha iyi çalıştıracak yolların bulunması,

● Programın etkililiğin gözetip ölçerek raporlayacak yönetim kontrol sistemlerinin yeterliliğinin değerlendirilmesi,

● Yönetimin raporlamada kullandığı etkililik ölçütlerinin geçerliliğinin ve güvenirliliğinin belirlenmesi [63].

12- Yönetim Denetimi

INTOSAI Denetim Standartları yönetim denetimini, kamu harcamalarının yönetim ilkelerinin ışığında analizi ve irdelenmesi biçiminde tanımlar Burada yönetimin karar verme süreçleri masaya yatırılır. Bu süreçlerin prosedürleri, organizasyonu, dokümantasyonu gibi yönleri üzerinde durulur. Bu alanla ilgili bir başka kavram da, Yönetim Uygulamalarının Denetimidir. Bu isim, yöneticilerin kararlar almada, bu kararları uygulamada ve arzulanan sonuçların ne ölçüde gerçekleştiğini değerlendirmede yararlandıkları çeşitli sistemlerin ve metodların denetlenmesi için kullanılır[64].

13- İç Denetim

İç denetim kuruluşa yönelik bir hizmet olarak, o kuruluşun bünyesinde oluşturulan bir değerlendirme fonksiyonudur.

Basite indirgeyerek tanımlayacak olursak, denetlenen kurum ve kuruluşların kendi içlerinde yer alan birimlerce ve kendi üst yönetimleri adına denetlenmesi iç denetim olarak adlandırılır. İç denetimin temel görevi, kurum içerisindeki "olası yolsuzlukları, hataları ve verimsiz uygulamaları en aza indirmek amacıyla kurumun sistemlerini ve prosedürlerini kontrol etmek ve değerlendirmek" tir[65]. Kurum içerisinde denetlediği birimlerden bağımsız bir konumda bulunması ve doğrudan

[63] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", ss. 163-164.
[64] YÖRÜKER, Sacit, **Türkçe, İngilizce,Fransızca Denetim Terimleri**, s. 16; GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s.164.
[65] Ibid. s.9.

tepe yönetime rapor sunması, iç denetimin kuruma yararlı olabilmesinin ön koşulları olarak değerlendirilmektedir.

INTOSAI Denetim Standartlarında ise iç denetime, denetim penceresinden bakılarak bir tanım getirilmeye çalışılmaktadır.. Buna göre iç denetim, bir kurum yöneticilerinin hesabını vermekle yükümlü oldukları yönetim süreçlerinin yolsuzlukların, hataların veya verimsiz ve israfçı uygulamaların vukuu olasılığını en aza indirecek tarzda işlediğine dair kurumun iç kaynaklarından güvence almalarına yarayan fonksiyonel araçlardır[66]. Burada iç denetime, organizasyonel olarak tanımlanmış belli bir birimin fonksiyonu olmaktan daha geniş bir anlam yükleniyor.

Ülkemizde iç denetim, teftiş kurulları aracılığıyla yürütülmektedir. Çoğu zaman iç denetimle karıştırılan iç kontrol, farklı bir kavramdır. İç kontrol, yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleme ve saptamaya yönelik sistem ve düzenlemelerdir.

Hiyerarşik yapı içinde her üst, denetleyen konumunda olup; iç denetim konusunda hiyerarşik denetim akla gelmekte ise de, idarenin hem denetleyen hem denetlenen olması nedeniyle bunun gerçek bir denetim sayılmayacağı ifade edilmektedir[67].

"İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak, o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur"[68].

14- Dış Denetim

Örgütsel bir yapının kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetçilerce yapılan denetimi ifade eder. Gerçekten eğer denetim, denetlenen kurum veya kuruluşun örgütsel yapısına dahil olmayan, ondan bağımsız bir dış organ tarafından yürütülüyorsa bu dış denetimdir. İç denetim hizmetleri zorunlu olarak içinde kuruldukları teşkilâtın başındaki görevlinin astı durumunda olduğu halde, dış denetim hizmeti denetlenen kurumdan tamamen bağımsızdır. Dış denetimin temel amacı hesapların mali tablolarla işlemlerin ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında kanaat (görüş) bildirmek ve rapor

[66] INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions, **Auditing Standarts**, Glossary.
[67] ÖRNEK, Acar, **Kamu Yönetimi**, İstanbul 1998, s.241.
[68] Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Denetim Sisteminin Etkinliğinin…, s.5.

vermektir[69]. Türkiye'de kamu kesiminde dış denetime örnek olarak Başbakanlık dışındaki işlevi bakımından Başbakanlık Teftiş Heyeti ile Başkanlık Yüksek Denetleme Kurulunun yaptığı denetim gösterilebilir. Aslında, Sayıştay'ların yaptığı denetim de, dış denetim olup, bu tabir, zaman zaman Sayıştay'lar tarafından yapılan denetimler için de kullanılmaktadır. Ancak, Sayıştay'ların işlevleri ve dış denetim yapan diğer kuruluşlardan önemli farklılıkları göz önünde bulundurulduğunda, bu kavramın, Sayıştay denetimini karşılamakta yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu nedenle Sayıştay'ları, yüksek denetim olarak adlandırmak daha yerindedir[70].

Dış denetim, ilgili kurum veya kuruluşun fonksiyonel ve örgütsel hiyerarşisi ile ilgili bulunmayan ve onun dışında kalan kişi veya kurumlarca yapılan faaliyettir[71].

15- Yüksek Denetim

Yüksek denetim, bir ülkedeki kamu kesiminin genel yapılanması içerisinde, ülkenin yönetimiyle ilgili olarak konulan kuralları hayata geçirmekle görevli olan Yürütme ve İdarenin bütün mali işlem ve eylemlerinin kuralları koyma yetkisini elinde bulunduran Yasama Organı adına en üst düzeyde ve en nihai olarak denetlenmesini anlatmak için, özellikle uluslar arası platformlarda sıkça kullanılan bir terimdir[72].

Yüksek Denetim Kurumları (ki bunlar kısaca Sayıştay'lar olarak adlandırılır) kendi ülke yönetimlerinin dış denetim organlarıdır ve bunların yaptığı denetime kimi kaynaklarda Devlet Denetimi (State Audit) veya Hükümet Denetimi (Government Auditing) adları da verilmektedir. Dış denetçi sıfatıyla Sayıştay'ların iç denetimin etkinliğini inceleme görevi vardır. Eğer yaptığı değerlendirmeler sonunda iç denetimin etkin olduğu kararına varırsa, kendi tam denetim yapma hakkına halel getirmeksizin bir Yüksek Denetim Kurumu, zaten kıt olan toplam denetim kaynaklarının rasyonel kullanımını sağlamak amacıyla iç denetimle en uygun görev bölüşümünü ve iş birliğini yapmak için çaba harcamalıdır[73].

---

[69] YÖRÜKER, Sacit, **Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri**,6.
[70] KÖSE, H. Ömer op. cit., s.14.
[71] DPT. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Denetimi Sisteminin Etkinliğinin artırılması…, s.5.
[72] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim"., s.156.
[73] INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institotions, **The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts**, section 3.3.http://www intosai.org/2 LİMADE.html.

Yüksek denetim, parlamento adına yürütülen, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle bağımsız olan bir denetim biçimi olarak tanımlanmaktadır[74].

16- Vesayet Denetimi

Yeniden yönetim kuruluşlarının kendilerinin dışındaki yönetsel kuruluşlar tarafından yasaların öngördüğü sınırlar içinde denetlenmesi, vesayet denetimidir. Yerinden yönetim kuruluşlarının görevlerini gereği gibi yapmalarını ve yönetimin bir bütün olarak uyumlu çalışmasını sağlama bakımından bu tür denetime gerek görülmektedir.

1982 Anayasa'sında da yer alan vesayet denetimi çeşitli biçimlerde kendini göstermektedir. Yerinden yönetim kuruluşları üzerinde vesayet denetimini uygulayacak yönetsel vesayet makamları çeşitlidir. Genel olarak vesayet denetimi, genel yönetim veya onun içinde yer alan kuruluşlarca yapılmaktadır. Ancak, yerinden yönetim kuruluşlarının ayrı tüzel kişilikleri nedeniyle vesayet denetimi istisnai ve sınırlı bir yetki olup, Anayasa Mahkemesinin yaklaşımı da bu yöndedir[75]. Danıştay'a göre vesayet denetimi; genel yönetimin yerinden yönetim kuruluşları üzerinde kamu yararı ve kamu düzenini kurmak, kamu hizmetlerinin en etkin ve verimli şekilde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla yaptığı bir denetimdir[76].

"İdari vesayet, merkezin, ademimerkeziyet idarelerinin icrai kararlarını ve idari fiil ve hareketlerini murakabe etmek ve kararları bozabilmek selâhiyetidir.

İdari vesayet merkezle ademimerkeziyet idareleri arasında bir rabıta tesis etmek ve ademimerkeziyet idarelerinin karar ve fiilleriyle Devletin birliğini ve amme hizmetlerinin insicamını ihlal etmelerine mani olmak için kabul edilmiş bir hukuki müessesedir." Böylelikle "bu idarelerin gerek Devlet birliği ve Devletin temsil ettiği umumi menfaatlerle telif edilemeyecek ve gerekse mahalli menfaatlere veya iş icaplarına uygun olmayacak kararlarına ve hareketlerine mani olması icap eder"[77].

---

[74] DPT. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Denetim Sisteminin etkinliğinin Arttırılması.., s. 5.
[75] Anayasa Mahkemesinin 26.09.1991 tarih ve E. 990/38, K. 991/32 sayılı kararı, **Resmî Gazete** T. 28.11.1991, s.21065, s. 20.
[76] Danıştay DDK'nın 25.02.1977 T. ve E. 976/360, K. 977/99 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, sayı 28-29, s. 201.
[77] ONAR, S. Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, II. Cilt, Üçüncü Bası, İstanbul, 1966, ss. 622-623.

● İdari vesayet idari bir denetimdir.

● Bu, esas itibariyle devletin umumi menfaatleri bakımından kurulmuştur.

● İdari vesayet kanunu dayanır ve kanunla sınırlıdır.

● İdari vesayetin hiyararsi içinde kullanılması gerekmez[78].

Yerinden yönetim sisteminin Devletin bütünlüğünü tehdit etme ihtimali nedeniyle, Devletin, yani devlet tüzel kişiliğini temsil eden merkezi idarenin, yerinden yönetim kuruluşlarını belli ölçüde denetim yetkisiyle denetlemesi zorunludur[79].

17- Kamuoyu Denetimi

Kamusal olsun özel olsun tüm kuruluşlar faaliyetlerini yürütürken kamuoyunun eğilimlerine dikkate almak, yaptıkları işleri kamuoyuna duyurmak ve açıklamak zorunluluğunu duymaktadırlar. Günümüzde kamuoyu ve kamuoyu denetimi büyük önem kazanmıştır.

Kamuoyu denetiminin etkili olabilmesi, büyük ölçüde kamuoyunu oluşturan kitle haberleşme araçlarının gelişmiş olmasına, çeşitli meslek kuruluşları, dernek, vakıf vb. demokratik kitle örgütlerinin yaygınlığına bağlıdır. Özellikle yazılı ve görsel basının kamuoyunun oluşmasında çok büyük önemi bulunmaktadır.

Son yıllarda ülkemizde kamuoyunun ağırlığı giderek artmakla beraber, bu konuda bazı sorunların varlığı yadsınamaz.

18- Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimdir. Bağımsız denetçiler, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişilerdir. Serbest meslek faaliyeti yürüten kişiler olan bağımsız denetçiler, denetim hizmeti verdikleri müşterilerinden yaptıkları iş karşılığında ücret alırlar. Ancak, bağımsız denetçiler denetimlerinde ve denetim bulgularının raporlanmasında müşterilerinden bağımsız olarak çalışırlar.

Bağımsız denetim, mali tabloların ait oldukları dönem itibariyle işletmenin mali durumunu doğru ve güvenilir olarak yansıtıp yansıtmadığını ve genel kabul

[78] Ibid., s.624.
[79] GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 2. baskı, Ankara, 1977, ss.56-57.

görmüş muhasebe ilkelerine uygunluklarının bağımsız denetçilerce incelenip, sonucun bir raporla açıklanmasıdır[80]. Bağımsız denetim, "mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde serbest meslek sürdüren denetçiler (ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar) yapılmasıdır[81].

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2. maddesinde, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin denetimini yapma yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavirlerle yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Ayrıca Kanunun 12. maddesinde yeminli mali müşavirlere, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkileri verilmiştir.

Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, 3568 sayılı Kanunun 2. maddesinde sayılan işleri yaparken, uygunluk denetimi yanında faaliyet denetimi de yapabilirler. Ancak, bağımsız denetçi olarak asıl fonksiyonları, mali tabloların denetimidir. Bağımsız denetim denilince de, ilk akla gelen, bağımsız denetçiler tarafından yapılan mali tabloların denetimidir.

3568 sayılı Kanun, bağımsız denetim yetkisini sadece SMMM-Serbest Muhasebesi Mali Müşavirlerle YMM-Yeminli Mali Müşavirlere vermiştir.

Bağımsız denetçilerin kamu adına yapacakları denetimin ve tasdik yetkisinin kapsamı başta 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olmak üzere sermaye piyasası mevzuatı, vergi mevzuatı ve TC Merkez Bankası mevzuatı gibi düzenlemelerle ihtiyaca göre belirlenmektedir.

Bağımsız denetim kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar.

---

[80] DOĞRUEL, Emin, "Bağımsız Dış Denetimde Kalite", **Denetim**, Devlet Denetim Elemanları Derneği Dergisi, Yıl:6, Sayı: 71-72 Kasım-Aralık, 1991, Ankara, s. 6.
[81] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, I. Cilt, İstanbul, 1996, s.16.

19- Ombudsman

Genellikle yargı birliği sisteminin uygulandığı ülkelerde idarenin hukuka uygunluğunu sağlamada, diğer denetim türleri yanında "ombudsman" denilen ve Türkçe "Kamu Denetçisi" diye nitelendirilebilecek bir kurum daha vardır. İskandinav ülkelerinde doğan, Anglo-Saksan ülkelerinde kullanılmaya başlanan, idari yargının beşiği olan Fransa'da da "arabulucu" adıyla uygulamaya sokulan ombudsman[82], giderek yaygınlaşmaktadır.

C- Denetim Standartları

1-Genel Olarak Denetim Standartları

Denetim standartları, denetim çalışmalarının belli bir düzey ve kalitede yürütülebilmesi için öngörülen ilkeler ve ölçütlerdir.

Denetimde, denetlenen birimin faaliyetleri hakkında değerlendirme yapılmakta ve bir yargıya varılmaktadır. Yapılan değerlendirmelerin ve varılan sonuçların güvenilir, açık, belirgin ve objektif olması gerekmektedir. Bunun yolu, önceden bazı ölçütler belirlenip bunlara uyulmasıdır. Standartlar, bir görevin başarıyla yerine getirilmesi koşuluyla ortaya çıkacak sonucu nicel ve nitel olarak tanımlayan önceden saptanmış ölçütlerdir[83]. Denetim standartları da, etkin ve objektif bir denetim faaliyetinin temel niteliklerini belirleyen genel ölçütlerdir. Denetçiye mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yardımcı olan ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir[84].

Kaliteli bir denetimin çerçevesini belirleyen denetim standartları, denetimin her aşamasında, her denetçinin uyması gereken temel kural ve ölçütlerdir[85].

- Denetimin türü ne olursa olsun denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar vardır. Bu kuralların bütünü genel anlamda "Denetim Standartları" olarak adlandırılmaktadır.

---

[82] GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref / TAN, Turgut, **İdare Hukuku Cilt 1 Genel Esaslar**, Ankara, 1998, ss. 747-748.
[83] GÜREDİN, Ersin, op. cit., s.25.
[84] AKDOĞAN, Nalan, "Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları", **Standart**, Özel Sayı 17, Yıl 28, Ankara,1989, s.71.
[85] KÖSE, Ömer, op. cit., s. 40.

- Denetim standartlarının, denetimin güvenilirliğini etkileyen asgari koşullar olduğu, denetimde uygulanacak yöntemlerin ve aşamaların sınırları ile denetimin sonuçlarının belirlenmesini sağladığı kabul edilmektedir. Bir denetim çalışmasının kalitesi, bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülmektedir.

- Denetim standartları zaman içinden süzülerek gelmiş, tartışılarak oluşturulmuş, bir konsensüse dayalı temel meslekî ilkeler olarak görülmektedir. Vurgulanması gereken bir başka nokta da denetim standartlarının "yaşayan" belgeler olmasıdır. Başka bir deyişle, denetim standartları “donuk” ilkeler olmayıp denetimin içinde faaliyet gösterdiği ortamlar değiştikçe bunlar da geliştirilmekte ve yetkinleştirilmektedir.

Çağdaş Denetim uygulamasında **mali denetimin** amacı, bir kurum veya kuruluşun hesabı hakkındaki “denetçi görüşü”nü oluşturmaya yeterli, uygun ve güvenilir denetim kanıtlarını toplamaktır. Bunun için de hesabın şekil ve muhteva itibariyle muhasebe mesleğinin gereklerine ve ilkelerine uygunluğu; hesaptaki rakamların mali tablolarda gerektiği gibi gösterildiği, tahsis edilen kamu fonlarının yasama organınca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcandığı ve tahsilat ve ödemelerin ilgili kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olarak yapıldığı, konularında güvence elde etmektedir. **Performans denetiminin** amacı da, ilgili idarenin kendisine tahsis edilen tüm kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin kullanımını sağlayacak düzen ve mekanizmaları kurma ve bunları gereği gibi çalışır tutma yükümlülüğünü ne derece yerine getirdiğinin ve bu düzen ve mekanizmaların ne derece etkili işlediğinin bağımsız ve tarafsız bir değerlendirmesi ile bu düzen ve mekanizmaların nasıl daha iyileştirilebileceğini, yöneticilerin hesap verme yükümlülüğünü güçlendirmek üzere raporlamaktır. Bu amaçları elde edebilmek için denetçiler çalışmalarında ve davranışlarında mümkün olan en yüksek kaliteyi ve standardı yakalamayı hedeflemek zorundadır. Uygulamada denetçilerin çalışmalarında ve davranışlarında uymakla yükümlü oldukları temel ilkeler “Denetim Standartları” adı verilen metinlerle belirlenir. Denetim standartları uzun yıllar boyu süren mesleki uygulamalardan damıtılarak elde edilen ve ilgili meslek örgütleri tarafından da benimsenmiş olan mesleki kuralları içerir. Bir tanım yapmak gerekirse, Denetim standartları, denetçilerin mesleki niteliklerine, denetim işinin kalitesine ve profesyonel ve anlamlı denetim raporlarının temel özelliklerine ilişkin mesleki kurallardır. Başka bir açıdan Denetim standartları, denetçilerin görev ve

sorumluluklarına ilişkin minimum gerekliliklerin ana hatlarıyla ifade edildiği metinlerdir[86].

Denetim standartları hususunda aşağıdaki hususlar unutulmamalıdır:

- Denetim standartları, denetim faaliyetini yürütmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı ilkeler ve kurallar bütünüdür. Bu ilkeler ve kurallar denetim aşamalarını ve denetim sırasında yararlanılan prosedürlerin sınırlarını belirlemeye yardımcı olur ve ayrıca denetim sonuçlarının ne ölçüde kaliteli olduğunun değerlendirmesinde bir kriter oluşturur.

- Standartlar denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi bakımından ortak bir zemin yaratır.

- Standartlar, denetimlerden süzülerek gelmiş ve denetim metodolojisi alanında genel kabul görmüş çözümleri bütünleştirir ve denetim uygulamalarını geliştirir.

- Denetim faaliyetlerinin uluslar arası genel kabul görmüş bir düzeyde yürütülmesine yardımcı olur[87].

2-Standartların Kapsamı

- Yüksek Denetim Kurumları Uluslar arası Organizasyonu (INTOSAI), İngiltere İç Denetim Enstitüsü ve diğer meslek kuruluşlarınca kendi ülke ve organizasyon ihtiyaçları açısından farklı üslup, doz, kurgu ve başlıklar altında ifade edilmiş olan denetim standartlarının kapsamına giren konuların aşağıdaki şekilde belirtilmesi mümkündür.

- Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç grupta ele alınmaktadır. **Genel Standartlar;** Bağımsızlık, Mesleki Ehliyet, Gerekli Özen, Uygun Personelin İşe Alınması, Geliştirme, Yazılı Rehberler, Beceri Kullanımı, Kalite Teminatı başlıkları altında toplanmaktadır. **Çalışma Standartları;** Planlama, Gözetim ve Gözden Geçirme, İç Kontrolların İncelenmesi, Kanun ve Düzenlemelere Uygunluk, Denetim Kanıtları çerçevesinde ele alınmaktadır. **Raporlama Standartları;** ise denetim raporunun

[86] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s.124.
[87] YÖRÜKER, Sacit, **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası II,** Ankara, 02-03 Nisan 2003, s.56.

anlaşılır, açık, kanıtlara dayalı, vakitli, tavsiyeleri ve denetlenenin yanıtlarını içeren bir biçimde yazılmasını kapsayan standartları ifade etmektedir. Ayrıca sonuçların ve tavsiyelerin denetlenenlerce ne ölçüde yerine getirildiğinin izlenmesini sağlamaya yönelik standartlar da bulunmaktadır.

Bu arada "Meslek Ahlak Kuralları"ndan da söz edilmesi gerekmektedir.

- Meslek ahlak kuralları denetçilerin günlük çalışmalarını yönlendirmek amacına yönelik değerleri, prensipleri ve yükümlülükleri içeren kurallar bütünüdür.

- Bu kurallar denetim standartlarının ayrılmaz parçaları olarak görülmekte ve dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik, yeterlilik kavramları temelinde bağlayıcı davranış kurallarını içermektedir[88].

3- Denetim Standartlarının Gelişimi

Denetim standartları, önce, denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde meslek kuruluşlarınca ortaya konulmuştur. Daha sonra yüksek denetim kurumları kendi alanlarıyla ilgili standartları oluşturmuşlardır[89]. Yüksek Denetim Kurumları Uluslar arası Örgütü INTOSAI de belli standartlar koymuş bulunmaktadır[90].

Amerika Birleşik Devletlerinde, 1948 yılında, AICPA-American Institute of Certified Public Accountants adlı kuruluş "Genel kabul Görmüş Denetim Standartları"nı belirleyerek daha sonraki yıllarda bunları geliştirmiştir.

Bunlar:

- Genel standartlar,
- Çalışma alanı standartları,
- Raporlama standartları

olmak üzere üç ana başlık altında toplanmıştır.

---

[88] DPT Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu** Raporu, s.4.
[89] ÖZER, Hüseyin, op.cit., s.21; Gül ALPTÜRK, "INTOSAİ Denetim Standartları" (Çeviri), **Sayıştay Dergisi**, Sayı 1,2, Ankara, 1990, s. 52.
[90] AICPA American Institute of Cerlified Publıc Accountants, **Codification of Statements On Auditing Standards**, Numbers To 15, Au Soction 150, Newyork, 1977, s.9.

Yine Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı (GAO-General Accounting Office) tarafından belirlenmiş Devlet Denetim Standartları bulunmaktadır. Tüm dünyada ilgili çevrelerde büyük ilgi gören bu standartlar, "sarı kitap" olarak ünlenen kitapta yer almaktadır.

Kanada'da Yeminli Muhasebeciler Enstitüsünce yayınlanan "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" bulunmaktadır[91].

İngiltere ve İrlanda'da altı muhasebe meslek örgütünün oluşturduğu Denetim Uygulama Komitesinin (APC Auditing Practices Comitte) belirlediği denetim standartları mevcuttur. Bunun gibi, İngiltere Sayıştayının (NAO-National Audit Office) kendi çalışmaları için hazırladığı denetim standartları vardır.

Yüksek Denetim Kurumları Uluslar arası Örgütü INTOSAI üye ülke sayıştayları arasında birliktelik sağlamak amacıyla 1980 yılında oluşturduğu Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla denetimde uyulması gereken standartları belirleyerek 1987 yılında üye ülkelere duyurmuştur. Daha sonra bu standartlarda yargı yetkisini haiz sayıştayların da ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde değişiklikler yapılarak 1991 yılında yeniden yayınlanmıştır[92].

Değişik ülkelerin yüksek denetim kurumları INTOSAI'nın yayınladığı standartlar ışığında kendi denetim standartlarını geliştirme yoluna gitmektedir.

Sayıştayların kendi ülkelerinin öznel koşullarına adapte ederek benimsediği denetim standartları ülkeden ülkeye farklılık gösterse de, bu kuralların belkemiğini Genel Kabul Görmüş Denetim Uygulamaları oluşturur. Kimi ülke sayıştayları "Meslek Ahlak Kurallarını"da denetim standartlarına dahil eder. Söz gelişi İngiltere için durum böyledir. ABD Sayıştayının kabul ettiği ve daha çok "Sarı Kitap" olarak ünlenen Genel Kabul Görmüş Devlet Denetimi Standartları (Generally Accepted Government Auditing Standards-GAGAS) Meslek Ahlak Kurallarını içermez. ABD'deki tüm iç ve dış federal denetim organlarının yaptıkları denetimlerde Sarı Kitaba uyma zorunluluğu vardır[93].

---

[91] KÖSE, Ömer, op. cit., s.41.
[92] BLESSİNG, Linda Y., "New Opportunities; ACPA'S Primer on Performance Auditing", **Journal of Accountancy**, 1991, s.58.
[93] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s.124.

Çağdaş denetimin uygulandığı ülkelerde, Denetim Standartları, her şeyden önce denetimin ve onu icra eden denetçilerin güvenilirliği ve inanılırlığı için son derece önemli dokümanlar olarak kabul edilmektedir.

Denetim standartları, Kıt'a Avrupası'nın bir bölümünde olduğu gibi ülkemizde de yeni yeni duyulan bir terimdir. Özellikle özel sektörün çağdaş denetim modelini benimsemesi nedeniyle ve muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleklerinin gelişimini sağlamak için TÜRMOB'un da özel gayretleriyle, ülkemizde son birkaç yıldır denetim standartlarından daha sıkça söz edilir olmuştur[94].

Denetim standartlarının hazırlanıp yürürlüğe konulması hususunda bazı somut adımlar atılmış olduğu gözlenmekte ise de denetim standartlarının (etik kurallar dahil) gerek iç gerek dış denetime yapacağı katkılar ve kazandıracağı açılımlar layıkıyla kavranamamış veya bu anlamda bir mutabakat oluşmamıştır.

Türkiye'de ilk kez, Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 tarihinde yayınladığı tebliğleriyle sermaye piyasası mevzuatına tabi kuruluşlarda yapılacak bağımsız denetimlerde uygulanmak üzere denetim standartları ilân edilmiştir. Daha sonra 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik , Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun çıkarılmasıyla oluşturulan geçici bir kurul tarafından yetersiz de olsa bazı denetim standartları hazırlanmıştır. Anılan Kanun bağımsız denetimle ilgili olarak denetim standartlarını hazırlama görevini TÜRMOB'a Türkiye Serbest Muhasebe Mali Müşavirler ve Yeminle Mali Müşavirler Odaları Birliğine vermiştir. TÜRMOB, çeşitli kurum ve kuruluş temsilcilerinden Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna (TMUDESK) oluşturmuş olup, halen, bu kurul çalışmalarını sürdürmektedir. Bu bağlamda;

- Hem iç ve hem de dış denetim bakımından denetim standartlarının yürürlüğe konulması yaşamsaldır. Denetim standartlarının nasıl uygulanabileceğini açıklayan el kitaplarının ve rehberlerin hazırlanması mutlaka standartlarla birlikte ele alınıp sonuçlandırılmalıdır.

- Avrupa Birliğine aday ülkelerin denetim standartları ve denetim elkitapları ve rehberleri bağlamında yaptıkları çalışmalar ve ürettikleri dokümanlar

[94] Ibid., s.125.

bilgi ve deneyim paylaşımı bakımından son derece elverişli bir zemin oluşturmaktadır. Bu birikimlerden mutlaka yararlanılmalıdır.

D- Denetimin Ayrı Bir Disiplin Olarak Algılanması

Dünyada denetim, teorisi ve pratiğiyle ayrı bir disiplin olarak kabul edilmekte ve ayrı bir mesleki faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Bu meslek, meslek kuruluşlarının kabul ettiği denetim standartları ve etik kurallar çerçevesinde yürütülmektedir. Yine bu çerçevede, dünyada denetim riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen ve yıllık programlara bağlanan sürekli ve sistemli bir faaliyet olarak algılanmaktadır.

Denetim standartları, denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde önce meslek kuruluşlarınca konulup geliştirilmiş ve daha sonra tek tek yüksek denetim kuruluşları ile yüksek denetim kuruluşlarının oluşturduğu organizasyonlar da kendi alanlarına özgü standartları kabul etmişlerdir. Bu anlamda bazı ülke örneklerine bakarsak; Amerika Birleşik Devletlerinde Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları"nı belirlemekte, Kanada'da Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü'nün yayımladığı "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları", İngiltere ve İrlanda'da faaliyet gösteren 6 temel muhasebe kuruluşunun ortaklaşa oluşturduğu İcra Komitesi'nin düzenlediği denetim standartları bulunmaktadır.

Bağımsızlık, bütün denetimlerin köşe taşı, olmazsa olmaz koşulu olarak kabul edilmektedir. Denetim prosedürleri ülkeden ülkeye farklılık ve çeşitlilik göstermekle beraber denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin "tarafsız" olmasını sağlamak bakımından denetçinin ve denetim birim, organ ve kurumunun bağımsız olması noktasında birleşilmektedir. Bağımsızlık, bir anlamda hem denetlenenden bağımsız olmayı, hem de her türlü dış müdahaleden uzak olmayı içermekte, bağımsızlığın kurallarla güçlendirilip güvence altına alınması kadar pratikte de işlerlik ve işlevsellik kazanması da üzerinde durulması gereken önemli ve gerekli konular olarak görülmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşlarının gelir ve giderlerine ilişkin tekil işlemlerin mevzuata uygunluğunun ve mali tabloların doğruluğunun tespiti kadar bu mali işlem

ve hesapları üreten sistemlerin ve mekanizmaların rasyonelliği ile bunların verimli ve etkili bir biçimde işlemediklerinin saptanması da denetimin uğraş alanına girmiştir[95].

II- TÜRKİYE'DE DENETİM ANLAYIŞI

Yönetimin ana fonksiyonları arasında denetim önemli bir yer tutmaktadır. Günümüzde hakim anlayışı devletin küçülmesidir; düzenleyici ve denetleyici işlevinin öne çıkmasıdır. Bu anlayışta denetim önemini yitirmemekte, belki de devletin öne çıkan yeni rolü nedeniyle daha da önem kazanmaktadır.

Kamu yönetimindeki önemine rağmen, denetim, ülkemizde arzu edilen seviyenin çok uzağındadır.

Her şeyden önce ülkemizde denetim, biraz farklı algılanmaktadır. Denetime son derece geniş amaçlar izafe edilmekte, teknik anlamda denetim olmayan bazı işler de denetim olarak anlaşılmaktadır.[96]

Örneğin, kanun tasarı ve tekliflerinin Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülüp onaylanmasına denetim gözüyle bakılmaktadır. Cumhurbaşkanı ve Başbakanın kamusal faaliyetler üzerinde gözetim yetkilerini kullanmaları da denetim sayılmaktadır. Yurttaşların başvurmaları sonucu harekete geçen yargı yerlerinin yargısal işlevleri de denetim olarak adlandırılmaktadır.

Ülkemizde geçerli olan denetim anlayışında, "kurallara uygunluğun sağlanması" temel amaçtır. Çağdaş kamu yönetimi anlayışında, faaliyet ve işlemlerin kurallara uygunluğunu sağlamak yönetimin asli görevidir. Denetim, faaliyet ve işlemlerin kurallara uygunluğunu doğrudan kendisi sağlamaz, ancak, sağlama yükümlülüğünü yerine getirmesinde yönetime yardımcı olur. Türkiye'de ise, kurallara uygunluk söz konusu olduğunda, denetim, yalnızca iş, faaliyet ve işlemlerde yönetimin kurallara ne ölçüde uygun olduğunu belirlemekle yetinir[97].

Yukarıda "Denetim Tanımı" bölümünde verilen Türk yazarlara ait denetim tanımlarının ortak vurgusu, denetimin amacının bir işin ya da çabanın kurallara

---

[95] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s.26.
[96] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s.130.
[97] Ibid., s.133.

uygunluğunun sağlanmasıdır. Türk mevzuatının genel yaklaşımı da bundan farklı değildir.

Yukarıda sayılan denetim türlerinin tümüne girmeden denetimin işlevsel sınıflandırılması esas alınarak sadece Yüksek Denetim, Dış Denetim ve İç Denetim açısından bazı değerlendirmeler yapıldıktan sonra genel olarak denetim sistemimize ilişkin bazı tespitler ve öneriler ortaya konulacaktır.

A- Yüksek Denetim

Ülkemizde yüksek denetim organı Sayıştaydır. Anayasamızın 160. maddesine göre Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevli olup; denetim alanı, esas itibariyle genel ve katma bütçelerle sınırlıdır. Denetim alanının darlığının yanında, Sayıştayın denetimi etkinlikten uzaktır.

Genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir, gider ve mallarını denetlemek durumunda olan Sayıştayın Teşkilât Kanununun 45. maddesinde "…… sorumluların; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirmediği, almadığı harcamadığı, vermediği, saklamadığı veya idare etmediği işlemleri tespit etmek….." ten söz edilmekte; 46. maddesinde "İnceleme sırasında;

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

2- Giderlerin,

a) Kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığı…." nın araştırılması öngörülmektedir.

Aynı Kanuna son zamanlarda 4149 sayılı Kanunla ilâve edilen, performans denetimine ilişkin ek 10. madde bir yana bırakıldığında, Türkiye Büyük Millet Meclisine rapor sunulmasına ilişkin 25, 28, 47, 55, 87 ve 88. maddelerinin neredeyse hiç uygulanmaması nedeniyle Sayıştayca yapılan denetimin, tümüyle mevzuata uygunlukla sınırlı, yüzeysel bir denetim olduğu gerçeği ortaya

çıkmaktadır. Bu haliyle Sayıştay denetiminin esas itibariyle yargıya odaklandığını, yargıya veri üretmenin faaliyetleri arasında önemli bir yer işgal ettiğini, sorumluları adına tazmin hükmedeceği fazla ödemeleri saptamaya çok önem verdiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Esasen, Türkiye Büyük Millet Meclisine rapor sunmamasının altında yatan gerçek de bu olsa gerektir. Sayıştay, sayman hesabına dahil bütün işlemleri tek tek inceleyerek sorumlu memurlara (saymanlar ve tahakkuk memurları) tazmin hükmolunacak yersiz ve fazla ödemeleri araştırmaktadır. Temel amaç bu olunca, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmak üzere Sayıştayca hazırlanması beklenen raporlara yeterli zaman ayrılamamakta, bunlara gereken önem verilememektedir. Bunun gibi bir yıllık bütçe uygulamalarının değerlendirilmesi gereken ve sonuçta yürütmenin aklanması anlamına gelen kesinhesap kanunları için gerekli olan genel uygunluk bildirimleri yeterli düzeyde hazırlanamamaktadır.

Bütçe uygulama sonuçlarının yasama organı tarafından denetimi anlamına gelen kesinhesap kanunlarına gereken ilgi gösterilmemektedir. Belki de pratik bir siyasal sonucunun olmaması nedeniyle, kesinhesap kanunları, Türkiye Büyük Millet Meclisinden büyük bir sessizlik içinde geçmektedir.

B- Dış Denetim

Yukarıda değinildiği üzere, dış denetim, bir örgütün, kendisinin dışında yer alan denetçilerce denetlenmesi olup; Başbakanlık Teftiş Heyeti, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Maliye Bakanlığı dışındaki kuruluşlar için Maliye Teftiş Kurulu bu tür denetimin örnekleridir.

1- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (BYDK)

Anayasanın 165. maddesi uyarınca Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarını denetlemektedir.

1929 Ekonomik buhranını izleyen 1930'lu yıllarda Sümerbank ve Etibank'ın kurulmasıyla başlayan ve giderek yaygınlaşan kamu iktisadi teşebbüslerinin sayılarındaki ve iş hacimlerindeki artışa paralel olarak 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Sermayelerinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulun İktisadi Devlet Teşekküllerinin Teşkilâtlarıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanunla genel bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeyle KİT'leri, ekonomik gereklere uygun

olarak çalışmalarını aksatmadan, mali, idari ve teknik yönden denetlemek üzere Başbakanlığa bağlı olarak "Umumi Murakabe Heyeti" kurulmuştur.

Daha sonra Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu adını alan bu kuruluş, çalışmalarını, halen 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye göre yürütmektedir.

Başbakanlığa bağlı, tüzel kişiliği haiz bir denetim kuruluşu olan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Kamu İktisadi Teşebbüslerini, sosyal güvenlik kuruluşlarını ve özel kanunlarında BYDK'nın denetimine tabi olduğu belirtilen kurum ve kuruluşları iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden denetlemekte, Başbakanın görevlendirmesi üzerine incelemelerde bulunmaktadır.

Türkiye'de, genelde denetim, mevzuata uygunluk üzerine yoğunlaşmışken BYDK denetiminde uygunluk denetimine ilâveten iktisadi işletmelerin tüm fonksiyonları incelenerek başarının tespitine, işletmelerin zarara uğratılıp uğratılmadığıyla kârlılık ilkelerine uyulup uyulmadığına, faaliyetlerin analizine, mali, idari ve teknik yönden incelenmesine olanak tanınmıştır.

BYDK'nın, denetimine giren kuruluşların bir yıla ait hesap ve işlemlerine ilişkin olarak düzenlediği yıllık denetim raporları, Başbakanlıkça Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Bu raporlar, KİT'lerin denetiminde temel belge olarak kullanılmaktadır.

1961 Anayasasından önce bu Kurul, raporunu, Başbakanlığa sunar ve Başbakanlık ile ilgili bakanlıklar bu raporu kendi takdirlerine göre uygulamaya koyarlardı. 1961 Anayasası ise Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim esasını benimsediğinden bu konuda daimi bir komisyon olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu kurulmuştur. Ancak, sistem çok ciddi bir sakıncayı bünyesinde taşımaktadır. TBMM KİT Komisyonu, çoğunluğunun iktidarı döneminde yapılmış işlemlerden ötürü ibra kararı almak; ama çoğunluğunun iktidar döneminde yapılmamış işlemlerden ötürü ibra kararı almamak eğilimindedir. [98] Buna mutlaka bir çare bulunması gerekmektedir.

[98] KÖKER, Necla, zamanın Cumhurbaşkanı Süleyman Demirel'in talimatları ve Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulunun kararına istinaden hazırlanan "**Türkiye'de Denetim Organlarının Yapısı, İşleyişi, Sorunlar ve Öneriler**" başlıklı rapor, Ankara, 1995. s.103.

BYDK, Anayasal, bağımsız bir kurum olmadığı gibi meslek mensuplarının da güvencesi bulunmamaktadır. Üstelik denetim elemanlarının bir bölümü, denetim mesleği dışından bu görevlere atanmıştır. "KİT'lerin BYDK tarafından meslekten olmayan görevlilerce, şekli sayılabilecek nitelikte denetlenmeleri ile KİT Komisyonunda siyasi amaçlı denetlenmeleri, etkin ve caydırıcı olamamıştır." [99]

BYDK'nın, Sayıştay gibi sorumluları ya da bunların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama (yargılama) ve bu süreç sonunda tazmin hükmü verme yetkisi bulunmamaktadır. Denetim sonucunda genel hükümlere göre işlem yapılmaktadır. Ancak, KİT'lerin faaliyetleri genelde ilgili bakanlığın bilgisi ve gözetimi altında yapıldığından denetim sürecinden etkin bir sonuç alınamamaktadır. Bunun gibi denetlenen kuruluşların daha verimli ve karlı çalışabilmesine yönelik olarak BYDK'ca yapılan öneriler ilgili kuruluşlarca yeterince değerlendirilerek uygulamaya konulamamaktadır. Bunun içindir ki birçok öneri raporlarda yıllarca tekrar tekrar yer almaktadır. Haklı bir gerekçeye dayanmaksızın önerilerini uygulamayan yöneticilere herhangi bir yaptırım uygulanamamaktadır[100].

BYDK denetim sırasında soruşturulması gereken durumlara rastladığında kuruluşun ve ilgili bakanlığın teftiş kurulları devreye sokulmaktadır. Bu nedenle birçok denetim biriminin denetimi; BYDK denetimi ile mükerrerlik arz etmekte, kuruluşlar da gereksiz yere meşgul edilmektedir[101].

Zaman zaman mali ve ekonomik tahliller yapılmakta ise de, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun denetimi de Başbakanlığa bağlı olması değişik söyleyişle yürütmenin içinde yer alması, bu tür kurumlarda olması gereken bağımsızlığa ne ölçüde sahip olduğu kuşkusunu doğurmaktadır. Belki de bu rahatsız konumu nedeniyle Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Türkiye Büyük Millet Meclisine bağlanması hususu gündeme gelmektedir.

Bu Kurulun gerek yapısal sorunları, gerek Kurul çalışmalarından Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu ve oradan da Meclis

[99] BİLA, Fikret, **Milliyet Gazetesi**, 11.02.2001.
[100] KÖKER, Necla, op. cit., s.105
[101] KIRCA, Coşkun, **Akşam Gazetesi**, 08.03.2004.

Genel Kuruluna uzanan süreç içinde denetim bulgularının yeterince işlenip işlenmediği kuşkuludur[102].

"YDK'nın bağımsız bir kuruluş olmaması, yönetim kurulları hükümetçe atanan ve hükümetin görüş ve yetkileri doğrultusunda faaliyet gösteren KİT'lerin yine hükümete bağlı olan bir kurumca denetlenmesi, yapılan denetimin niteliğini tartışma konusu yapmaktadır[103].

"Yönetsel açıdan bağımsızlığının sağlanamaması, bu Kurulun denetim raporlarının objektifliği ve güvenirliliği konusundaki kuşkuların sürmesine neden olacaktır[104].

"KİT'ler üzerindeki yasama denetiminin, yürütme erki içinde yer alan bir Kurulun raporları üzerinden gerçekleştirilmesi, Anayasanın ruhuna ve özellikle erkler ayrılığı ilkesine uygun düşmeyen bir yönetim olarak değerlendirilmektedir." [105]

2- Başbakanlık Teftiş Kurulu

Cumhurbaşkanlığı Devlet denetleme Kurulundan esinlenerek 1984 yılında 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilâtı Hakkında Kanunla kurulan Başbakanlık Teftiş Kurulu bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla kamu iktisadi teşebbüslerinde, bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurum niteliğindeki meslek kuruluşlarında, vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, işçi ve işveren teşekküllerinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmakla görevli ve yetkilidir. Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin biçimde yürütülmesi hususunda genel ilkeleri saptamak, personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş düzenini geliştirmekle de görevlidir. Genel yönetimden yerel yönetimlere kadar çok geniş bir alanda görevli olan, diğer denetim birimlerinin yetkilerini haiz olarak çalışan Başbakanlık Teftiş Kurulu, bu haliyle âdeta tüm denetim birimlerinin üzerinde bir nevi vesayet makamı gibi görünmekte, denetim birimleri açısından "düzenleyici" bir rol üstlenmektedir[106].

---

[102] Friedrich Ebert Vakfı, Türkiye'de Kamu Harcamaları…….., s. 13
[103] SANAL, Recep, **Türkiye'de Yönetsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, TODAİE Yayın No: 314, Ankara,2002, s.111
[104] Ibid, s.112.
[105] Ibid., s.112.
[106] Ibid., s.85, 92.

Son derece geniş bir alanda görevli olan, bir tür üst denetim birimi olması amaçlanan Başbakanlık Teftiş Heyeti "gerek yapılanma gerekse işleyiş yönünden açıklanan görevleri yapma gücünden yoksun bulunmaktadır"[107].

3- Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Bakanlığı için iç denetim, sair kurum ve kuruluşlar için dış denetim birimi olan Maliye Teftiş Kurulunun çok geniş bir denetim alanı bulunmaktadır. Yönetim üzerinde geniş denetim yetkisi olan Başbakanlık Teftiş Heyetinin kurulmasından sonra bu iki denetim birimi arasında görev örtüşmeleri kaçınılmaz hale gelmiştir.

C- İç Denetim

Türk kamu yönetiminde denetim hizmetleri karmaşık bir manzara göstermektedir. Kuruluş yapıları açısından bakıldığında, genel olarak bu hizmetlerin bakanlıklar ve diğer bir kısım kamu kuruluşlarının bünyelerinde yer alan birimler tarafından yürütüldüğü görülmektedir. Denetim birimlerini belli standartlar içinde değerlendirmek mümkün olmayıp, bunların unvanlarında dahi standartlaşma bulunmamaktadır.

Gerçekten, bunlar, teftiş kurulu, murakıplık, denetçilik vb. gibi farklı şekilde adlandırılmaktadır. Denetim birimlerindeki en yaygın unvan "müfettiş" olmakla birlikte, bunun yanında murakıp, kontrolör, uzman, denetmen, denetçi, kontrol memuru gibi çok sayıda unvana rastlanılmaktadır.

Denetim elemanlarının büyük çoğunluğu merkezi idare kuruluşlarına bağlı olarak görev yapmaktadır. Fakat taşra kuruluşlarına bağlı olarak çalışan denetim personeli de vardır.

Yürütme organı içinde yer alan denetim birimlerince gerçekleştirilen denetim de istenilen düzeyde değildir. Denetimler, tümüyle mevzuata uygunluk açısından yapılmaktadır. Bu tür denetimler de son derece şeklî olup, korku salmaktan öte bir anlam taşımamaktadır. Son yıllarda Türk kamu yönetiminin siyasallaşmasını ne yazık ki, teftiş heyetleri de ayak uydurmuştur. O kadar ki, bazı denetim birimleri, bakanın veya üst yöneticinin kişisel istekleri doğrultusunda iş yapar hale gelmiştir.

[107] Ibid., s.113.

Yönetimin temel fonksiyonları arasında denetim önemli bir yer tutmaktadır. Devletin düzenleyici ve denetleyici işlevinin öne çıktığı günümüz dünyasında yönetim kalitesi, denetim kalitesi ile doğrudan ilişkilidir[108].

Ne var ki ülkemizde arzu edilen seviyede bir denetim sistemi oluşturulamamıştır. Mevcut denetim sistemine bakıldığında, çok sayıda denetim birimi ve denetim elemanı görülmektedir. Bakanlık, müsteşarlık, genel müdürlük ve başkanlık nezdinde bulunan müfettişlerin yanı sıra il ve bölge teşkilâtlarında, müdürlüklerde de müfettişler bulunabilmektedir. İktisadi devlet teşekküllerinin kendilerine bağlı denetim birimleri mevcuttur. Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulundan başlayarak, il müfettişleri ile illerdeki Sosyal Sigortalar Kurumu ve Milli Eğitim Bakanlığı müfettişlerine uzanan geniş bir yelpaze içinde binlerce denetim elemanı görev yapmaktadır.

Denetim birimleri, bağlı oldukları örgütün en üst yöneticisine bağlı olarak ve onun adına denetim yapmaktadırlar. Bakanlıklar bünyesindeki denetim birimlerinin görevleri genel anlamda 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. Bu görevleri, Bakanın emri veya onayı üzerine bakan adına Bakanlık örgütü ile bakanlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmek; Bakanlığın amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, plan ve programa uygun çalışmasını sağlamak amacıyla gerekli önerileri hazırlamak ve bakana sunmak; özel kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak biçiminde sıralamak mümkündür.

Denetim birimlerinde görev yapan denetim elemanları yaygın olarak "müfettiş" olarak adlandırılmaktadır. Müfettişlik, genel olarak bir kariyer meslek olup, sınavla girilen müfettiş yardımcılığında belli bir süre geçirildikten sonra girilen yeterlilik sınavı neticesinde müfettiş olunabilmektedir. Ancak bazı müfettişliklerde sınav şartı bulunmamaktadır.

Sayı konusunda değişik rakamlar ileri sürülmekte ise de, Cumhurbaşkanlığınca yaptırılan bir araştırmaya göre Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş

[108] T.C. Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 2**, Kamu Yönetimi Temel Kanunun Tasarısı, Ankara, 2003, s.81.

Heyeti, Sermaye Piyasası Kurulu, Büyükşehir Belediyesi Teftiş Kurulları da dikkate alındığında denetim birim sayısı 129'a ulaşmaktadır. Yine bu araştırmaya göre, sadece Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığınca merkezdeki izlemelere göre denetim elemanlarına ait kadro sayısı 12619 dur. Bu sayıya T.C. Merkez Bankası, T.Kalkınma Bankası, Pektim Genel Müdürlüğü, Türk Hava Yolları Genel Müdürlüğü, Türkiye Radyo Televizyon Kurumu Genel Müdürlüğü gibi teşkilâtların denetim birimleri dahil değildir.[109] Kimi yazarlara göre bu rakamlar daha da yüksektir. Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, kontrolörlük, denetmenlik adı altında 175 denetim birimi bulunmakta; bunlar arasında çoğunluğu 140 birim ile teftiş kurulları oluşturmaktadır. Ayrıca belediyeler bünyesinde de 117 teftiş kurulu vardır. Genel ve yerel yönetimlerdeki denetim birim sayısı 292'dir. Bunlara bağımsız denetim şirketleri de eklendiğinde, Türkiye'deki denetim birim sayısı 370'e ulaşmaktadır. Bu birimlerde yaklaşık 14.000 denetim elemanı çalışmaktadır[110].

Bu sayısal karışıklığa ve fazlalığa karşın, denetim, etkin olmaktan uzaktır. Türk denetim sisteminin en önemli açmazı, çağdaş denetim tekniklerinin kullanılmamasıdır. Halen tüm denetim kurum ve birimlerimiz yalnızca mevzuata uygunluk denetimi ile yetinmekte, performans denetimine programlarında yer vermemektedirler.

Bu denli sayısal çokluk ve çeşitlilik karşısında, denetim sonunda verilmesi gereken cevaplar, yapılması gereken savunmalar için harcanan zamana denetim sırasında müfettişin talimatlarının yerine getirilmesi için harcanan mesai eklendiğinde işin vehameti kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Denetim, optimum boyutta olmalıdır. Çok sıkı bir denetim, insanları iş yapamaz hale getirebilir. Oysa, iş yapan yönetici, hata da yapar. Hiç hata yapmayan insan, hiç iş yapmayan insandır.

Denetim mesleği, iyi eğitilmiş olmayı, iyi yetişmiş olmayı, donanımlı olmayı gerektirmektedir. Türkiye'de denetim elemanlarının yeterli düzeyde olduğunu söylemek kolay değildir. Denetim anlayışı kadar, denetim elemanlarının niteliği de çok önemlidir. Denetim elemanlarının belli bir entelektüel birikime sahip olmaları ve dünyada denetim mesleğindeki gelişmeleri izlemeleri gerekmektedir.

---

[109] Cumhurbaşkanlığı, Y**olsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu**, Ankara, 1996, s.132.
[110] SANAL, Recep, op. cit. s.VII.

Bazı denetim birimleri bir yana bırakılırsa, Türkiye'de denetim elemanlarının yetiştirilmesinin yetersiz olduğu söylenebilir. Üniversitelerde belli dallardan mezun olunup, sınav kazanılarak denetim birimine intisap edildikten sonra, genellikle kısa süreli kurslarla yetinilmektedir. Bazı denetim birimlerinde herhangi bir kurstan da söz edilemez.

Birçok teftiş kurulu esas itibariyle memur soruşturmasıyla ilgilenmektedir. Memur kovuşturmaları da mutlaka suçlu aramaya yönelik olup, müfettişler, sürekli suçlu arama peşindedir. Bugün ne yazık bu, müfettişin işindeki başarısı, görevden aldığı ya da mahkemeye sevk ettiği memur sayısıyla ölçülebilir hale gelmiştir. Kamu yönetimindeki çözülmeye paralel olarak siyasi otoritenin idare üzerindeki ağırlığının giderek artması sonucu, yapay müfettiş raporları, siyasetçilerin, kendi yandaşlarına yer açabilmek için bazı bürokratların görevden uzaklaştırılmalarının gerekçesi olarak kullanılır hale gelmiştir.

D- Denetim Sistemimize İlişkin Tespitler

1- Kamu Mali Yönetimimizin Çağdaş Yönetim Anlayışının İlke ve Gereklerini Karşılamaktan Uzak Oluşunun Denetimi Olumsuz Etkilemesi

• Denetim sisteminin nesnel tabanını oluşturan Türk kamu mali yönetim sisteminin ve kamu maliyesi alanındaki yasal çerçevenin pek çok yetersizliği ve eksikliği, denetimin etkinleştirilmesinin önündeki en ciddî handikaplardan biridir.

• Bütçe sisteminin parçalanmış olması ve kamu faaliyetlerinin dar bir bölümünü kavraması, başka bir deyişle bütçe dışında fonlar oluşturulması, döner sermaye uygulamasının her kurum bazında yaygınlaştırılması bütçe üzerindeki mali kontrol ve yönetimi önemli ölçüde zaafa uğratmaktadır. Ayrıca bütçenin kodifikasyonunun analize ve değerlendirmeye elverişli olmayışı, muhasebe sisteminin tahakkuk esasına dayanmaması, saymanlık organizasyonun dağınık ve bölünmüş bir yapıda olması, iç ve dış borç yönetimi ile nakit yönetiminin uluslar arası standartlara uygun bir biçimde yürütülmemesi Türk kamu mali sisteminin yapısal sorunlarını oluşturmaktadır.

• Keza mali yönetim sistemimiz çağdaş kamu mali yönetiminin önemle üzerinde durduğu mali şeffaflık, kamusal hesap verme sorumluluğu (mali hesap

verme sorumluluğu ve performans hesap verme sorumluluğu) performans yönetimi gibi temel ilke ve anlayışların uzağında işlemektedir.

Özetle, ciddî yapısal sorunları olan mevcut mali sistemden kaynaklanan sorunlar denetimi olumsuz etkilemektedir[111].

2- Denetimsiz Alanların ve Faaliyetlerin Bulunması

• Ülkemizde gerek yasal düzenlemelerle gerekle fiili uygulamalarla denetimsiz alanlar yaratılmaya devam edilmektedir. "Denetimden Kaçış" olarak nitelendirilebilecek bu uygulamalar Türk Denetim Sisteminin en önemli sorunlarından birisidir. Sayıştay ve denetim elemanlarının elinden ne kadar kaçılırsa, o kadar iyidir anlayışı çok yaygınlaşmıştır[112].

• Kamu kaynaklarının kurulan vakıflar, dernekler, şirketler ve iktisadi işletmeler eliyle kullanılır hale gelmesi, kamu mali yönetimini bozmakta ve kamu harcamalarının disiplininden uzaklaşmasına yol açmakta, bir anlamda denetimden kaçışı da simgelemektedir. Bu organizasyonlardaki kamu kaynaklarının inceleme sonuçlarının Anayasa'nın 160. ve 165. maddeleri bağlamında Parlamentoya duyurulması söz konusu değildir. Kaldı ki, bu kaynakların ne kadarının denetim birimleri marifetiyle teknik anlamda denetlendiği de belli değildir.

• Bir başka önemli konu da kamu kurum ve kuruluşları taşra birimleri faaliyetlerinin düzenli sayılabilecek bir şekilde denetim kapsamına alınmasına karşın üst yönetime yakın merkez birimlerin denetim dışı bırakılmasıdır.

• Finansmanı Dünya Bankası'ndan sağlanan projelere ilişkin kamu harcamalarının hem parlamento adına yapılan denetimin dışında tutulduğu, hem de iç denetim birimlerince yeterince denetlenemediği görülmektedir.[113]

---

[111] DPT, Sekizinci Beş Yıllık kalkınma Planı hazırlık aşamasında oluşturulan "**Denetim sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu**"nca Hazırlanan yayınlanmamış Rapor, s.8

[112] ÖZKAN, Tuncay, "Denetimin dokunamadıkları", **Milliyet Gazetesi**, 28.02.2001.

[113] DPT Sekizinci Beş yıllık kalkınma Planı "**Denetim sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu**"na Hazırlanan Yayınlanmamış Rapor, s.11-12.

3- Denetim birimleri ve Denetim Elemanları Açısından Bağımsızlık Kavramının Yerli Yerine Oturmamış Olması

• Bağımsızlık kavramı denetimin en kritik meselelerinden birisidir. Ülkemizde bağımsızlığın bütün boyutlarıyla yerleşmemiş olması denetimden istenildiği biçimde sonuç alınamamasının önemli nedenlerinden birisidir.

• Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu'nca hazırlanan "Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu"nda yer alan "….. ülkemizde uluslar arası denetim standartlarında belirtilen denetimde bağımsızlık ilkesine gereği gibi uyulmaması, denetimin etkinliğini azaltan önemli nedenlerden biridir. Denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde adına hizmet yapılan makamdan talimat almamak, denetlenecek hususların önceliklerini tespit etmek ve yapılacak denetimlere uygun yöntemleri seçmekte serbest olmak, yetkili makamın talebi üzerine yerine getirilecek işlerin nasıl yapılacağına karar vermek anlamında kullanılan bağımsızlık, görevlerini meslek mensupları eliyle yerine getiren tüm denetim birimlerine tanınması gereken statüdür" tespiti bağımsızlığın boyutları hakkında fikir verdiği gibi, bağımsızlık kavramının ülkemizde tam anlamıyla algılanmadığının da ifadesi sayılmalıdır[114].

Bu sorunları birebir yaşayan, müfettişlerin mesleki örgütü olan Devlet Denetim Elemanları Derneğinin Genel Başkanı da aynı kanıdadır: "Denetim elemanları bağımsız değildir. Bir bakanın emrindeki müfettişten O Bakanlıktaki, bir Genel müdürün emrindeki müfettişten O Genel Müdürlükteki bütün yolsuzlukların üzerine serbestçe gidebileceğini veya gitmesine izin verilebileceğini söylemek mümkün değildir." [115]

4- Denetim Stratejik Plan Temelinde Önceliklere Göre Yürütülmemesi

• Ülkemizde genel olarak denetim, öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara ve yıllık programlara dayalı olarak yürütülmemektedir.

---

[114] Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme kurulu, **Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu**, Devlet Denetleme Kurulu Başkanlığı Yayınları-2. Ankara, 1996, s.147

[115] GÜNEY, Ali / KÖKSAL, Fazlı, "21.Yüzyıl Türkiyesinde Denetim", **Denetim**, Devlet Denetim Elemanları Derneği Yayın Organı", Yıl 15, Sayı 104-105, Ocak-Haziran 2000, Ankara, s.7.

• Stratejik planlama gelecekte elde edilmesi hedeflenen sonuçlar ile bu sonuçlara nasıl ulaşılacağı ve başarı derecesinin nasıl ölçülüp değerlendirileceği hakkında kararların alınması amacıyla başvurulan kesintisiz ve sistemli bir süreç olarak tanımlanabilir.

• Ülkemizdeki denetim birim, organ ve kurumlarının ellerinde bulunan kısıtlı kaynakları (personel, taşınır ve taşınmaz mallar) kendilerine verilen görevleri layıkıyla yerine getirebilmek için dengeli bir biçimde dağıtmak üzere stratejik planlamaya gereken önemi vermiyor olmaları ciddi bir eksiklik olarak görülmektedir[116].

5- Çağdaş Denetim Uygulamalarının Yeterince Yaşama Geçirilmemiş Olması

• Ülkemizdeki denetim ağırlıklı olarak uygunluk denetimine (compliance audit) odaklanmıştır. Türkiye'deki denetim birim, kurul ve organları bu geleneksel görevinin yanı sıra mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları konusunda arayış çabalarını sürdürmekte olup yeni denetim çalışmalarını henüz yeterli olgunluğa ulaştıramamışlardır.

• INTOSAI denetim standartları arasında; mali tabloların çeşitli öğeleri arasında istenilen ilişkinin var olup olmadığının araştırılması, istenmeyen ilişkilerin ve alışılmışın dışındaki eğilimlerinin belirlenmesi ilkesine yer verilmiştir.

• INTOSAI, bu ilkeden hareketle, mali tabloların kabul edilebilir muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının mali tabloların denetlenen kurumun şartları dikkate alınarak düzenlenip düzenlenmediğinin, mali tabloların çeşitli öğeleri hakkında yeterli açıklamanın mevcut olup olmadığının; mali tabloların çeşitli öğelerinin uygun biçimde değerlendirilip değerlendirilmediğinin, ölçülüp ölçülmediğinin ve gösterilip gösterilmediğinin araştırılıp analiz edilmesini denetçinin görevleri arasında saymaktadır.

• Öte yandan INTOSAI; sayıştaya tanınan yetkilerin arttırılması ve sayıştayın tüm kamu kurumlarında düzenlilik ve performans denetimini yürütmek veya

[116] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı "**Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu"nca hazırlanan Yayımlanmamış** Rapor, s.13.

yürütülen denetimi yönlendirmekle yetkili kılınması ölçüsünde kamusal hesap verme sorumluluğunun gelişmiş olacağına özel bir vurgu yaparak performans denetiminin önemine dikkate çekmektedir.

• Gene aynı organizasyonca performans denetimi, idari faaliyetlerin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi; insan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için uygulanan yöntemlerin izlenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi; denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi biçiminde tanımlamaktadır.

• Çağdaş denetim yaklaşımlarının ülkemizde henüz yeterli düzeyde ve yaygınlıkta uygulanamıyor olması denetimin etkinliği açısından ciddi bir eksikliktir. [117]

6- Denetimde Bilişim Teknolojisi İmkânlarından Gerektiği Şekilde ve Sistemli Olarak Yararlanılamaması

• Ülkemizdeki denetim birimleri ve organları denetim alanında bilişim teknolojisinin sunduğu imkânlardan sistematik bir biçimde yararlanamamaktadır.

• Çağımızda hemen hemen bütün kamu kurum ve kuruluşları, yönetim sistemlerinin yanı sıra mali sistemlerinde de giderek artan ölçüde ve yaygın olarak bilişim teknolojisinden yararlanma arayışı ve çabası içindedir. Bilişim teknolojisinin mali işlemlerde kullanılması, pek çok yaranının yanı sıra, işlemlerde anonimliğe yol açarak sorumluluğu azaltmak; veri giriş ve işlemede mükerrerliklere, yetkisiz erişimlere açık olmak gibi mali denetim açısından son derece önemli olan bir çok zaafı beraberinde getirmektedir.

• Batı'daki denetim organizasyonları denetim tekniklerini bilişim teknolojisi imkânları çerçevesinde yeniden tasarlamaktadırlar. Nitekim son on yılda gelişen "Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri" ve "Bilgisayarlı Ortamların Denetimi" gibi yeni denetim teknikleri bu anlayışın ürünüdürler.

[117] Ibid., ss.13-14.

• Ülkemizde kamu kurum ve kuruluşları, yönetim sistemlerinin yanı sıra mali sistemlerinde de giderek artan ölçüde bilişim teknolojisinden yararlanmasına karşın denetim birim, kurum ve organlarının bilişim teknolojisinden yararlanmanın göreceli olarak daha geride kaldığı gözlenmektedir. Alt Komisyonumuz bu durumu bilişim sistemlerini de yeri geldiğinde denetlemek durumunda olanlar açısından bir eksiklik olarak değerlendirmektedir[118].

7- Denetim Organları Arasında İletişimin, Koordinasyonun ve İşbirliğinin Bulunmayışı

• Yukarıda değinildiği üzere ülkemizdeki çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarında bulunan denetim birimlerinin sayısı yüzlerle, denetim elemanlarına tahsis edilmiş kadro sayısı binlerle ifade edilmektedir.

• Bu dağınık yapı içinde denetim birimleri, iyi niyetli çabalar ve arayışlar içinde olmakla birlikte, çalışmalarını içe dönük bir biçimde sürdürmektedir. Başka bir ifadeyle, ülkemizde denetim alanında diyalog, koordinasyon ve hatta işbirliği imkânlarından gerektiği gibi yararlanılmamaktadır. Denetim standartlarının ve ortak denetim yaklaşım ve anlayışının bulunmaması, fikri planda beraber hareket etme fırsatlarını engellemektedir. Yine diyalog ve koordinasyon yetersizliği nedenleriyle denetim mesleğindeki yeniliklerin ve gelişmelerin ortak bir temelde izlenmesi zorlaşmaktadır.

• Keza bu durum denetimde mükerrerliklere yol açmakta, kimi zaman da bazı alanların denetimsiz kalması sonucunu doğurmakta ve dolayısıyla denetimin etkinliğini zaafa uğratmaktadır. Ülkemizde, denetim birimleri arasında örtüşmelere ve görev çakışmalarına sıkça rastlanmaktadır[119].

8- Denetim Faaliyetlerinin Şeffaf ve Denetime Açık Olmaması

• Ülkemizdeki denetim birim ve kurumlarının genel yıllık faaliyetlerinin ayrıntılı bir dökümü ve denetimde yıllık hedeflerine ne ölçüde ulaştıkları yıllık faaliyet raporlarına konu olsa da bu raporlar genellikle, bürokratik işleyiş içinde kalmakta ve kamuoyunun bilgisine ve değerlendirmesine sunulmamaktadır.

[118] Ibid., ss.16-17.
[119] Ibid. s.18.

• Çağdaş dünyada her alandaki şeffaflık yaklaşımlarına paralel olarak denetim birim, organ ve kurumlarının yıllık faaliyetleri de kamuoyuna raporlanmaktadır. Örneğin Amerika Birleşik devletleri'nin Genel Müfettiş Kanunu'nda Genel Müfettişin faaliyetleri altı aylık periyodlarla kamunun değerlendirmesine sunulmaktadır. Keza Sayıştaylar parlamentolarına sundukları yıllık faaliyet raporlarıyla (annual reports) bir yıl içinde yaptıkları faaliyetlerini ve performanslarını bir anlamda kamuoyunun denetimine açmaktadırlar. Hatta bağımsız denetçiler eliyle hazırlanan denetim raporları da sayıştayların yıllık faaliyet raporlarına eklenmektedir.

• Denetleyenlerin de denetime açık olması gerekmektedir. Ülkemizde denetimin denetimi henüz kavram olarak dahi bilinmemektedir[120].

9- Denetim Mesleğinin Yeterince Gelişmemiş Olması

• Ülkemizde denetimin bir meslek olarak yeterince gelişmemiş olduğu gözlenmektedir. Dünya Bankası uzmanlarından Mourice Mould tarafından "Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" başlığıyla hazırlanan rapor, TÜRMOB ve Dünya Bankası'nın 12-14 Ocak 1994 tarihleri arasında ortaklaşa düzenlediği ve ülkemizin muhasebe ve denetim ile ilgili kurum ve kuruluş temsilcilerinin katıldığı bir sempozyumda tartışmaya açılmıştır[121]. Sempozyumda ele alınan hususlar şu başlıklar altına toplanmıştır:

• Muhasebe ve denetim mesleğinin geliştirilmesinden bütünüyle sorumlu bir organın öncelikle belirlenmesi,

• Türk muhasebe ve denetim standartlarına ilişkin olarak genel kabul gören uluslar arası standartların oluşturulması,

• Denetim elemanlarının mesleki eğitim ve deneyim kazanmalarına yönelik önlemler alınması,

• Meslek içi eğitim programlarına süreklilik kazandırılması,

• Muhasebe ve denetim sektörlerindeki mevcut ve olası talebe paralel olarak Türk Ticaret Kanununda gerekli değişikliklerin yapılması,

---

[120] SANAL, Recep, op. cit., s.252.

[121] BÜYÜKBALKAN, Uğur, **Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi**, TÜRMOB Yayınları No:15, Ankara, 1994, passim.

• Kamunun denetimine ilişkin faaliyetlerin özel sektör firmalarına devredilerek, kamu denetim birimlerinin görev tanımını özel bir sektör tarafından gerçekleştirilen denetimin ve mali sistemin kontrolü şekline dönüştürülmesi,

• Denetim ve muhasebe sektöründeki meslek gruplarının tek bir oda altında birleştirilmesi,

• Kamu ve özel sektörde denetim, mali raporlama, muhasebe hizmetlerinde çalışanların ortak mesleki niteliklere sahip olması ve bu kapsamda sektörde çalışanların ayrı bir yeterlik sınavına tabi olmaları.

• Sözü edilen sempozyum Türkiye'de muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerinin gelişimi konusunda önemli bir tartışma ortamı yaratmıştır. O tarihten bu yana geçen süre içinde denetçilerin eğitimi, muhasebe ve denetim standartları konularında TÜRMOB bünyesinde kayda değer adımlar atılmış olmakla birlikte bu gelişmeler Batıdaki standartlar düzeyinde mesleğin gelişimini sağlayabilmekten uzaktır. Öte yandan kamu kesimindeki denetimi bütünsel biçimde kavrayıcı girişimler henüz başlatılabilmiş değildir.

10- Yolsuzlukların Önlenmesinde ve Yolsuzluklar İçin Caydırıcı Bir Ortam Yaratılmasında Denetimin Yeterince Etkili Olamaması

• Yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklara karşı caydırıcı bir ortam yaratılmasında denetim sistemimiz gerektiği biçimde etkili olamamaktadır. Nitekim, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulunca hazırlanan "Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu"nda da bu husus üzerinde durulmaktadır[122].

• Denetimin yolsuzlukları önleme konusundaki rolü pek çok ülkede yeniden tartışılmakta ve denetimden bu anlamdaki fonksiyonunu eksiksiz yapması beklenmektedir. Dünyada yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve soruşturulması genelde, denetimin misyonu içinde mütalaa edilmezken sağlıklı mali sistemin sürdürülmesinde, kontrol mekanizmalarının yeterli bir biçimde işletilmesinde şeffaflığın sağlanmasında ve hesap verme sorumluluğunun yerleşmesindeki yapıcı katkıları nedeniyle denetimin yolsuzlukları önleyici rolü üzerinde durulmaktadır.

[122] Cumhurbaşkanlığı, Devlet Denetleme Kurulu, **Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu**, Ankara, 1996, s.156.

• Keza denetim dünyasında kamu kesiminin yolsuzluklara hassas ve riskli olan alanlarının (vergilerin ve diğer kaynakların toplanması, kamu satın almaları ve sözleşmeleri, gümrük vergileri, özelleştirme işlemleri gibi) denetim programlarına alınarak yolsuzluklara elverişli ortamların oluşmasının önleneceğine işaret edilmektedir. INTOSAI'nin 1998 yılında Uruguay'da yapılan XVI. Kongresi'nin ana temalarından birisi yolsuzlukların önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında yüksek denetimin rolüne ayrılmıştır.

• Ülkemizde denetimin hızlı verimli ve etkin işleyen bir kamu yönetimi oluşmasına ve kontrol mekanizmalarının güçlendirilmesine yönelik katkıları sınırlı olduğundan, yolsuzlukların önlenmesinde oynadığı rol de yeterince etkili olmamaktadır.

Bu tespitlere kısaca aşağıdaki olumsuzlukları da eklemek mümkündür:

• Denetim faaliyetlerinin büyük ölçüde uluslararası standartlar ve iyi uygulama örneklerinden uzak bir şekilde yürütülüyor olması.

• Denetimin ileriye dönük ve değer katan bir yaklaşımı benimsememiş olması.

• Denetimin, kamuoyunu ilgilendiren konularda sessiz kalması.

• Kamusal hesap verme ve sorumluluk mekanizmalarının yetersiz olması ve bu açıdan denetimin öneminin fark edilmemesi.

• İç kontrol kavramının yerleşmemiş olması ve iç kontrol ile denetim ilişkisinin uygun bir zemine oturtulamamış olması.

• Denetim metodlarının ve tekniklerinin tam anlamıyla kalıcı hale getirilememiş olması.

• Denetim elemanlarının mesleki gelişimine ve hizmet içi eğitimine süreklilik temelinde ve sistematik bir biçimde yaklaşılmamış olması.

• "Soruşturma" yetkisi de bulunan denetim elemanlarının görev dağılımı içinde "soruşturma"nın ön plana çıkması, denetimin ya hiç ya da yeterince yapılmaması. (Gerektiğinde "soruşturma" yapılması işin doğası gereğidir. Ancak, denetimde görevli elemanların denetimden uzaklaşıp sadece soruşturma ile uğraşır hale gelmesi denetimin sağlayacağı yararlardan uzaklaşılması anlamına gelmektedir.)

• Asıl görevleri denetim olan elemanların "idari işlere nezaret", "idari görevlerin tedviri" gibi mevzuatın açıkça izin vermediği yöntemlerle denetim dışı alanlarda istihdam edilmesi. Bu durum, meslek güvencesiyle bağdaşmadığı gibi denetlenecek alanlara tahsis edilecek iş gücünün başka alanlara kaydırılması ve dolayısıyla bazı alanların yeterince denetlenememesi sonucunu doğurmaktadır.

E- Gelişimi Etkileyen Önemli Faktörler ve Stratejik Amaçlar

Denetim Sistemimizin Gelişmesini Etkileyen Önemli Faktörler

• Denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlığı denetimin etkin yürütülebilmesinin ön koşuludur.

• Denetimi sınırlayan yasal düzenlemelerin ve fiili durumların kaldırılması denetim sistemimiz için yaşamsal önemdedir.

• Denetim birim, organ ve kurumları arasında koordinasyon, işbirliği ve diyaloğun sağlanması ve geliştirilmesi denetimin etkinliğinin önemli öğelerinden biridir.

• Denetimin kendisinden beklenen yararları sağlayabilmesi ve üstün kalitede ürünler üretebilmesi büyük ölçüde çağdaş dünyadaki standartlara uymasına, bilgi ve deneyimlerden istifade edebilmesine bağlıdır.

• Denetim elemanları denetimin en değerli varlığıdır. Nitelikli ve yeterli sayıda denetim elemanı istihdam edilmesi ve bunların meslek hayatı süresince denetim mesleğinin isterlerine ve gelişmelerine paralel biçimde eğitilmeleri son derece önem taşımaktadır[123].

Stratejik Amaçlar

Stratejik Amaç 1: Uluslar arası Standartlar ve İyi Uygulama Örnekleri Dikkate Alınarak Denetim Mesleğinin Geliştirilmesine Dönük Düzenlemeler Yapılması

• Denetim sistemimizi bütünüyle kavrayan bir çerçeve yasa çıkarılmalıdır. Bu yasada denetimin temel amaçlarına; denetim elemanlarının görev, yetki ve

[123] DPT Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı "**Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Yayınlanmamış Rapor**, Ankara, 2000, s.19.

sorumluluklarına; denetim elemanlarının göreve atanmalarına, görevden alınmalarına, ayrılmalarına ve teminatlarına; denetim programlarının hazırlanmasına; denetim sonuçlarının raporlanmasına; iç kontrol sistemi ve denetim ilişkilerinin düzenlenmesine ve bir "Ulusal Denetim Komitesi" oluşturulmasına ilişkin hususlar ilkeler bazında yer almalıdır.

• Kamu sektörünün özellikleri dikkate alınarak kamu kesimi denetim elemanlarını kucaklayacak bir "Kamu Denetim Elemanları Meslek Odası" kurulmalıdır.

• Bir Ulusal Denetim Komitesi oluşturulmalıdır. Kompozisyonunda tüm meslek kuruluşlarının ve belli başlı dernek temsilcilerinin de bulunacağı bu Komite denetim standartlarının oluşumuna katkıda bulunmakla, ülke içi ve dışındaki gelişmeleri izlemekle, denetimle ilgili araştırmaları yapmak ve yaptırmakla, denetim metotları ve tekniklerini içeren el kitaplarının ve rehberlerin hazırlanmasına ilişkin temel ilkeleri saptamakla, denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlıklarına ilişkin hususları dikkate izlemekle; denetimde karşılaşılan sorunları tartışarak, gerektiğinde ilgili mercilere tavsiyede bulunmakla görevli ve yetkili olmalıdır. Komite, ayrıca yıllık faaliyet sonuçlarını ve Türkiye'nin denetimle ilgili durumu ve denetim sorunlarını her yıl bir raporla kamuoyuna açıklamalıdır.

• Avrupa Birliği tam üyeliğine giriş süreci içinde olduğumuz da dikkate alınarak evrensel gelişmeleri yansıtan ve ülkemizin gerçeklerini ve ihtiyaçlarını göz ardı etmeyen ulusal denetim standartlarımız –meslek ahlak kurulları dahil olmak üzere- bir an önce hazırlanmalı; kamu kesiminin ihtiyaçlarını göz önünde bulunduran denetim standartları da belirlenmelidir.

• Denetim standartlarının (etik kurallar dahil) belirlenmesini takiben, çalışmaları ve ürünleri üzerinde katile kontrol mekanizmaları tesis edilmesi şartıyla, kamu denetim birim, organ ve kurumlarına ait denetim görevlerinden uygun görüleceklerin özel sektördeki bağımsız denetçiler eliyle bu birim, organ ve kurumlar adına yürütülmesi uygulanmasına başlanılmalıdır[124].

[124] Ibid, ss.19-20.

Stratejik Amaç 2: Denetimin Yüksek Mesleki Standartlarda Yürütülmesi ve Kaliteli Hizmetler ve Ürünler Üretilmesi

• Denetim birim, organ ve kurumları denetim faaliyetlerini öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara dayandırmalı ve yıllık programlara göre yürütmelidir.

• Denetim elemanlarının yaratıcılığını engellemeyecek tarzda denetim metot ve tekniklerini içeren el kitapları ve rehberler hazırlanmalı ve bunlar süreklilik temelinde gözden geçirilip güncelleştirilmelidir.

• Denetim elemanları mesleğe alınmadan önce meslek kuruluşlarınca denetimle ilgili temel konularda eğitimden geçirilebilmeli; mesleğe alındıktan sonra da mesleğin gelişme ve yeniliklerini izleyebilecek tarzda sürekli ve sistematik bir biçimde eğitilmelidirler.

• Denetim birim, organ ve kurumları bilişim teknolojisinin imkânlarından gerektiği şekilde ve sistemli olarak yararlanmalıdırlar.

• Denetim birim, organ ve kurumları yıllık faaliyetlerine ilişkin raporları yayımlayarak planlanan faaliyetleri ile gerçekleştirdikleri faaliyetleri ve bu faaliyetlerin gerçekleşme derecesi ile denetimlerinin yarattığı sonuçları kamuoyunun değerlendirmesine sunmalıdırlar[125].

Stratejik Amaç 3: Bağımsızlığın Geliştirilmesi ve Kökleştirilmesinin Sağlanması

• Çıkarılacak denetim çerçeve yasasında denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlığının uluslar arası standartlara uygun bir biçimde güvence altına alınmasına ilişkin hükümlere yer verilmelidir.

• Ulusal Denetim Komitesi; denetim birim, organ ve kurumları ile denetim elemanlarının bağımsızlıklarına ilişkin hususları dikkatle izlemeli; aksi yöndeki uygulamaların önlenmesi konusundaki görüşlerini bildirmelidir.

[125] Ibid., ss.20-21.

Stratejik Amaç 4: Denetimi Sınırlayan Yasal Düzenlemelerin ve Fiili Uygulamaların Kaldırılması

• Kamu kaynaklarının parlamento denetimi dışında kalmasına yol açan yasal düzenlemeler Anayasa'nın 160. ve 165. maddeleri uygun hale getirilmelidir.

• Kamu kaynaklarının kurulan vakıflar, dernekler, şirketler ve iktisadi işletmeler eliyle kullanılmasına son verilmeli ve böylelikle kamu mali yönetimin olağan rejimi içine alınacak kamu kaynaklarının olağan denetimlere tabi olması da gerçekleştirilmelidir.

• Denetim Çerçeve Yasası, denetim elemanlarının meslek teminatlarını "idari işlere nezaret", ve "idari görevlerin tedviri" gibi fiili görevlendirmeleri kapatacak biçimde düzenlemeli ve böylelikle denetimin bu şekilde kısıtlanmasına yol açan uygulamalar ortaya çıkmamalıdır.

• Soruşturma görevi de bulunan denetim birimleri ve organlarında soruşturma ile denetim görevleri arasındaki denge gözetilmeli ve böylelikle denetimin kısıtlanması gibi bir sonuç yaratılmamalıdır. Denetim ile soruşturma arasındaki dengenin sağlanması ve denetimin önceliklerine göre faaliyette bulunulması eleman takviyesini gerektiriyorsa, bu gerçekleştirilmelidir. [126]

• Denetim, bir cezalandırma ve yargılama fonksiyonu değildir. Kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesi adına, denetim elemanları da, aynı takımın oyuncularıdır.

Denetim, sadece geçmişe yönelik değil, belki de daha önemlisi geleceğe dönük karar alma süreçlerine katkısı bulunması gereken bir işlevdir.

Stratejik Amaç 5: Çağdaş Denetim Uygulamalarının Yaygın Bir Biçimde Yaşama Geçirilmesi ve Kökleştirilmesi

• Kamu kesiminde performans yönetimlerinin ve performans ölçüm rejimlerinin kurulması kuşkusuz performans denetimi açısından da yaklaşım değişikliğini gerektiren önemli bir konudur. Ancak performans denetimine başlanılması bu gelişmelerin hayata geçirilmesine endekslenmemelidir. Bu bakımdan performans yönetimlerinin ve ölçüm rejimlerinin oluşturulmasına katkı

[126] Ibid, s.22.

yapacak biçimde performans denetim uygulamalarına en kısa zamanda başlanılmalıdır.

• Performans denetimi konusunda çağdaş denetim dünyasında kabul görmüş kalite düzeyine ulaşılması hedeflenmelidir. Kanada, İngiltere, Avustralya, Yeni Zelanda, ABD gibi bu alanda haklı üne sahip ülkelerin metodolojilerinden ve iyi uygulama örneklerinden gerektiği şekilde yararlanma olanakları (metodolojileri ve iyi uygulama örneklerini yerinde izleme, ülkemize uzmanlar davet edilmesi, yararlı dokümanların dilimize kazandırılması vb.) yaratılmalıdır.

• Performans denetimi klasik denetime göre çok daha sofistike bir denetim türü olup farklı anlayışta çalışan denetim elemanına ihtiyaç gösterdiği gibi özel uzmanlık alanlarına sahip danışmanlardan geçici süre yararlanmaya da ihtiyaç göstermektedir. Bu bakımdan danışmanlardan yararlanılması meselesi performans denetim çalışmalarının erken planlama aşamasında dikkate alınmalıdır.

• Mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği denetimini temel alan ve mali (finansal) denetim diye adlandırılan denetim türünün, kısa sayılabilecek bir zaman dilimi içinde yeni kamu kesimi muhasebe sistemini geliştirme çalışmalarına paralel biçimde önem ve yaygınlık kazanacağı dikkate alınarak denetim elemanlarının bu denetim türüne hazırlanmalarına yönelik eğitim çalışmaları yoğunlaştırılmalıdır. Ayrıca, performans denetimine özgü eğitim çalışmaları uluslar arası kabul görmüş eğitim programları çerçevesinde tasarlanıp uygulanmalıdır.

• Mali denetim ve özellikle performans denetimi sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın ve yeni denetim kültürünü özümsemiş denetim elemanlarına ihtiyaç gösterdiğinden denetim elemanlarına bu niteliklerin kazındırılması için gerekli düzenlemeler yapılmalı ve takım çalışması anlayışı içinde denetim özendirilmelidir.

• "Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri" ve "Bilgisayarlı Ortamların Denetimi" gibi yeni denetim tekniklerinin bir an önce denetim sistemimizde uygulanabilmesi için gerekli hizmet içi eğitim çalışmaları uluslar arası birikim ve deneyim çerçevesinde başlatılmalıdır[127].

Tüm bunlara aşağıdaki önerileri de eklemek mümkündür.

[127] Ibid. ss.22-23.

• Türkiye'de iç kontrol ve denetim sistemleri yeniden şekillendirilirken dikkatler denetim üzerine yoğunlaşmakta, iç kontrol konusu gölgede kalmaktadır. Gerek terminolojik olarak gerekse standartlar itibarı ile zengin ve kapsayıcı nitelikteki iç kontrol kavramı yapılacak yasal düzenlemelerde hak ettiği yeri almalı ve iç kontrol standartlarının hazırlanıp yürürlüğe konulacağı yasal bir taahhüt olmalıdır.

• Denetim sonuçlarının güvenilirliğini arttırması ve denetim tavsiyelerinin daha fazla ciddiye alınması denetimde kalitenin sağlanması ile mümkün olabilecektir. Denetimde kalite konusu denetim standartları hazırlanırken özel olarak ele alınmalı, denetim kalite kontrol ya da güvence sistemlerinin oluşturulması maliyet ve yararlarda dikkate alınarak ve başka ülkelerin iyi uygulama örnekleri incelenerek tasarlanıp uygulamaya konulmalıdır.

• Denetim birim ve organları arasında koordinasyonu ve işbirliğini güçlendirmek, denetimin ortak meselelerine stratejik bir yaklaşımla eğilmek üzere bir merkezi yönlendirme komitesi kurulması dünyadaki çeşitli zengin deneyim ve birikimler ışığında çözüme kavuşturulmalıdır.

• Denetim birim ve organlarının kendi performanslarını ölçme ve raporlama konusunda kendilerine öncülük rolü düştüğünün bilincinde olmaları ve bu görevi yerine getirmeleri hesap verme sorumluluğunun bir gereğidir.

• Kamu çıkarları açısından denetim kural ihlalleri, israf ve yolsuzlukların tespit edilmesinin ötesine geçmeli, suç teşkil edecek düşünce ve hareketlerin önlenmesini sağlayacak sistem ve mekanizmaların geliştirilmesine katkıda bulunmalıdır.

• Kamu yönetimlerinin (denetlenenler) hesap verme sorumluluğunun bir parçası ve kamuoyunu bilgilendirmenin bir aracı olarak belirli aralıklarla kamuoyuna rapor sunmaları ne kadar gerekliyse sınırlı sayıda bazı haller saklı kalmak kaydıyla, denetim raporlarının da kamuoyu ile paylaşılması da o kadar elzemdir.

• Etkili bir hesap verme sorumluluğu için kamu denetim sisteminde gerçekleştirilecek modernizasyon, özellikle kamu kurumlarının sorumluluklarının netleştirilmesine ve dış denetim kurumu olan Sayıştay'ın denetim alanının genişletilmesine yönelik olmalıdır. Bu iki hedef yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol

Yasası ve buna paralel olarak Sayıştay Yasasında yapılacak değişikliklerle sağlanmalıdır.

• Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetim alanında denetçi bağımsızlığını güçlendirmek üzere ön görülen iç denetim komitesinin görevleri, mesleki standartların hazırlanması, mesleki gelişim, eğitim ve etik kurallara uygun davranıldığın izlenmesi temel prensipleri ekseninde şekillendirilmelidir.

• Dış denetim kamu parasının kullanıldığı her yeri denetlemeli, kamusal hesap verme sorumluluğunun ne ölçüde getirildiğini parlamentoya ve kamuoyuna raporlamalıdır.

• Dış denetimin TBMM'ye yönelik raporlama fonksiyonunun ve TBMM ile ilişkisinin geliştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, dış denetim tek çatı altında toplanmalı ve TBMM'de sadece dış denetim raporlarını görüşmek üzere "Kamu Hesapları Komisyonu" adı altında daimi bir ihtisas komisyonu oluşturulmalıdır.

• Kamu hizmetinin oluşturulması sürecinde hizmet amaçları ve sonuçları üzerine işleyen bir parlamenter denetimi sisteminin güçlendirilmesine olan ihtiyaç kaçınılmazdır. Bu anlamda, parlamentonun kamu fonları üzerinde kısmi denetimi uygulamasına yol açan mevcut bütçe uygulaması değiştirilmelidir.

• Temsili demokrasi mantığı çerçevesinde halk, parlamento ve hükümet üçlüsünün karşılıklı sorumlulukları bulunmaktadır. Hükümet, parlamentoya karşı sorumlu olup; parlamentonun, hükümeti denetlemesi gerekmektedir. Ne var ki, Türkiye'deki uygulamaya bakıldığında, parlamentonun, hükümet üzerinde denetim gücü yok denecek kadar zayıftır. Hem yasama organı hem yürütme organı halka karşı sorumludur. Halkın denetimi, en etkin denetimdir. Kamu harcamalarının denetimi açısından da kamuoyu denetimi çok önemlidir. Ancak, vergiler konusunda çok daha duyarlı olan kamuoyu nedense harcamalar hususunda yeteri kadar duyarlı değildir. Türkiye'de çoğu hizmeti devletten bekleyen halkın, vergilerle toplanan paraların nerelere ve nasıl harcandığını sorma alışkanlığı yoktur[128].

Kamu harcamaları üzerine yasama organının yaptığı siyasallık, yürütme organının yaptığı etkinlik ve yargı organının yaptığı yasallık denetimi yanında

[128] Friedrich Ebert Vakfı, Ekonomi Forumu, **Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi**, İstanbul, 1995, ss.22-23.

kamuoyunun yaptığı denetim hiç küçümsenmemelidir. Ülkemizde, bir yandan bilinç yetersizliği, diğer yandan vergiler yoluyla toplanan paraların nasıl harcandığının sorma alışkanlığının bulunmaması nedeniyle kamuoyu denetimi yetersiz ve zayıftır[129].

Bugünkü ortamda medya hem siyaset hem de toplumu güçlü biçimde etkilemektedir. Medya, tekelci hakim konumuyla tüm toplumu etkisi altına almaktadır. Böyle bir ortamda kamuoyunun tek yanlı bilgilendirilmesi kaçınılmaz olmaktadır.

• Denetimin etkili kılınabilmesi için siyasal yapılanma ve kültür çok önemlidir. Toplumda yaygın olarak gelişmiş bir demokrasi anlayışı ve demokratik yapılanma olmadıkça etkin denetim yapmak zorlaşmaktadır. Bu nedenle denetimde en önemli öge demokrasidir. Demokratik yapıda bir toplumun iyi işleyebilmesi için eğitime çok önem verilmesi gerekmektedir[130].

Denetimde etik de çok önemli olup, ne yazık ki, bu unsur, Türkiye'de çok zayıftır. Kuralsız bir toplum haline gelen bugünkü Türkiye'de etik unsurun geliştirilmesine aileden başlayarak, okulda ve meslek örgütlerinde sürdürülerek devam edilmelidir.

Türkiye'de denetim geçmişe dönüktür; geçmişte yapılanların doğru olup olmadığına yöneliktir. Değişik ifadeyle hukuk kurallarına uyulup uyulmadığı araştırılmaktadır. Böyle olunca, uygulamanın ekonomik olup olmadığı değil, kurallara uygun olup olmadığı önemlidir. Hukuka uygun bir davranış sonucunda zarar oluşmuş olsa bile önemli değildir. Önemli olan, hukuka uygunluktur. Bir toplum, geleceğe dönük arayışları bir yana bırakıp, gözünü geçmişe çevirmişse, geleceği tehlikeli demektir. Bu tür bir denetim, bürokraside sorumluluk almamak, yetki kullanmamak yani yönetmeme sonucunu doğurmaktadır. Bu tür toplumlar, geçmişle uğraşmaktan kurtulamadığı için yarına dönük hiçbir beklentiyi yanıtlayamazlar[131].

Sonuç olarak Türkiye'deki denetim sisteminin son derece karmaşık ve dağınık bir yapıda olduğu, denetimin evrensel ilke ve standartlarına uyum

[129] Ibid., s.24.
[130] Ibid., s.23
[131] EĞİLMEZ, Mahfi, "Hukuk, denetim ve kriz", **Radikal Gazetesi**, 20.02.2001.

sağlamakta güçlük çektiği, yolsuzlukları önleme açısından etkinliğini kaybettiği, kendisini evrensel ölçülere göre hızla yenilemek durumunda olduğu söylenebilir.

Bir denetim sistemi hata bulma ve cezalandırma mantığı üzerine kurulmamalıdır. Denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, kurum ve kuruluşların gelişmesine katkıda bulunmak, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek durumundadır.

Türkiye'de denetim elemanları mesleki güvence sorunuyla karşı karşıyadır. Bir denetim elemanı, kendi iradesi dışında siyasi otorite tarafından her an başka bir yönetsel göreve atanabilmektedir. Bu durum, etkili ve verimli çalışmayı engellemektedir[132].

Denetim yeterince bağımsız davranamaması ve denetim elemanların güvencesiz olmalarının en belirgin sakıncası, yönetimin istemediği denetimin yapılmaması ve yönetimin istediği doğrultuda denetim yaptırmak için baskı yapılabilmesidir. Bu nedenle yeteri kadar bağımsızlık ve güvenceye sahip olmayan denetim birimlerinin yaptığı denetimlerin yansızlığı her zaman tartışma konusu olabilmektedir. [133]

Denetim sonunda düzenlenen raporların gereğinin etkin biçimde yerine getirilmediği de yaygın bir kanaat olarak dile getirilmektedir. Türkiye'de denetimden etkili sonuç alınamamasında, yönetimin, denetim raporlarını etkileyebilmesinin ve bu raporların gereğini yerine getirmede duyarsız davranmasının önemli bir payı olduğu söylenebilir. Denetim raporlarının gereğini yapma yetkisi ve takdiri yönetime aittir. Denetim ne kadar iyi yapılırsa yapılsın, gereği yerine getirilmedikçe herhangi bir anlam ifade etmez[134].

Denetim sistemimiz statik bir görünüme sahip olup çağdaş gelişmelere ve yeniliklere yeterince açık değildir. Çağdaş dünyada en dinamik sektörler arasında yer alan denetim, ülkemizde, böyle bir görüntüden uzak olup, performans kavramının ırağındadır. Türkiye'deki denetim birimleri ağırlık olarak mevzuata uygunluk denetimine odaklanmıştır. Mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin

[132] SANAL, Recep, op. cit., s.94
[133] SANAL, Recep, op. cit., s.97,245
[134] SANAL, Recep, op. cit. s.257

denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi, performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları konusundaki arayışlar, henüz gereken ivmeyi kazanamamıştır. Keza, Türkiye'deki denetim, özellikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara dayalı olarak yürütülmemektedir. Denetim faaliyetleri saydamlıktan uzaktır. Denetimin denetimi, henüz kavram olarak dahi yoktur[135].

Hukuka uygunluk denetimi olması sonucu denetim genellikle geçmişe dönüktür[136]. Uygunluk denetiminin yanında performans denetimi de yapılmalıdır.

Denetimde herhangi bir standardın kullanılmaması bir başka sorundur. Bu nedenle tez elden denetim standartları oluşturularak uygulamaya konulmalıdır.

F- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Denetime Bakışı

10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun [137] "İç Kontrol Sistemi" başlıklı Beşinci kısmında yer alan 63. maddede iç denetim tanımlanmış, 64. maddede iç denetçinin görevleri, 65. maddede iç denetçinin nitelikleri, 66. maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 67. maddede de bu Kurulun görevleri düzenlenmiş olup; Kanunun iç denetim yaklaşımı, "İç Kontrol" bölümünde irdelenmiştir.

Sayıştayca yapılan dış denetim 68. madde düzenlenmekte ve 69. maddesinde de "Sayıştayın denetlenmesi" konusu hükme bağlanmaktadır.

Sayıştayın yaptığı "Dış denetim", kanunun sistematiği içinde "Denetim" ana başlığının ikinci ayağı olarak iç denetimden sonra ele alınıp işlenmektedir.

Sayıştay bağımsız ve anayasal bir yüksek denetim kurumudur ve üstelik sorumluların hesap ve işlemleri hakkında kesin hüküm verme yetkisini haiz bir yargı organıdır.

Sayıştayın görev kapsamı, meslek mensuplarının statüsü, kuruluşu, işleyişi, yetkileri, görevleri ve denetiminin usul ve esasları 832 sayılı Sayıştay Kanununda düzenlenmiştir.

[135] SANAL, Recep, op. cit. s.252
[136] SANAL, Recep, op. cit. s.263
[137] 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu bakımdan Sayıştay ile ilgili konuların düzenlenme yeri Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu değil, Sayıştay Kanunu olmalıdır. Sayıştayların rejim içindeki yerlerinin belli olduğu ve Sayıştayca gerçekleştirilen dış denetim gerçekten saygınlık taşıdığı bütün demokratik ülkelerde uygulamalar bu yoldadır.

Öte yandan getirilen hükümler gerçekten inşai nitelikte olmalı ve ek bir değer yaratmalıdır. Stratejik plan çerçevesinde "vizyon" ya da "misyon" ifadesi içine konabilecek tanımlamaların yasa hükmü haline getirilmesinin denetime bir katkı sağlayıp sağlamayacağı kuşkuludur.

Sayıştayın misyonu Anayasa'da belirlenmiş olup yapması gereken denetimler ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne dönük raporlama mekanizmaları Anayasa'da ve Sayıştay Kanununda ayrıntılı bir biçimde belirtilmiş ve şekillendirilmiştir. Sayıştay sanki yeni kuruluyormuşcasına tanımlamalar yapılmasının işin özüne bir katkısı olmayacağı aşikardır.

Toparlamak gerekirse, 68.maddenin birinci ve ikinci fıkraları, Sayıştay Kanununda zaten var olan düzenlemelerin "didaktik" amaçlı formülasyonundan öte bir anlam taşımamaktadır.

68. maddenin üçüncü fıkrasında "dış denetim sırasında kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur" denilmekte ise de, bu hükmün iç denetim ile ilgili maddenin içine ithal edilmesi çok daha uygun olurdu.

Keza, Sayıştayın kesin hükümleri ile ilgili son fıkranın ve sondan önceki fıkranın didaktik olmasının dışında hiçbir inşai karakteri yoktur.

69. maddede Sayıştayın hesaplarının ve bunlara ilişkin belgelerin "Türkiye Büyük Millet Meclisi adına" bir komisyon tarafından denetlenmesi öngörülmektedir.

Anayasanın 160. maddesine göre Sayıştay genel bütçeli bir daire olan Sayıştayın da gelir, gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemekle görevli ve yetkilidir. Dolayısıyla maddeye göre TBMM Başkanı tarafından görevlendirilen komisyonun yapacağı denetim Türkiye Büyük Millet Meclisi adına olamaz. Bu nedenle maddedeki "Türkiye Büyük Millet Meclisi adına" ibaresinin doğru kullanıldığı söylenemez.

Kanunun 71. maddesi kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak unsurları (a) – (g) bentlerinde sıralarken (f) bendinde, kamu kaynakları ve yükümlülüklerinin yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında ve kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle "öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesini" de saymıştır. Esas itibariyle bir muhasebe terimi olan ve özel işletmecilikte geçerli olan "öz kaynak", döner sermaye gibi bazı istisnalar dışında kamu birimleri için geçerli bir kavram olmayıp, bununla neyin amaçlandığı anlaşılamamaktadır. Zarar büyük ölçüde denetimlerle saptanacağına göre, öz kaynağın azalıp azalmadığı nasıl belirlenecektir?

Maddenin üçüncü fıkrasında, kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararının, zararın oluştuğu tarihten itibaren hesaplanacak kanuni faiziyle birlikte ilgililerden tahsili öngörülmektedir. Burada aynı anlama gelen "kesin hükme bağlama" ve "yargılama"nın ikisinin bir arada kullanılması anlaşılır gibi değildir. Ancak, esas anlaşılmayan taraf, denetimlerle saptanacak kamu zararından söz edilirken, genel anlamda kullanılan denetimin, performans denetimini de içerdiği kuşkusuzdur. Böyle olunca, performans denetimi, tazminle sonlanabilecektir. Oysa, performans denetimi, zarar tazmini tehdidi altında yapılan bir denetim değildir. Performans denetimiyle kamu kaynaklarının ne ölçüde etkili, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı irdelenecek, olumsuz bir yargıya varılması ve bu durumun performans raporlarının sunulduğu makamlarca da paylaşılması halinde örneğin o kurum uyarılacak, ödenekleri kesilecek ya da tümüyle kaldırılacak, yönetici belki işini kaybedebilecektir.

Bu itibarla, düzenleme, performans denetiminin yeterince kavranılmadığı izlenimini doğurmaktadır[138].

G- Kamu Yönetimi Temel Kanununun Denetime Bakışı

Kamuoyunda büyük tartışmalara neden olan Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısının "Kamu Yönetiminde Denetim" başlıklı Üçüncü Kısmında yer alan dört madde "denetim" ortak teriminden hareketle iç denetimi, dış denetimi ve kamuoyu denetimini formüle etmek üzere kaleme alınmıştır.

[138] TBMM Genel Kurul Tutanağı 22. Dönem, 2. Yasama Yılı, 26 Birleşim 10.12.2003, Oğuz Oyan'nın konuşması.

“Denetim” başlıklı 38. madde “iç denetimi” ve “dış denetimi” kavrayacak şekilde bir “denetim” tanımı yapmaktadır.

“Denetimin kapsamı ve türleri” başlıklı 39. madde de tanımlarla doludur. Bu maddenin ilk iki fıkrasında önce iç denetimin daha sonra da dış denetimin tanımları yer almaktadır. Maddenin üçüncü fıkrasında kamu kurum ve kuruluşlarının iç ve dış denetiminin hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimini kapsadığı vurgulanarak “hukuka uygunluk denetimi”nin, “Mali denetim”in ve “performans denetimi”nin tanımları üç bent halinde sıralanmaktadır.

“Denetlemeye yetkili kurumlar” başlıklı 40. maddede iç denetimin kamu kurum ve kuruluşlarının kendi yöneticileri veya kurumun üst yöneticisinin görevlendireceği iç denetim elemanları tarafından yapılacağı hükme bağlanmaktadır. Aynı maddede “Merkezi idareye dahil kurum ve kuruluşlarla il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar ve mahalli idare birliklerinin denetimi kanunla belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılır veya yaptırılır, sorumluların hesap ve işlemleri kesin hükme bağlanır. Bu amaçla, Sayıştayın teşkilât yapısı içinde özel ihtisas daireleri oluşturulabileceği gibi, bölge düzeyinde birimler kurulabilir” hükmüne yer verilmektedir.

“Bilgi edinme hakkı ve saydamlık” başlıklı 41. madde ile “Mahalli idareler halk denetçisi” başlıklı 42. madde “Genel Gerekçe”deki ve “Madde Gerekçeleri”ndeki açıklamalar dikkate alındığında “Kamuoyu Denetimi”ni sağlamak üzere tedvin edilmiştir.

Maddelerle ilgili ayrıntılı değerlendirmelere geçmeden önce Tasarının mevcut denetim sistemimize bakışını gösteren ve Genel Gerekçe’de yer alan şu ifadeleri buraya aktarmakta yarar vardır:

“Yönetimin temel fonksiyonları arasında denetim önemli bir yer tutmaktadır. Özelleştirme ve yerinden yönetimin gündeme geldiği bir ortamda denetimin anlamı ve önemi daha da artmaktadır. Devletin düzenleyici ve denetleyici olarak halkın yararını koruyacak bir işlev üstlendiği günümüz dünyasında yönetimin kalitesi denetimin kalitesi ile yakından ilişkili hale gelmektedir. Ne var ki ülkemizde arzu edilen nitelikte bir denetim sistemi oluşturulamamıştır. Mevcut denetim sistemine bakıldığında ilk akla gelenler;

- Fazla sayıda ama etkisiz denetim,
- Kurallara uygunluğa ve geçmişe dönük denetim,
- Hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir denetim ve
- Yetersiz kamuoyu denetimidir.

Çok sayıda birbiriyle zaman zaman örtüşen, kurallara göre çalışma üzerinde yoğunlaşan ve hata bulma mantığı ağırlıklı denetim sonucunda yöneticiler iş yapamaz hale getirildikleri gibi, israf ve yolsuzluklara da herhangi bir çözüm üretilememektedir. Denetimde keyfilik ve denetim sisteminin siyasi tercihler ile amaç dışı kullanımı da eklendiğinde denetim sistemi son derece sorunlu bir haldedir. Aksi takdirde, ülkemizde bu ölçüde israf ve yolsuzlukların yaşanması ve halkın ihtiyaçlarının karşılıksız kalması gerçeği ile karşı karşıya kalınmazdı."[139]

Tasarı 38 ve 39. maddelerinde bir yandan teknik anlamıyla "denetimi" ve denetim türlerini tanımlama ihtiyacını hissetmekte ve dolayısıyla denetim kavramının diğer kavramlarla farkını ve mesafesini ortaya koymaya çalışmakta; diğer yandan da "kontrol", "teftiş", "gözetim" gibi denetime bir ölçüde yakın ama kesinlikle farklı kavramları 40. maddede Genel Gerekçede ve Madde Gerekçelerinde birbirinin yerine kullanmaktadır.

Genel Gerekçede "Yönetimin temel fonksiyonları arasında denetim önemli bir yer tutmaktadır." denilmektedir. Oysa yönetimin dört temel fonksiyonundan birisi "denetim" değil, "kontrol"dür. Burada kontrol "iç denetimi" de içine alan bir kavramdır. Kavramsal berraklık olmazsa, madde formülasyonlarında da sıkıntılar yaşanması kaçınılmazdır.

Kontrolün planlama, organize etme ve yönlendirmeden sonra gelen bir yönetsel fonksiyon olarak görülmemesi 40. maddede "iç denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının üst yöneticileri veya kurumun üst yöneticisinin görevlendireceği iç denetim elemanları tarafından yapılır" gibi yöneticilere iç denetim elemanları ile eşdeğerde bir görevin yani denetim yapma görevinin verilmesi sonucunu doğurmuştur. Dolayısıyla, yöneticilerin günlük rutin yönetim faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olarak yaptıkları kontrol faaliyetleri ile iç denetim elemanlarının planlı,

[139] T.C. Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 2**, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, ss.81-82.

programlı, sistemli, mesleki standartlara uygun, bağımsız ve tarafsız “iç denetim” faaliyetleri aynı terimle, yani “iç denetim” terimi ile ifade edilmiştir.

Genel Gerekçede mevcut denetim sistemimiz, “teftiş” ağırlıklı olduğu dikkate alınmaksızın, “fazla sayıda ama etkisiz denetim”, “kurallara uygunluğa ve geçmişe dönük denetim”, “Hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir denetim” ve “Yetersiz kamuoyu denetimi” ibareleriyle eleştirilmektedir.

Teftiş ağırlıklı denetim sistemimizin anglo-sakson dünyasının “audit” terimiyle ifade edilen denetim sistemiyle karşılaştırıldığında, bazı eksikliklerin ve geliştirilmeye ihtiyaç duyulan yönlerinin bulunması kuşkusuz doğrudur. Ancak, eksiklikler olarak denetimin bağımsızlığından, genel kabul görmüş denetim standartlarından, gelişkin denetim yaklaşım ve tekniklerinden, denetim raporlarının kamuoyuna açıklanmasından değil de, “fazla sayıda ama etkisiz denetim”den, “Kurallara uygunluğa ve geçmişe dönük denetim”den ve “Hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir denetim”den ve “yetersiz kamuoyu denetimi”nden söz edilmesi üzerine durulmaya değerdir.

“Fazla sayıda ama etkisiz denetim” IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği başta olmak üzere pek çok kuruluş ve kişi tarafından devamlı tekrarlanmaktadır. Bu tespitin hangi somut araştırma verilerine ve analizlerine dayandığı belli değildir. Bir kaynakta yer alan genel ve soyut yargı diğer kaynaklar tarafından doğruluğu test edilmeksizin ve başka ülke uygulamaları ile somut karşılaştırmaları yapılmaksızın yinelenip durmaktadır.

“Hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir denetim” ibaresi herhalde denetimden çok yönetim için kullanılmak durumundadır. Sonuçlara odaklanmayan, girdilerle uğraşıp faaliyetleri ve süreçleri görmezden gelen, performans ölçümü yapmayan, iç kontrol mekanizmalarını tesis etmeyen bir yönetim sisteminin egemen olduğu bir ortamda denetimin çok gelişkin olması herhalde beklenemez.

Genel Gerekçede, çok sayıda, birbiriyle zaman zaman örtüşen, kurallara göre çalışma üzerinde yoğunlaşan ve hata bulma mantığı ağırlıklı denetim sonucunda yöneticilerin iş yapamaz hale getirildikleri, israf ve yolsuzluklara da herhangi bir çözüm üretilemediği ifade edilmektedir.

Doğrusu, yetki devri meselesini halledememiş, hesap verme sorumluluk ilişkilerini yerleştirememiş, çağdaş iç kontrol mekanizmalarını yönetim sistemine ithal edememiş ve şeffaflık araçlarını sistemli hale getirememiş kamu yönetiminde israfın ve yolsuzluğun faturasını denetime kesmek kolaycılık ya da indirgemecilik anlamına gelmektedir.

Başta belirtildiği gibi, 38. maddede "Denetim", 39. maddede ise "İç denetim", "Dış denetim", "Hukuka uygunluk denetimi", "Mali denetim" ve "Performans denetimi" tanımları yapılmaktadır.

Tasarı, esas itibariyle tanımlar yapılmasını Yasa metni değil, Madde Gerekçeleri"ne bırakmıştır. Nitekim, "Katılım", "Saydamlık", "Hesap verebilirlik", "Adil", "Kalite", "Etkililik", "Verimlilik" gibi kavramlar ve diğer bir çok kavram tanımlamalarını Madde Gerekçeleri"nde bulmaktadır.

"Denetim", "İç denetim", "Dış denetim" tanımları ve bu bağlamdaki diğer tanımlamaların Yasa metni içinde yer almasını kodifikasyon tekniği açısından anlamak mümkün değildir.

Eğer bu tanımlamaların Yasa metni içinde korunmasında ısrarlı olunacaksa, o zaman, bu tanımlamaların uluslararası denetim literatüründe yer alan tanımlamalara uygun hale getirilmesi gereklidir. Ayrıca, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda iç kontrol, iç denetim ve dış denetim kavramlarıyla ilgili olarak yapılmış tanımlar da göz önünde bulundurulmalıdır.

"Bağımsızlık" dış denetim için gerekli ve anlamlı olduğu kadar iç denetim için de gerekli ve anlamlıdır. 38, 39 ve 40. maddelerde iç denetim fonksiyon bağımsızlığının hiç telaffuz edilmemesi ciddî bir eksikliktir.

Keza, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda olduğu şekliyle iç denetim biriminin oluşumundan ve bu birimin statüsünden söz edilmeksizin iç denetim fonksiyonunun tek tek iç denetim elemanlarınca yerine getirileceğinin öngörülmesi uluslararasında genel kabul görmüş ilkelerin reddi anlamına gelmektedir.

40. maddede Sayıştayın üstlendiği dış denetimi yapacağı ya da yaptıracağı hükme bağlanmaktadır. Yaptırmadan kastedilen, kamuoyuna yansıyan beyanlara göre, özel sektör denetim firmalarından yararlanmaktır. Kamusal denetim hizmetinin özel sektör firmalarına devredilmesi gibi niyet herhalde söz konusu değildir.

"Bu madde ile mali denetim (dış denetim) tümüyle Sayıştay'a verilmiş ve Sayıştay'ın bu denetimi devredebileceği öngörülmüştür. Sayıştay, Anayasa'nın 160.maddesine göre Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan ve milli egemenliğin göstergesi olan bir kurumdur. Sayıştay'ın görevlerini devredebilmesi, dolaylı olarak milli egemenliğin devri ya da özel şirketler tarafından TBMM'nin yönlendirilmesine yolun açılması demektir.

Ayrıca, Anayasa'nın 160. maddesine göre Sayıştay'a kanunlarla verilebilecek görevlerde, anayasal sınırda kalınması gerekmektedir. Sayıştay'a Anayasa ve kanunlarla verilecek görevleri, Sayıştay'ın bizzat yerine getirmesi gerekmektedir. Bu husus, hem Anayasa'nın 160. maddesinin yazılış biçiminden, hem de söz konusu maddeye yer alan 'bu kararlar dolayısıyla yargı yoluna başvurulamaz' kuralından açıkça anlaşılmaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, Kamu Yönetimi Temel Yasa Tasarısının 40. maddesinde yer alan Sayıştay'ın denetim yetkisini devredebilmesini öngören düzenleme, Anayasa'nın Sayıştay'ın grevlerini düzenleyen 160. maddesine, 'hiçbir kimse veya organın kaynağını anayasadan almayan bir Devlet yetkisini kullanamayacağını açıklayan' Anayasa'nın 6.maddesine aykırılık taşımaktadır." [140]

Anayasa, hangi hizmetlerin bizzat idarece yerine getirileceği (emanet) ve hangi hizmetlerin yerine getirilmesinde özel kesimden yararlanabileceği konusunda doğrudan bir düzenleme getirmemiştir. Ancak, "kamu hizmeti görevlileri ile ilgili hükümler" başlıklı bölümde yer alan 128. madde ve bu düzenlemeye ilişkin Anayasa Mahkemesi kararları yol gösterici niteliktedir.

Anayasa'nın 128. maddesinde yer alan "Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevler memurlar veya diğer kamu görevlileri eliyle görülür." şeklindeki hükümden, kamunun, genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin memurlar eliyle görülmesi öngörülmekle bu tür asli ve sürekli görevlerin bizzat idarece yürütülmesi esası benimsenmiştir. Sayıştayca yürütülen hizmet, her halde, genel idare esaslarına göre yürütülmekle yükümlü olunan kamu

[140] Mülkiyeliler Birliği, **Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı Mülkiye Görüşü**, yayınlanmamış çalışma, Ankara, 2004, s.36.

hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görev niteliğinde olmalıdır. 128. maddenin mantığına göre, genel idare esaslarına göre kamu hizmeti yürüten bir yapıda, idare, mutlaka kamu görevlisi çalıştırmak zorundadır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi kamu hizmeti teşkilâtlarındaki hizmetin niteliğini araştırmakta, genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken bir hizmetin varlığını saptarsa kamu görevlisini de aramakta bunun bulunmaması durumunda iptal kararı vermektedir.

Milli Savunma Bakanlığı hariç bütün kamu örgütlenmesindeki sağlık kuruluşlarının Sağlık Bakanlığı'nın kararıyla "kamu tüzel kişiliğini haiz sağlık işletmesine dönüştürüleceğini" ve bu sağlık işletmelerinde kadro karşılık gösterilmek suretiyle sözleşmeli personel çalıştırılabileceğini öngören düzenlemeyi denetleyen Anayasa Mahkemesi, özellikle personel bağlamında kamusal rejim ve kamu hizmetleri ilişkisini şu şekilde değerlendirmiştir:

"(128) Madde, yürütmekle yükümlü olunan kamu hizmetlerinin gerektirdiği görevlerden söz ederken, 'kamu hizmetleriyle' bağlantı kurmuş, hizmetlerin nitelik yönünden ayrılık taşıyacağı düşüncesinden hareketle devleti, kamu iktisadi teşebbüslerini ve diğer kamu tüzel kişilerini ayrı ayrı saymışsa da, hepsinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları hizmetleri kamu hizmeti olarak kabul etmiş ve bu hizmetleri görenlerin ancak memur ve diğer kamu görevlileri olabileceğini belirtmiştir"[141].

Anayasa Mahkemesi'nin, Maden Kanunu'na göre yönetmelikle tespit edilecek görevleri yürütmek üzere özel kişilerce kurulması öngörülen yeminli teknik büroların Anayasa'nın 128. maddesine aykırı olduğu sonucuna vardığı kararından[142] bazı kamu hizmetlerinin özel kişiler tarafından yerine getirilemeyeceği sonucu çıkmaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne göre, "kamu hizmeti göreceğinde kuşku bulunmayan yeminli teknik büro personelinin mutlaka "memur" veya "kamu görevlisi" olması gerekir"; bu nitelikte olmayan kişilere kamu hizmetinin gördürülmesi Anayasa'ya aykırıdır.

Karara göre, yeminli teknik büroların denetim gözetim görevi "devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerindendir". O nedenle de ancak

[141] Anayasa Mahkemesi, E.1987/16, K.1988/8, T.19.04.1988, AMKD, S.24, s.117.
[142] Anayasa Mahkemesi, E.1992/44, K.1993/7, T.09.02.1993, AMKD, S.29, s.275

memurlar veya diğer kamu görevlileri eliyle görülebilir. Yani doğrudan kamu örgütlenmesi tarafından yerine getirilebilir; özel kişiye yaptırılamaz. Anayasa Mahkemesi, "kamu hizmeti görevlileriyle ilgili hükümler"le kamu hizmetinin yürütülüş biçimleri arasında bir bağlantı kurmuştur.

Kamu hizmetlerinin hangilerinin kamu teşkilâtınca hangilerinin özel kişilerce yerine getirileceğinin belirlenmesinde Anayasa Mahkemesi'nin başvurduğu yöntem kullanıldığında önemli bir sonucu ulaşılmaktadır. "Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları hizmetler" özel kişilere gördürülemeyecektir.

Öte yandan, Sayıştayın teşkilât yapısı içinde özel ihtisas daireleri oluşturulması ve bölge düzeyinde birimler kurulması gibi tercihler de başka ülke uygulamalarının iyice analiz edilerek ve ne gibi verimli sonuçlar doğurduğuna bakılarak yapılmalıdır. Başbakanlık Yüksek denetleme Kurulunun Sayıştay şemsiyesi altına alınacak olmasının Sayıştayın kapasite zenginliğine önemli bir katkı sağlayacağı da dikkatlerden kaçmamalıdır.

Bu bağlamda işaret edilmesi gereken bir başka nokta da, Sayıştay denetim kapsamına giren kuruluşların sayıca artacak olmasının getireceği iş yükü artışının kamu idarelerinde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin oluşumu, modern denetim metotları ve bilişim teknolojisi imkânları ile dengelenecek olmasıdır. Tek tek işlemlere odaklanan "işlem tabanlı denetim" yaklaşımının getirdiği iş yükü ile "sistem tabanlı denetim" yaklaşımının getireceği iş yükü ayrı kriterlere göre değerlendirilmek durumundadır.

Ombudsmanlık kurumu, Tasarının 42. maddesinde "mahalli idareler halk denetçisi" terimi kullanılmak suretiyle müesseseleştirilmiştir. Bu maddenin ilk fıkrasına göre, halk denetçisi "Her ilde, mahalli idareler ve bunlara bağlı kuruluşları ile bu idareler tarafından kurulan birlik ve işletmelerin, kurum dışı gerçek ve tüzel kişilerle ilgili işlem ve eylemlerinden kaynaklanan anlaşmazlıkların çözümüne yardımcı olmak üzere" seçilecektir.

Madde Gerekçelerinde "Ombudsmanlık niteliği itibariyle idare ile ihtilafa düşmüş kişi arasında, konunun yargı mercilerine intikal ettirilmesinden önceki aşamasında hakemlik yoluyla ihtilafın çözümlenmesini amaçlayan bir müessesedir.

Bu nedenle, halk denetçisine müracaat yargıya başvuru süresini durdurmakta, kişilerin daha sonra yargıya müracaatı da engellenmemiş olmaktadır" denilmektedir.

42. maddeye baktığımızda halk denetçisine, idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğu değerlendirme yetkisinin verildiği görülmektedir. Halk denetçisine verilen yetki bağımsız mahkemelerin yargılama yetkisine alternatif olma potansiyeli taşımaktadır. Bu haliyle 42. madde "yargı yetkisi, Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır" diyen Anayasanın 9. maddesine aykırı düşebilir.

Öte yandan, asıl üzerinde durulması gereken, ülkemizde yerel düzeyde Ombudsman türüne yeni bir kurumlaşmaya ihtiyaç olup olmadığıdır. Cevaplanması gereken soru, bu kurumun yönetim-yurttaş ilişkilerinin yakınlaşmasına, yönetimin eylem ve işlemlerinin hukuka ve hakkaniyete uygunluğunu sağlamaya, idari yargının daha hızlı işlemesine yardımcı olmaya katkıda bulunup bulunmayacağıdır.

Ayrıca, Dünya'nın her yerinde Ombudsmanın elindeki en önemli silahın "moral yaptırım", yani "ikna", "eleştiri" ve "kamuoyuna açıklama" olduğu unutulmamalıdır. Bu moral yaptırımın da ancak demokratik değerlerin yerleşmiş olduğu ülkelerde işe yaradığı kuşkusuzdur.

Çağdaş yönetimin önemli araçlarından biri sayılan "kontrol" anlayışı iç kontrol standartlarına gereken önemin verilmemiş olması bir eksikliktir. İç denetim fonksiyonun formüle edilmesinde de iç denetimin iç kontrolün ayrılmaz ve önemli bir öğesi olduğu dikkate alınmalı ve genel kabul görmüş iç denetim standartlarının bağımsızlık, iç denetimin organizasyonel statüsü gibi önemli hususları Yasa metnine mutlaka dahil edilmeliydi.

Amerika Birleşik Devletleri Genel Müfettişlik Ofisi uygulamasından ve başka Avrupa ülkeleri deneyimlerinden yararlanılarak teftiş kurulları iki temel fonksiyonu yani "denetim" ve "soruşturma" fonksiyonlarını uluslar arası standartlara göre yürütecek tarzda iki ayrı alt birime göre organize edilmeliydi.

Sayıştayın dış denetimi özel sektör denetçilerine yaptırabilmesi ve bölge teşkilâtları kurabilmesi gibi seçenekler üzerinde gelişkin Sayıştaylar deneyimleri iyice incelendikten sonra karara varılmalıydı.

Yerel düzeyde Ombudsmanlıklar kurmanın yurttaşlar yararına ne gibi etkiler yaratacağı, Ombudsmanların bu haliyle gerçekten bağımsız çalışıp

çalışmayacakları, Ombudsmanlıklara “ehil” ve “bilge” kişilerin seçilip seçilmeyeceği gibi sorular üzerinde ciddi olarak kafa yorulmalıdır.

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

SAYIŞTAY

I- GENEL OLARAK SAYIŞTAYLAR

A- Sayıştayların Varlık Nedeni ve Tarihsel Gelişim

On dokuzuncu yüzyıl, Batıda Montesqieu'nun kuvvetler ayrılığı ilkesinin geniş yankılar uyandırdığı, hükümdarlara karşı gerçekten yetkili parlamentoların kurulması yolundaki isteklerin yoğunlaştığı bir yüzyıldır. Öyle ki mutlak yetkili hükümdarlar tarihsel gelişim içinde önce yasama yetkilerini az çok seçimden çıkmış parlamentolara devretmek zorunda kaldılar. Böyle hükümdarların uhdelerinde bulunan devletin gelirlerinin toplanmasına ve giderlerinin yapılmasına izin verme yetkisi ya da özlü deyişle bütçe hakkı parlamentolara geçmiş oluyordu. Bütçelerin uygulanmalarına izin verilmesi yetkisinin parlamentolara geçmesi, yürütme organının bütçeyi uygulama faaliyetlerinin denetlenmesi fikrini de doğal olarak beraberinde getirdi. Yapısal özellikleri nedeniyle parlamentoların bütçeyi bütün evrelerinde ve ayrıntılarıyla denetleme imkânına sahip bulunmamaları ise parlamento adına görev yapan ve uzmanlardan oluşan Sayıştaylar kurulması düşüncesine yol açtı. Sayıştaylar bu tarihsel gelişimin bir sonucu ve bu ihtiyacın bir ürünüdür. Halkın kendilerinden toplanan vergilerin nasıl kullanıldığının denetlenmesi yolundaki istekleri ve hükümdarların hazinelerindeki varlıkları kullanan görevlilerin tasarruflarını denetleme arzuları, hükümdarlık dönemlerinde Sayıştay sayılabilecek kurumların kurulmasına yol açmış ve bunların ilki on dördüncü yüzyıl başında İngiltere'de kurulmuş ise de, bugünkü anlamda Sayıştayların ortaya çıkışları parlamentoların kurulmaya ve gerçek işlevlerine kavuşmaya başladıkları on dokuzuncu yüzyıla rastlamaktadır[1].

İşin başında Sayıştaylar, devlet faaliyetlerinin hemen tümüne yakınının yer aldığı klasik bütçenin uygulanmasını denetlemek ve bunun sonuçlarını adına denetim yaptıkları parlamentoya bildirmek misyonunu üstlenmişlerdir. Daha sonraları devletin ekonomik ve sosyal hayata girmeleri nedeniyle artan rol ve ağırlıklarının doğurduğu yeni denetim hizmetlerinden bir bölümünün başlangıçtaki görevlerine eklenmesiyle Sayıştayların denetim alanları genişlemiştir.

---

[1] Sayıştay Başkanlığı, **Yeni Anayasa ve Sayıştay**, Sayıştay Yayınları: 15/1, Ankara, 1982, s.1.

Başlangıçta, hükümet kamu gelirlerini toplar ve kamu fonlarını harcarken, Sayıştay'lar bunların kanunlara ve diğer mevzuata uygunluğunu denetlerdi. Denetim sonuçları, yargı fonksiyonu olan Sayıştay'larda yargı kararına bağlanırken, Anglo-Sakson türü Sayıştay'larda rapor edilmekteydi. Geleneksel denetim olarak isimlendirebileceğimiz bu denetim tarzı, günümüzde hemen hemen bütün Sayıştay'larda devam etmektedir. Ancak; kapsamı genişlemiş, metod ve teknikleri yenilenmiş, kamu kurumlarının finansal tabloları yayımlanmaya ve denetlenmeye başlamış, geleneksel denetimden finansal denetime geçilmiştir.

20.yüzyılın ilk yarısına kadar, gerek hükümetler gerekse kamu maliyesi teorileri ağırlıklı olarak kamu gelirlerini artırma konusu ile ilgilenmişlerdir. Bu konuda ayrıntılı çalışmalar yapılmıştır. Bu süreçte kamu harcamaları, hep ikinci planda kalmış, yeterli ilgiyi görmemiştir. Önce 1929 ekonomik krizi, ardından ikinci Dünya Savaşının dünya ekonomisi üzerindeki etkisi ve savaş sonrası kamu harcamalarındaki hızlı artış kamu harcamalarının önemini artırmıştır. Zaman içinde devletin ekonomik ve mali yaşama değişen ve çeşitlenen ölçülerdeki müdahaleleri sonucu Sayıştaylar da yeni görevler üstlenmişlerdir. Çağımızda, kamu iktisadi kuruluşlarının, her türlü kamu fonunun, özelleştirme işlem ve faaliyetlerinin, çevre sorunlarının denetimi gibi konular artık Sayıştayların doğal denetim alanları içinde görülmektedir.

İkinci Dünya Savaşını izleyen yıllarda, kamu kesiminin ülkelerin sosyo-ekonomik gelişimine aktif rol üstlenmeleri sonucu hem kamu faaliyetlerinin hacmi genişlemiş hem de bu faaliyetler karmaşık, teknik bir hal almıştır. Devletin uğraş alanı genişlemiş, ancak, kaynakların kıtlığı, harcanan paralardan azami verim sağlama ve rasyonel karar vermenin önemini ortaya çıkarmıştır. Demokratik kurumların gelişip hesap verme sorumluluğu anlayışının ağırlık kazanmasıyla denetimin de bu gereksinimlere yanıt vermesi, mevcut işlevlerine ilişkin yeni fonksiyonlar üstlenmesi gündeme gelmiştir.

Böylece kamunun gelir ve giderlerinin mevzuata uygunluğunun ve mali tablolarının doğruluğunun saptanması kadar hesap ve işlemleri üreten sistemlerin ve mekanizmaların rasyonelliği ile kamusal kaynakların verimli, etkin ve tutumlu

kullanılıp kullanılmadığının saptanması da denetimin ilgi alanına girmeye başlamıştır[2].

Vergi yükümlülüklerini yerine getiren ve siyasetçilere yetki devri yapan vatandaşlar bu yetkinin verimli, etkin kullanılıp kullanılmadığı hususunda daha duyarlı davranmaya başlamış, toplumsal talepler artmıştır. Devletten beklentilerin artmasına karşın kamusal kaynaklarda artış sağlanamamış; kısıtlı kaynaklarla daha çok hizmetin, daha kaliteli bir şekilde gerçekleştirilmesini zorunlu kılmıştır. İşte bu zorunluluk sonucudur ki, kamu yönetiminde etkinlik ve verimlilik arayışları başlamıştır. Böylece, hükümetin kullanımına sunulan fon, yetki ve izinlerin sadece hukuka uygun kullanımından değil, etkin ve verimli kullanımından da sorumlu tutulması (performans sorumluluğu) gündeme gelmiştir [3].

Kamu yönetimi anlayışındaki yeniliklere ve hesap verme sorumluluğundaki gelişmelere paralel olarak denetim birim, kurum ve organizasyonlarından beklentiler artmıştır. Denetim organizasyonları da bu gelişme ve yeniliklere klasik denetim yöntemleriyle yanıt veremediklerini fark ederek yeni arayışlara yönelmişlerdir.

Günümüzde Sayıştayların hemen hepsi kamu kaynaklarının nasıl harcandığı, harcamaların mevzuata uygun olup olmadığı, ne kadar harcandığı gibi klasik sorulara yanıt aramayı sürdürmektedir. Ancak, bunun yanı sıra "Bu kadar harcanmalı mıydı?", "İstenilen hedefe ulaşıldı mı?" gibi sorulara cevap aramak da sayıştayların gündemine girmiştir.

Bu gelişime paralel olarak 1977 yılında Lima'da toplanan Sayıştaylar Uluslararası Örgütü – INTOSAI IX kongresi sonunda bir deklarasyon yayınlanarak performans denetiminden söz edilme ihtiyacı duyulmuştur. Bu deklarasyonla "Yüksek denetim kurumlarının denetim amaçlarının mali yönetimin yasallığını, düzenliliğini, verimliliğini, etkinliğini ve iktisadiliğini belirlemek olduğu, bunların tümünün eşit önemde olduğu ve bu amaçlardan her birine verilecek nispi önemin yüksek denetim kurumunun kararına bırakıldığı" açıklanmıştır.

---

[2] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Raporu**, s.6.

[3] DEMİRBAŞ, Tolga, "Sayıştay Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye'de Uygulanması İçin Gerekli Koşulların Varlığı", **İktisat Dergisi**, Ocak-Şubat 2000, Sayı: 397-398, İktisat Fakültesi Mezunları Cemiyeti Yayın Organı, İstanbul, s.69.

Bunu takiben, başta Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve İsveç olmak üzere birçok gelişmiş ülkeyle Filipinler, Malezya, Kore gibi uzak Asya ülkelerinin denetim kanunlarında performans denetimine ilişkin değişiklikler yapılmış; böylece, denetim düşünce ve yaklaşımı yeni bir boyut kazanmıştır. Örneğin Kanada'da 1977, İngiltere'de 1983, Türkiye'de 1996 yılında, performans denetimi sayıştayların yasalarına girmiştir.

Değişen dünyada kıt kaynaklar, hesap verme sorumluluğu, saydamlık, bütçe açıkları, biriken borçlar, halkın daha çok ve daha kaliteli hizmet talepleri performans denetimine geçme eğilimini güçlendirmektedir. Çok uzun bir geçmişe sahip olmamasına karşın, bugün, artık, performans denetimi az veya çok dünya sayıştaylarının gündemine girmiş bulunmaktadır.

"Verimlilik denetimi", "etkinlik denetimi", "yönetim denetimi", "paranın karşılığı denetimi" gibi terimlerle de ifade edilen performans denetimi, kimi zaman farklı yönlere vurgu yapılsa da esas itibariyle kamu fonlarının ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullanıldığı üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu, yönetimin bütün kademelerini, bunların programları, uygulanmaları ve izlenmeleri aşamalarındaki tutumluluk, verimlilik ve etkinlik açısından kavrayan yeni bir denetim türüdür.

Sayıştaylara tanınan yetkilerin artırılması ve Sayıştayların tüm kamu kurumlarında düzenlilik ve performans denetimini yürütmek ve yürütülen denetimi yönlendirmekle yetkili kılınması ölçüsünde kamusal hesap verme sorumluluğunun gelişmiş olacağına vurgu yaparak performans denetiminin önemini vurgulayan Sayıştaylar Uluslar Arası Örgütü – INTOSAI, bu denetimi, idari faaliyetlerin tutumluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi; insan, mal ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlara belirlenen eksikleri gidermek için uygulanan yöntemlerin izlenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi; denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performansların yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi biçiminde tanımlanmaktadır.[4]

[4] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Raporu**, s.14.

Son yıllarda kaynakların yasalara uygun biçimde kullanılması kadar verimli, etkin ve tutumlu kullanılmasının da önemli olduğunun kabul edilmesi sonucunda Sayıştay'lar kamu kurumlarının faaliyetlerini verimlilik etkinlik ve tutumluluk çerçevesinde de incelemeye başlamışlardır. Böylece yüksek denetim örgütlerinin yaptığı denetim yeni bir boyut kazanmış ve Sayıştay'lar düzenlilik denetimi yanında performans denetimi de yapmaya başlamışlardır.

Performans denetimi verimlilik, etkinlik ve tutumlulukla ilgili olup; tutumluluk, kaliteyi gözeterek kaynakların maliyetini en aza indirmeyi, verimlilik, belli bir çıktıyı en az girdi ile elde etmeyi, etkinlik ise, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını ve istenilen sonuçlarla gerçekleşen sonuçlar arasındaki ilişkiyi ifade eder.

Kamu harcama yönetimini güçlü kılmak için verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun değişen roller oynayacağı dinamik bir bileşime ulaşmak önemlidir. Bu kavramlar, kamu harcama yönetiminin ilkeleridir.

Tutumluluk (economy) kavramı, girdilerle faaliyetler arasında bağlantı kurar. Kaynakların bir faaliyete dönüştürülmesi, bunların ekonomik olarak yerleşimini gerektirir.

Verimlilik (efficiency) kavramı, çıktılara nispetle kaynakların kullanımını veya tahsis edilen kaynakla daha çok üretme kabiliyetini gösterir.

Etkinlik (effectiveness) kavramı, program sonuçlarının yerine getirilme derecesine atıf yapar.[5]

Sağlık sektöründen örnek verilecek olursa: tutumluluk, araç gereçlerin en az maliyetle satın alınmasını; verimlilik, hasta kabul sisteminin değiştirilmesiyle daha çok sayıda hastanın aynı sayıda doktor tarafından muayene edilmesini; etkinlik ise, hizmet kalitesinin düzeyini ve bu hizmetlere ne kadar kolay erişilebildiğini ifade eder.

Ancak, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramları performans denetimini tam olarak tanımlayamamaktadır. Performans denetiminin tanımı daha geniştir. Hizmetlerin kalitesini, performansın ölçülmesini, çıktı ve sonuçlara odaklanmayı, çevrenin korunmasını, hizmetlerin devamlılığı ile herkese eşit biçimde sunulmasını ve hizmetten yararlananların görüşlerini dikkate alınmasını da kapsar. Performans

[5] GEDİKLİ, Bülent, **Kamu Harcama Yönetiminde Kalite – Yolsuzlukla Mücadele İçin Bir Model Önerisi**, C ve Ç Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, Ankara, 2001, ss.78-79.

denetiminin amacı; kamu hizmetlerinin gelişmesini sürekli kılmak, kalitesini artırmak, mali etkiler yaratmak, prosedür süreçleri iyileştirmek ve hesap verme sorumluluğunu geliştirmektir.

Performans denetimi yoluyla parlamentoya ve denetlenen kurumlara performans bilgileri konusunda bağımsız ve güvenilir bilgiler sağlanması hedeflendiği için, denetlenen kurumların güçlü sistemlere ve kontrollere ne ölçüde sahip olduğu, bu sistem ve kontrollerin ne kadar iyi işlediği, yöneticilerin kurumu iyi bir şekilde yönetilebilmesi için ihtiyaçları olan bilgilerin yönetim bilgi sistemi kapsamında sağlanıp sağlanamadığı incelenir. Ayrıca belirlenen kriterlerin ışığı altında verimlilik etkinlik ve tutumluluğa erişilip erişilmediği değerlendirilerek, mali kontroller ile verimlilik tutumluluk ve etkinliği artıracak konularda öneriler ve tavsiyeler geliştirilir.

Performans denetimiyle birlikte denetim alanında çok önemli gelişmeler yaşanmaya başlamıştır. Denetimler metodolojik yaklaşımlarla ve çok sayıda gelişkin teknik ve araçlarla yürütülmeye başlanmış, hükümet faaliyetlerini ölçecek kriterler geliştirilmiş, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını ölçecek performans ölçütleri ve performans göstergeleri geliştirilmiştir.

Performans denetimiyle birlikte ortaya çıkan diğer önemli bir gelişme ise, kamuda hesap verme sorumluluğu anlayışının yaygınlık kazanması olmuştur. Hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık kavramlarının kamu yönetiminin temel unsurları haline gelmesi ile kamu yöneticileri kendilerine verilen yetkileri ve kaynakları ne kadar iyi bir şekilde kullandıklarını sergileme sorumluluğu altına girmiştir.

Denetçilerin performans denetimi yaparken sistemleri ve kontrolleri izlemesi, verimlik, etkinlik, tutumlulukla ilgili riskleri, bunların sebep ve etkilerini belirlemesi, gelişme yollarını önermesi, bu denetimin eleştirel yaklaşımla değil yapıcı yaklaşımla yürütülmesini gerekli kılmaktadır. Performans denetiminin yapıcı yaklaşımla yürütülmesi, denetlenen kurumları değişim ve gelişmeye teşvik eden önemli bir etkendir.

Hesap verme sorumluluğu ile şeffaflığın kamu yönetiminde ve denetiminde belirleyici rol oynaması performans denetimlerinin yöneleceği yönü de belirlemiştir. Yüksek denetim örgütleri bir yandan denetlenen kurumların kendi kontrolleri dışında olan ama performanslarını olumsuz bir şekilde etkileyen unsurların nasıl

iyileştirilebileceği konusunda çalışmalar yaparken (bütçe, muhasebe, satın alma sistemleri gibi) diğer yandan da performans yönetimlerini nasıl oluşturabileceklerine ilişkin somut öneri ve tavsiyeler geliştirmektedir. Kamu kurumlarının performans yönetimi oluşturmaları için denetimlerde yoğun bir çaba harcanmaktadır. Geliştiren öneriler özetle şöyledir: Bütün kurumlar amaç ve hedeflerini açık ve net bir şekilde belirlemeli, hedeflerini yıllık hedeflere dönüştürmeli, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını ölçecek performans göstergeleri ve performans ölçütleri geliştirmeli, güçlü ve yeterli yönetim bilgi, izleme ve kontrol sistemlerine sahip olmalıdır.

Performans denetimi yoluyla kurum faaliyetlerinin, maliyetini azaltma, kalitesini artırma prosedür ve süreçlerini iyileştirme ve hedeflerini gerçekleştirme yolunda zengin deneyim ve birikimler elde edilmiş, vergisini ödeyen vatandaşların daha kaliteli daha ucuz hizmet almasının etkili yolları bulunmuştur.

B- Demokratik Gelişim ve Sayıştaylar

Demokratik parlamenter sistemde halk temsilcilerinin oluşturduğu parlamentolar, mutlak gücü elinde bulunduran iktidarın mali yetki ve işlemlerini denetlemek amacıyla ortaya çıkmışlardır[6]. "Devletin kamu maliyesi alanındaki yetkileri ulusal egemenliğin doğrudan doğruya kullanılması ile ilgili olması nedeniyle parlamentoların kamu harcamaları ve vergiler alanında yetkili kılınması, devletin bütçesini onaylaması, iktidarın mali uygulamalarını denetlemesi genel siyasal kontrolün çok önemli bir yönünü oluşturmaktadır[7].

Halka vergi salınması ve bu suretle toplanan gelirlerin harcanması, başka bir deyişle bütçe, öteden beri hemen her ülkede ilgi duyulan bir olay olmuştur. Bir yazarın deyişiyle bütçenin "kamu hizmetlerinin sipariş listesi" olması nedeniyle bu ilgi doğal sayılmalıdır[8].

Tarihte, halkın, mali olaylara ilgisinin önce İngiltere'de ortaya çıktığı görülmektedir. İlk kez, kendilerini halkın temsilcisi sayan İngiliz soyluları vergileme yetkisinin sınırlandırılması amacıyla kralları John'un karşısında çıkmışlardır. Bu

---

[6] ÇAĞAN, Nami "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", **Bahri Savcı'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları No.7, Ankara, 1988, s.210.

[7] GÜNEŞ, Gülsen, "Bütçe Hakkı – Evrensel Bir Mali Hukuk İlkesinin Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamasal Konumuna Eleştirel Bakış", **Cumhuriyetin 75. Yıl Armağanı**, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1999, s.288.

[8] BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, İstanbul, 1971, s.77.

girişim sonucudur ki, 1215 tarihinde Magna Charta (büyük Ferman) imzalanmıştır. İnsanlık tarihinde önemli bir yeri olan bu ünlü Fermanın 12. maddesi aynen şöyledir: "Hükümdar, kendisini esaretten kurtarmak, oğluna asalet unvanı vermek ve büyük kızını evlendirmek için halktan vergi isteyebilir. Bunun dışında ancak Genel Meclisin kararıyla halk vergi ödemeye çağrılabilir. Halkı vergi ödemeye ister Kral ister Meclis çağırsın, yük, makul ve mutedil olmak gerekir." [9]

Bu fermanı bağıtlarken İngiliz soyluları kuşkusuz kendilerinin çıkarlarını gözetmişlerdir ama, böylelikle ortaya çıkan "Bütçe Hakkı", zaman içinde toplanan vergilerin nerelerde, ne miktar ve niçin harcanacağını da kapsayacak şekilde gelişmiştir. Ne var ki bir cümleyle ifade ettiğimiz bu gelişme, tarihte yüzyıllar almış; bu gelişim için ayaklanmalar olmuş, krallar idam edilmiştir. I.Charles, halk temsilcilerinin rızasını almaksızın vergi koymasını başıyla ödemiş; II. Charles parlamento denetimine karşı çıktığı için halk ayaklanmış ve nihayet İngiltere'de 1688 yılında çıkarılan Bill of Rights (İnsan Hakları Yasası) ile parlamentoca kabul edilmedikçe hiçbir kimsenin vergi veya hediye, bağış, katılma payı adı altında bir ödemede bulunmaya zorlanamayacağı esası benimsenmiştir.[10]

Kıt'a Avrupasında da biraz gecikmeyle benzeri gelişmelere tanık olunmaktadır. Sanayi devrimi, batı Avrupa ülkelerinde yapısal ekonomik sonuçlar doğurmuştur. Manifaktür üretim yaygınlaşmış, ticaret yoğunlaşmıştır. Denizaşırı ticaret yollarının keşfiyle kara ticaret yollarının önemi azalmıştır.

Sanayi devriminin yarattığı ekonomik gelişme siyasal gelişmeyi de beraberinde getirmiştir. 1789 Fransız Devriminin ilkeleri yayılmakta gecikmemiştir. Bu gelişmeler sonucu siyasal planda aristokrasiden koparılan bir taviz parlamentolar olmuştur. Parlamento toplumsal bir kurum olarak ortaya çıktığında, merkezi otoriteye karşı halkın egemenliği, ulus, özgürlük, temel hak ve özgürlükler parlamento aracılığıyla önce tartışma gündemine girmiş, daha sonra da gerçekleşmiştir.

Nelerin hangi ölçülerde yapılabileceği ve bunlar için toplumun nasıl bir özveriye katlanacağı konusunda halk temsilcilerinin söz sahibi olmak istemeleri sonucu ilk bütçeler ortaya çıkmıştır[11]. Bütçe fikri ve müessesesi, tarihi seyri itibariyle

[9] GÜRSOY, Bedri, **Kamusal Maliye**, II. Cilt, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No.436, Ankara 1980, s.58.
[10] Ibid., s.59.
[11] Ibid, s.29.

bir kontrol ve denetleme ihtiyacının ifadesi olarak teşekkül ve inkişaf etmiştir. Gerçekten, ulusların, kendilerinden istenilen vergileri onaylama hakkının tanınmasıyla tohumun atılıp, toplanan gelirlerin nerelerde harcanacağının da ulus temsilcilerinin oluruyla tayin edilmesi ve nihayet bu onay ve iznin periyodik olarak tekrarlanması esasının yerleşmesi üzerine ortaya çıkan bütçeler, kamu gelir ve giderlerinin kontrolü ve bunun her yıl yenilenmesi ihtiyacının ifadesinden başka bir şey değildir[12].

Bütçenin bir kurum olarak ortaya çıkması "siyasi"dir; bütçe ile siyaset arasındaki ilişkiler organiktir, işin tabiatından doğmaktadır. [13] Demokratik devlet düzeninin gelişip güçlenmesini, halk temsilcilerinin kamu gelir ve giderlerinin saptanmasında söz sahibi olmak için hükümdara karşı sürdürdükleri mücadelenin ürünü olduğunu söylemek hiç de yanlış değildir.

Bütçe hakkı, tarihi gelişimine bakıldığında, parlamenter demokratik sistemlerin oluşup gelişmesi için yapılan uzun mücadeleler sonunda elde edilmiştir. Parlamentoların, günümüzde, ulusal egemenliği kullanmalarının en önemli göstergesi, her yıl, bütçe ve kesin hesap kanunlarının görüşülüp onanmasıdır[14]. Bütçeler, demokrasilerin, seçimler kadar önemli bir göstergesidir[15].

Bütçenin yasama organında görüşülüp onanması, demokratik ülkelerde, yürütmenin icraatının genel bir değerlendirmesine olanak veren çok önemli bir olaydır[16]. Günümüzde, bir ülkenin demokratik yapısı ve gelişmişlik düzeyi vergi ve bütçe sistemlerine bağlı olarak değerlendirilmektedir[17].

Gelirlerin toplanmasına, giderlerin yapılmasına bütçeyle izin verilmektedir ama bütçenin yasalaşmasıyla mali olay bitmemekte, bir anlamda yeni başlamaktadır. Gerçekten, gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması hususunda yasama organı tarafından yürütmeye yetki verilmesini ifade eden bütçenin, bir takım hukuki tasarrufların yapılmasını gerektirdiği açıktır. Bütçenin hukuki fonksiyonu, bu tasarrufların yasal hükümler dairesinde icrasını sağlamayı ifade eder. Diğer bir

---

[12] FEYZİOĞLU, Bedî N., **Bütçenin Kontrolü**, C.II, İstanbul, 1956, s.3.
[13] GÜRSOY, Bedri, op. cit., s.29.
[14] FEYZİOĞLU, Bedî N., "Bütçe ve Demokrasi", **İktidar Virüsü**, Çağdaş Yayınları, İstanbul,1997, s.182.
[15] FEYZİOĞLU, Bedî N., "Demokrasi ve Geçici Bütçe", **İktidar Virüsü,** s.199.
[16] FEYZİOĞLU, Bedî N., "Bütçe-Meclis-Veto", **İktidar Virüsü**, s.222.
[17] FEYZİOĞLU, Bedî N., "Vergi, Bütçe Demokrasi", **İktidar Virüsü**, s.250.

deyişle bütçenin hukuki fonksiyonundan amaç, idari faaliyetin mevzuat çerçevesinde yapılmasıdır[18]. Bütçe uygulamaları, yasama organının çıkardığı yasalara uygun biçimde yapılmak gerekir. Yasamanın devrettiği yetki, işlerin bu yönde yürütüleceğine dair bir emri de beraberinde taşır. Bu demektir ki, bütçe kanunları bir yandan devredilen yetkiyi belirleyen ve sınırlayan yasalardır, diğer yandan da daha önce gelirlerin toplanmasına giderlerin yapılmasına ilişkin olarak çıkarılmış bulunan yasalara riayet edileceğinin garantisidir[19].

Parlamento, bütçe kanunu ile yürütmeye bir mali mezuniyet tanımıştır ama, bu iznin yerli yerinde kullanılıp kullanılmadığı, öngörülen işlerin tahmin edildiği biçimde gerçekleşip gerçekleşmediği, işlemlerin usulüne uygun olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği önem taşımaktadır. Keza, kamusal hizmetlerin görülmesinde yasalarla belirlenen yöntemlere uyulup uyulmadığı, bütçe uygulamasında amaç dışına tartışılıp tartışılmadığı da çok önemlidir.

Bütün bunları bilmek, parlamentonun, parlamento olmaktan kaynaklanan en doğal hakkı, yetkisi ve hatta görevidir. Parlamento gelirlerin toplanmasına giderlerin yapılmasına izin vermektedir. Bütçeyi onamak suretiyle uygulanmasına yetki verdiği bu işlerin ne şekilde yürütüldüğünü, sonuçlarının ne olduğunu araştırmazsa, Parlamentonun başlangıçta böyle bir müsaade vermiş olmasının herhangi bir anlamı kalmaz.

İşte bu noktada denetim olgusuyla karşılaşılmaktadır. Bütçe işlemleri çok çeşitli, belgeleri ise son derece fazladır. İşlemlerin kanuni ve nizami olup olmadıklarının saptanması ise, başlı başına uzmanlık isteyen bir iştir. Denetim hakkını haiz olduğunda kuşku bulunmamakla beraber, acaba parlamento gibi siyasi bir organın bu işlerin üstesinden gelebilmesi kolay değildir.

Hiç kuşkusuz siyasal içerikli denetim parlamento tarafından bizzat yapılacaktır. Ama bunun dışındaki teknik denetimin parlamento tarafından yapılması son derece güçtür. Yapısal özellikleri nedeniyle parlamentolar bütçeyi bütün evrelerinde ve ayrıntılarıyla denetleme olanağından yoksundur. Bu nedenle uzmanlardan oluşan ve parlamentolar adına bütçe uygulamasını denetleyen

[18] ERGİNAY, Akif, **Mukayeseli Bütçe**, Ankara, 1957, s.12.
[19] GÜRSOY, Bedri, op. cit., s.406.

organların kurulması, bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır ki, bunlar, yüksek mali denetim organları, değişik söyleyişle sayıştaylardır.

Yüksek mali denetim deyimi, yürütme organının ve idarenin mali işlemlerinin parlamento adına ve en üst düzeyde denetimini ifade eder. Görevlerinin niteliğinin ve parlamento adına yürütme organını denetleme işlevinin gereği olarak bu yüksek mali denetim organları genellikle kuruluş, görev ve yetkileri bakımından bağımsız olup, yürütmenin dışındadırlar[20].

Liberal geleneğin bir yandan devlet harcamalarının yararına karşı duyduğu kuşku, bir yandan kamu görevlilerinin kararlarındaki isabete beslediği güvensizlik, bütçenin çok sıkı bir denetime tabi tutulması sonucunu doğurmuştur. Bu tür geleneğin özünden çok şey yitirdiği günümüzde bile hemen her ülkede geniş kapsamlı bir denetim (bazen bütçe uygulayıcılarının kişisel insiyatiflerini ve uygulamadaki çabukluğu yok etme pahasına) yapılmaya çalışılmaktadır[21].

Kuşkusuz, her ülke geleneklerine, kamu kesiminin gereksinmelerine ve olanaklarına uygun olarak az çok değişik kimlik taşıyan bir denetim mekanizması yaratmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'de geçerli olan Common-Law sistemi, yazılı kurallardan oldukça uzak, kodifikasyonlara yer vermeyen bir sistemdir. Bu sistemin bir gereği olarak yüksek mali denetim kurumları, ABD, İngiltere, İsrail ve diğer bazı ülkelerde örf, adet ve teamülün gerekleriyle mali, ekonomik ve teknolojik dinamizmin ivmesinin telif edilmesiyle biçimlenmişlerdir. Bu ülke Sayıştayları yargısal erk kullanmaya uzak ama parlamentolarına yardımcı kurumlar olmaya yakındırlar. Bu tip Sayıştaylarda, denetim sonuçları raporlarla parlamentoya sunulmakta; bu raporlar, parlamento tarafından yürütmenin denetiminde araç olarak, kullanılmaktadır. Örf, adet ve teamüle dayalı anlayış, İsrail'de denetime "ahlakilik" unsurunu eklerken ABD'de ekonomik gelişmelerin etkisiyle makro sorunlara dönük bir denetim anlayışı yerleşmiştir.

Anglo-Sakson anlayışının aksine Kıt'a Avrupasında Romano-Germanik ya da Civil-Law sistemi geçerlidir. Bu sistem, kuralları yazılı biçimde Anayasalardan

[20] BAŞ, Hasan, "Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi", **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:52, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:16, Eskişehir, 1984, s.114.
[21] ULUATAM, Özhan, **Kamu Maliyesi**, Ankara 1978, s.83.

başlayarak düzenler. Bu sistemde kurumlar ve kurallar yazılı metinlerle ifade edilirler. Kıt'a Avrupası hukuk sisteminin bu doğrultuda gelişmesinin nedeni, hak ve özgürlüklerin Anglo-Sakson ülkelerine göre göreceli olarak daha sert mücadeleler sonucu elde edilmesidir. Böylece kazanılan statülerin ve toplumdaki hakim siyasi ve hukuki kurumların güvencesi olarak yazılı metinler ortaya çıkmıştır[22].

Kıt'a Avrupasındaki bu hukuk anlayışı Sayıştayları klasik güç üçlüsünün dışında ama yargı erki ile donatılmış kendine özgü kuruluşlar olarak ortaya çıkarmıştır. Bu tip Sayıştaylarda denetim bulgularından bir bölümü yargılama yöntemiyle hüküm veya kesin hüküm tesis edilerek kendi organ ya da kurullarınca sonuçlandırılmaktadır. Yargı alanına giren konularda davacı, davalı gibi taraflar bulunmadığından ve kişilerce getirilen bir ihtilaf veya niza söz konusu olmadığından, bunların yargı faaliyetleri klasik yargı faaliyetine benzemez. Ancak, yargılama yönteminin hem kamu gelir, gider ve mallarına ilişkin işlemlerin hukuka uygunluğunu ve işlemleri yürütenlerin sorumluluğunun güvenilir bir şekilde tespit etmeye, hem bütün hak arama yollarına başvurmaya, hem de varılan sonucun değişmezliğini ve doğrudan uygulanabilirliğini sağlamaya olanak veren bir yöntem olması, bu Sayıştayların yargı yetkisi ile donatılmalarına yol açmıştır.

Sayıştay yargısının konusu kamusal hesap ve işlemler, muhatabı da mali işlemlerin oluşumunda rol alan kamu fonlarını yöneten kamu görevlileridir. Sayıştayın, yargı yoluyla sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yaptığı denetim, kişiler arasında çıkan uyuşmazlık türünden iki taraflı davalar şeklinde olmayıp mali işlem üzerinde yapılan nesnel ve soyut bir hukuka uygunluk denetimidir.

Bütçe hakkı, Devletin nerelere ne ölçüde para harcaması gerekeceğine ve bu harcamalar dolayısıyla halka ne gibi mali yükümlülükler yükleneceğine, milletin ya da yetkili temsili meclislerin söz sahibi olmalarını ifade etmektedir. Ulusun temsilcileri ön izinle yürütmeye bütçe ile öngörülmüş gelirleri toplama ve giderleri yapma izni vermektedir[23].

Ulusal egemenlik, demokratik parlamenter sistem ve Sayıştay, birbiriyle çok yakından ilgili kavram ve kurumlardır. Sayıştay, ulusal egemenliğin en belirgin yansıması olan bütçe hakkının etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamak görevi ile

[22] GÜRSU, Cengiz, "Dünya Sayıştaylarının Konum ve İşlevleri", **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi**. Y.13, S.73, s.4.
[23] GÜNEŞ, Gülsen, op. cit., s.284.

donatılmış bir kurumdur. Parlamenter sistemlerin oluşup gelişmesinde bütçe hakkı, hem bu sistemin ilk hareket noktası, hem de parlamentolara ulus adına egemenlik hakkının kullanılmasının en etkili bir vasıtası ve en açık bir ifadesidir. Bu nedenle parlamentonun bütçe hakkı açısından Sayıştay son derece önemlidir.[24]

Bütçe hakkının kullanılması bakımından ülkeler iki grupta toplanabilir. Bu hakkı daha ziyade bütçenin onanması safhasında kullanılan ülkeler ki bunlar Fransa ve Kontinantal Avrupa devletleridir. Bu ülkelerde bütçenin Parlamentoya sunulması ve görüşülüp onaylanması çok önemli bir olaydır. İngiltere ve onu örnek alan Anglo-Sakson ülkelerinde ise bütçe hakkı, bütçenin görüşülüp onanması aşamasından çok bütçe uygulamasının sonuçlanması üzerine bütçe kesin hesaplarının incelenmesi safhasında kullanılmaktadır[25].

Bütçe, aslında bir izin ve tahminler belgesi olup; önemli olan, bütçeyle verilen izin ve yetkiye ne ölçüde uyulduğu, bütçeyle öngörülen hizmetlerin ne derecede gerçekleştiği, bütçeyle ilgili işlemlerin usulüne göre yapılıp yapılmadığıdır. Bütün bunları, parlamentonun tek başına yapması mümkün olmayıp, bütçe hakkının etkili bir şekilde kullanılabilmesi için yürütmeden bağımsız bir denetim organının teknik

yardımına ihtiyaç vardır. İşte, bu denetim örgütleri, Anglo-Sakson ülkelerindeki denetim ofisleri, Kontinantal Avrupa ülkelerindeki Sayıştaylar, yani kısaca yüksek denetim organlarıdır. Bu nedenle, yüksek denetim organları (sayıştaylar) demokratik sistemin vazgeçilmez kuruluşlarıdır[26].

Vatandaşların kendilerinden toplanan paraların nerelerde, ne kadar harcandığından gitgide artan ölçüde haberdar olma istekleri, daha kaliteli kamu hizmeti beklentileri, dünyada demokratikleşme ve şeffaflaşma yönünde kat edilen mesafeler, sayıştayları demokratik rejimin vazgeçilmez kurumları haline getirmiştir.

Tanzimattan önceki dönemde şer'i nitelikteki devlet gelir ve giderleri yıldan yıla hesaplanıp defterlere kaydediliyor ise de, bunları bütçe olarak nitelemek mümkün olmadığı gibi bütçe hakkından da söz etmek mümkün değildir. Tanzimat döneminde ise batı anlamında bütçe anlayışı olmakla beraber halk tarafından seçilmiş temsilciler bulunmadığından bütçe hakkının kullanılmasından söz edilemez.

---

[24] FEYZİOĞLU, Bedî N., "Sayıştay ve Parlamento", **120. Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları: 18, Ankara, 1992, s.23.
[25] Ibid., s.25.
[26] Ibid, s.26.

Gerek Bütçe Kanunu gerekse bütçe hakkı çağdaş anlamı ile Cumhuriyetle birlikte gelişip serpilmiştir.[27]

Avrupadaki ekonomik ve siyasal gelişmelerle deniz ticaretinin gelişip kara ticaret yollarının öneminin azalması, kara yollarının önemlice bir bölümünü elinde bulunduran Osmanlıları güç durumda bırakmıştır. Transit ve ticaret gelirlerinin azalması sonucu çöküş süreci daha da hızlanan Osmanlı İmparatorluğu'nda ilk kıpırdanmalar düşünce alanında ortaya çıkmıştır. Batı ile bütünleşik bazı ufak etnik gruplar bir kenara bırakılırsa, o dönemde, Osmanlı İmparatorluğu'nda ekonomik ve siyasal gelişmeyi gerçekleştirecek sermaye birikimine sahip ulusal bir toplumsal güç mevcut değildi. Bu nedenle ekonomik kaynaklardan yoksun da olsa, batıya benzer gelişmeleri izleme ve gerçekleştirme görevi iyi niyetli asker-sivil bürokratlara düşmüştür. Tarihte "Islahat Hareketleri" diye bilinen yenileşme çabaları, batıda, Sayıştayların ortaya çıktığı yüzyılda ya da hemen ertesinde başlamıştır. 1839 Gülhane Hatt-ı Hümayunu, 1845 Hatt-ı Hümayunu, 1856 Islahat Fermanı, 1861 Hatt-ı Hümayun ile somutlaşan ıslahat hareketlerinde, yaptırımdan yoksun olmakla beraber iyi kötü iktidarın sınırlandırılması havası vardır. İşte bir yıl sonra 1862'de Osmanlı mali yaşamının düzenlenmesi, devlet gelir ve giderlerinin denetimiyle yıl sonlarında ilgili memurların hesaplarının incelenmesi için yüce mahkeme (Mahkeme-i Kübra) olarak Divan-ı Ali-i Muhasebe ya da Divanı Muhasebat adı altında Sayıştayın kuruluşunu da bu açıdan değerlendirmek gerekir. Bu tarihten 14 yıl sonra çıkarılan Kanun-u Esasi'nin 105. maddesinde, Sayıştay, anayasal bir kurum olarak yerini almıştır.

1876 yılının ikinci yarısında yayımlanan ve Osmanlı siyasi düşüncesinde "siyasetname" türünden ayrı, ilk anayasa kitabı olarak bilinen "Hükümet-i Meşruta"nın yazarı Esat Efendi'nin, kitabında, "ahali tarafından intihap olunmuş meclisin vezaifi nedir? Sorusuna, önce 'devletin varidat ve mesarifine …….. dikkat etmektir' şeklinde cevap vermesi, o günlerde "Devlet varidat ve mesarifine" verilen önemi göstermesi bakımından ilginç olsa gerektir[28].

Ankara'da Büyük Millet Meclisinin açılmasından sonra bütçenin denetimi Meclis içinden seçilen bir komisyonca yapılmış; 29 Nisan 1923'de hükümetçe bir

[27] GÜNEŞ, Gülsen, op. cit., ss.285-286.
[28] Tarık Zafer Tunaya'dan nakleden Bakır Çağlar, "Parlamentolar ve Denetim Yeni Bir Okuma Şeması İçin Kısa Not", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, Ankara, 1987, s.37.

Sayıştay kurulmuşsa da, Sayıştayın, hükümet tarafından oluşturulması sakıncalı görüldüğünden, Cumhuriyetin ilânından hemen sonra 24.11.1923 gün ve 374 sayılı Yasa ile Sayıştay yeniden kurulmuştur.

Parlamentoların kamu maliyesini bütçe aracılığıyla kontrol etmesi, uzun yıllar parlamentoların hükümetler üzerindeki üstünlüklerinin bir kanıtı olarak ileri sürülmüştür. Ancak, günümüzde, kamu maliyesinin parlamenter kontrolü düşüncesi belli ölçüde önemini ve etkisini yitirme eğilimindedir. Bu eğilimin baş nedeni, modern parlamenter demokrasilerin parlamento çoğunluğu ile bu çoğunluğun desteklediği yürütme organı arasındaki işbirliğine ve uyumlu davranmaya dayanmasıdır. Hükümet ile parlamento çoğunluğu arasındaki ilişki parti disiplini anlayışı sonucu daha da rahat sağlanmaktadır. Parlamento çoğunluğu ile hükümetin bütünleşmesi, parlamenter denetimin etkisini azaltmıştır. Zamanımızda parlamento-hükümet çekişmesinden çok, iktidar-muhalefet ayrılığı ön planda olup, parlamenter kontrol da daha çok parlamentodaki muhalefet açısından anlam taşımaktadır[29].

Parlamentonun hükümet üzerindeki denetiminin azalması, zamanımızda, demokratik gelişmenin olumsuz bir yönü olarak değerlendirilebilir. Ancak, bu olumsuzluk, halkın siyasal iktidarlar üzerindeki denetimi güçlendirilerek aşılabilir.[30] Günümüzde, halkın bilinç düzeyi yükseldiği, kitle haberleşme araçları geliştiği için, siyasal iktidarları denetleme olanakları artmıştır. Ancak, bunun için, halkın bilgilendirilmesi gerekir. Bu nedenle, yürütmenin işleyişi hakkında halka objektif bilgi verebilecek bağımsız ve yansız kurumlara ihtiyaç vardır. Bu önemli demokratik görev en iyi Sayıştaylarca yerine getirilebilir. Sayıştaylar, kitle iletişim araçlarından yararlanarak, denetim sonuçlarını, kamuoyuna aktarmak suretiyle son derece önemli demokratik bir görev yapmış olurlar.

Yasama organının kamu maliyesini denetiminin etkisini azaltan bir başka gelişme de, siyasal kararlarda teknisyenlerin giderek artan ağırlıdır. J.K. Galbraith tarafından ortaya atılan bu "teknostrüktür" kuramını göre, devlet yönetiminde teknokratlar gittikçe etkilerini artırmakta; parlamento ve hükümet, maliye politikası ve bütçe konularında alınan kararları kavramakta güçlük çekmektedir. Kamu maliyesi

---

[29] ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü", **Anayasa Yargısı 2**, Anayasa Mahkemesinin 23.Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 5, Ankara, 1986, s.216.

[30] İNAN, Atilla, "Sayıştay-Parlamento İlişkilerinin Çağdaş Boyutları", **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Y.12, S.68, s.15.

ile ilgili kararlar verimliliği ve rasyonelliği gözeten gelişmiş tekniklere dayalı olarak alındığı ölçüde, parlamentolar, bu gelişmeye ayak uyduramamaktadır. Parlamento, idarenin artan teknik gücü karşısında yetersiz kalmakta ve bu durum parlamenter denetimi zorlaştırmaktadır[31].

Aslında bu zorluk da Sayıştayların parlamentolara yapacakları teknik yardımla aşılabilir. Parlamento üyelerinden bütçenin dayandığı analizleri bilmeleri beklenemez. Bu durum, Sayıştayların uzmanlığıyla giderilebilir.

Sonuç olarak, Sayıştaylar, uzun, kanlı ve acılı bir savaşım sonucu kazanılan bütçe hakkının yasama organı tarafından etkili bir şekilde kullanılmasını sağlayan kurumlardır. Bu nedenle, Sayıştaylar, parlamenter demokrasinin vazgeçilmez unsurları olup; denetim ve Sayıştay sorunu demokrasi sorunuyla birlikte ele alınmalıdır. Parlamenter demokrasilerde, yasama organının, yürütmeyi denetleyebilmesinin en önemli aracı, ekonomik ve mali durum hakkında kendisine sağlıklı bilgiler sunabilecek bağımsız yüksek mali denetim kurumlarıdır. Son zamanlarda parlamenter kontrolün etkisinin biraz azalması, bu gerçeği değiştirmez. Hatta, bütçe tekniklerinin uzmanlık isteyen bir uğraş haline gelmesi nedeniyle demokrasilerde Sayıştaylara olan ihtiyacın azalması bir yana arttığı dahi söylenebilir.

C- Sayıştayların Sınıflandırılması

Görevlerinin niteliğinin ve parlamento adına yürütme organını denetleme işlevinin gereği olarak Sayıştaylar genellikle kuruluş, görev ve yetkileri bakımından bağımsız olup yürütmenin dışındadırlar. Kuruluş ve işleyişleri ülkelerin özelliklerine göre değişiklikler gösteriyorsa da denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve yapılanma açısından Sayıştayları iki grupta toplama mümkündür:

1- Denetim Bulgularının Bir Bölümü Kendi Yapıları İçinde Kesinleşen Sayıştaylar – Kurulsal Yapılanma

Bu tür sayıştaylarda denetimle ilgili bazı kararlar kurul ya da kurullarda alınmaktadır. Bunlar, genellikle, Devletin yapısı ve işleyişi yazılı hukuk kurallarına dayalı olan Kıta Avrupası ülkelerinin Sayıştaylarıdır. Bu sayıştayların denetim bulgularından bir bölümü yargılama yöntemiyle hüküm veya kesin hüküm tesis

[31] ÇAĞAN, Nami, op. cit., s.222.

edilerek kendi organ ya da kurullarınca sonuçlandırılmaktadır. Yargı alanına giren konularda davacı, davalı gibi taraflar bulunmadığından ve kişilerce getirilen bir ihtilaf veya niza söz konusu olmadığından bunların yargı faaliyetlerini klasik yargı faaliyeti saymak mümkün değildir. Ancak, yargılama yönteminin hem kamu gelir, gider ve mallarına ilişkin işlemlerin hukuka uygunluğunu ve işlemleri yürüten kamu görevlilerinin sorumluluğunu güvenilir bir şekilde tespit etmeye, hem bütün hak arama yollarına başvurmaya, hem de varılan sonucun değişmezliğini ve doğrudan uygulanabilirliliğini sağlamaya imkân veren bir yöntem olması bu sayıştayların yargı yetkisi ile donatılmalarına yol açmıştır.

Sözü edilen Sayıştaylarda yargı yoluyla sonuca bağlanmayan denetim bulguları ise genellikle uygunluk bildirimleri ya da raporlarla parlamentoya sunulmaktadır. Bu bildirim ve raporların içerdiği konular ya kesin hesap kanun tasarılarının görüşülmesi sırasında ya da bağımsız olarak parlamento tarafından karara bağlanmaktadır.

Bu tip Sayıştaylar "Hesap Mahkemesi" olarak nitelendirilmektedir[32].

Ancak kurulsal biçimde organize edilmiş bir kısım sayıştayların, örneğin Almanya, Hollanda ve Japonya örneklerinde olduğu gibi, yargısal yetkileri bulunmamaktadır.

2- Denetim Sonuçlarının Tamamı Parlamentolarca Karar Bağlanan Sayıştaylar – Ofis Türü Yapılanma

Bu tip sayıştaylar denetim sonuçlarını uygunluk bildirimleri ya da raporlarla parlamentoya sunmaktadırlar. Genellikle bu bildirim ve raporlar parlamento tarafından yürütmenin denetiminde araç olarak kullanılmaktadır[33].

Ofis türü sayıştaylar genellikle "Genel Denetçi" ya da "Komptrolör ve Genel Denetçi" diye adlandırılan bir başkanın yönetiminde tıpkı yürütme içindeki bir kamu kurumu gibi organize edilmişlerdir. Bu tip örgütlenmede bağımsızlık, kurumun başındaki kişiye verilmekte olup, kurum içindeki birimler ve meslek mensupları,

[32] BAŞ, Hasan "Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi", **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri**, 10-11 Haziran, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:52, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:16, s.115.
[33] Sayıştay Başkanlığı, op.cit., s.2.

yürütme içindeki kamu kuruluşlarında olduğu gibi hiyerarşik zincir içinde çalışmaktadır.

Sayıştaylar arasındaki bu yapılanma farklılığını çok kesin çizgilerle ayırmak mümkün değildir. Zira daha yakından bakıldığında, "kurulsal" şekilde yapılandırılmış sayıştaylarda da emir komuta zincirinin en üstündeki "Başkan"ın ofis türü sayıştaylardaki "genel denetçi"ye benzer yetkilerinin olduğu görülmektedir. Bazen de bunun aksi durumlarla karşılaşmakta: başka bir ifadeyle, "ofis" türü sayıştayların komiteler veya kurullar oluşturmak suretiyle "kurulsal" yapılanma içindeki sayıştaylara yaklaştıkları gözlenmektedir.

D- Sayıştayların Çalışma Anlayışlarında Gözlenen Gelişmeler

Denetim statik değil, sürekli değişim içinde olan bir alandır. Bu değişim ve gelişimi sayıştaylarda da gözlemek mümkündür.

• Performans Denetimi

Sayıştayların geleneksel görevi, mali işlemlerin yasalara ve kurallara uygun olup olmadığını denetlemektir. Son yıllarda bu geleneksel göreve yeni bir görev eklenmiştir. Kamusal kaynakların mevzuata uygun biçimde kullanılmasının yanı sıra verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı da sayıştayların uğraş alanına girmiştir. Böylece Sayıştayların yaptığı denetim yeni bir boyut kazanmış; sayıştaylar hukuka uygunluk denetimi yanında performans denetimi de yapmaya başlamışlardır.

• Raporlama Faaliyetinin Artması

Yargı yetkileri olsun veya olmasın sayıştaylar parlamentoları adına denetim yapan kurumlardır. Böyle olunca, az ya da çok denetim bulgularının parlamentolara sunulması doğal olup, işin başından beri sayıştayların raporlama faaliyeti bulunmaktadır. Ancak performans denetimi, raporlama faaliyetini yoğunlaştırmıştır. Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, artık, sayıştay raporları kamuoyuna da sunulmaktadır.

• Stratejik Planlama

Sayıştayların görevleri ve amaçları çoğu kez yasalarda ve diğer mevzuatta belirlenmişse de; bu görevlerin ve amaçların açık ve somut hedeflere dönüştürülmesi ve bu hedeflere nasıl ulaşılacağının belirlenmesi kurumsal

planlamaya ya da stratejik plana ihtiyaç göstermektedir. Bu bakımdan sayıştaylar sınırlı kaynaklarını en yüksek önceliklere göre dağıtmak üzere sağlıklı bilgi ve verilere dayalı uzun vadeli planlamaya ayrı önem vermektedirler.

• Bilişim Teknolojinden Yararlanma

Günümüzde Sayıştaylar bilişim teknolojisinin imkânlarından giderek artan oranlarda yararlanmaya çalışmaktadırlar. Ofis otomasyon sistemleri birçok sayıştayda etkili bir şekilde işlemektedir. Keza bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanma pek çok sayıştayın günlük faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olmuştur.

• Denetim Metodoloji ve Tekniklerinin Önem Kazanması

Denetim standartlarının metodolojilerinin ve tekniklerinin oluşturulmasına ve bunların süreklilik temelinde güncelleştirilmesine ve geliştirilmesine sayıştaylarca büyük önem atfedilmektedir. Zira bunlar, denetleyen-denetlenen ilişkilerinde netlik, şeffaflık ve karşılıklı güven sağlamanın; denetim hizmetlerinin kalitesini teminat altına almanın birer aracıdırlar. Keza gelişkin standartlar, metodolojiler ve teknikler üstün nitelikli denetim ürünleri sunmanın güvencelerinden sayılmaktadır.

• İç Denetimle İlişkilerin Gelişmesi

Sayıştayların, denetlenen kurumların kendi bünyelerinde oluşturulmuş bulunan denetim birimleriyle (iç denetimle) ilişkileri gelişmekte ve hatta zaman zaman işbirliğine dönüşmektedir. Böylelikle kamu kesiminin denetiminde hem tekrarlar veya geçişmeler önlenmekte hem de sınırlı denetim kaynakları daha rasyonel kullanılmaktadır.

• Ülkelerarası Kurumsal Bilgi ve Deneyim Paylaşımının İvme Kazanması

Sayıştayların birbirleriyle ilişkileri artmakta ve ilişkiler karşılıklı bilgi ve deneyim paylaşımıyla sınırlı kalmayıp ortak denetim projelerinin hayata geçirilmesi noktasına varmaktadır. Sayıştayların kendi aralarında oluşturdukları uluslararası ve bölgesel teşkilâtlar (INTASI, EUROSAI, ASOSAI vb.) denetim standartlarının, denetim metot ve tekniklerinin oluşturulmasında, yetkinleştirilmesinde ve yaygınlaştırılmasında önemli roller üstlenmektedirler.

• Denetlenen Kurumlarla İletişimin Artması

Sayıştay denetiminde denetlenenden bağımsız olma gereği önemini korumakla birlikte, denetlenenlerle karşılıklı iyi niyete ve güvene dayalı ilişkiler geliştirilmektedir. Özellikle performans denetimi alanında önceliklerin belirlenmesinde, denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde ve tavsiyelerin formüle edilmesinde denetlenen kurumların görüşlerine ve reaksiyonlarına önem atfedilmekte ve değer verilmektedir. Keza parlamentolara sunulan raporlarda denetlenen kurumların cevaplarına ve görüşlerine bunların özlerini bozmayacak şekilde yer verilmektedir.

• Hizmet İçi Eğitimde Süreklilik

Sayıştaylar giderek artan ve nitelik yönünden de zorlaşan bir iş yükünün üstesinden gelmek zorundadırlar. Bu bakımdan, mensuplarının bilgi ve beceri düzeyleriyle deneyim birikimleri sayıştayların en temel kaynağı durumundadır. Denetim elemanlarının yeni denetim alanlarına, sofistike metot ve tekniklere süratle intibaklarındaki zorunluluk, sayıştaylarca hizmet içi eğitime her geçen gün daha bir önem verilmesini gerektirmekte ve denetçilerin yetiştirilmesi aralıksız yürütülen bir faaliyet olarak algılanmaktadır.

E- Sayıştayların Şeffaflığın ve Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesi ve Kamu Mali Yönetimlerinin İyileştirilmesine Katkıları

• Kamu Yönetiminin Modernizasyonu Yönündeki Girişimlere Duyarlı Olma Yoluyla Katkıları

Denetim organları, ülkelerinde kamu yönetimi alanındaki yeni eğilimlere ve gelişmelere duyarlılık göstermekte; bu çabalara ve adımlara olumlu katkıda bulunmaktadır.

• Denetim Bulgularının / Raporlarının Yayımlanması ve Medya ile İlişkiler Bağlamındaki Katkıları

Sayıştaylar, raporlarını kamuoylarına açmaya ve bunların kolay erişebilirliğini sağlayarak şeffaflığa katkıda bulunmaya önem vermektedirler.

• İnceleme Konularının Seçiminin ve Denetim Sürecinin Danışma Mekanizmaları Aracılığıyla İlgi Gruplarına Açılması Yoluyla Katkıları

Parlamenterlerin ve Parlamento Komisyonlarının eğilimleri özellikle performans denetimlerinde dikkate alınmaktadır. Denetlenen kuruluşların ihtiyaçları ve beklentileri göz önünde bulundurulmaktadır. Denetlenen kuruluşlara denetim sürecinde sürekli bilgi aktarımı yapılmaktadır.

• İyi Uygulama Rehberleri Yoluyla Katkıları

Sayıştaylar, denetim raporlarının üretilmesiyle yetinmeyerek "Good Practice Guide", "Better Practice Guide" olarak adlandırılan ve Türkçe'ye "İyi Uygulama Rehberi" diye çevrilebilecek düzenleyici ve yönlendirici dokümanlar hazırlamakta ve kamu idarelerinin işleyişine bu yolla katkıda bulunmaktadır. Bu rehberler idarelerin kendi sistemlerini test etmelerine yardımcı olmaktadır.

• Araştırma Çalışmaları Yoluyla Katkıları

Sayıştaylar denetimlerinin yanı sıra kamu reformlarına ilişkin gelişmeleri araştıran "Study" ve "Research and Development Work" denilen çalışmalar gerçekleştirmekte ve bunları parlamentolarının ve kamuoylarının bilgilerini sunmaktadır.

• Program Değerlendirme Yoluyla Katkıları

Sayıştaylar, (programlarının nasıl geliştiğini, bu programlara gerek olup olmadığı vb. gibi konularının irdelendiği) "Program Değerlendirme" çalışmalarıyla performans denetimin boyutlarını aşan bir anlayış geliştirmektedir.

• Kendi Performansını Değerlendirme ve Kamuoyuna Sunma Yoluyla Katkı

Sayıştaylar, kendi faaliyetlerini şeffaflaştırmak ve kendi performanslarını ölçmek suretiyle kamuoylarına raporlar sunarak örnek ve öncü olmaya çalışmakta; hatta bu hususları stratejik hedef olarak belirlemektedirler.

• Sayıştayın Kendini Denetime Açması Yoluyla Katkısı

Gelişmiş ülke sayıştaylarının kendi faaliyetlerinin şeffaflığı konusuna önem vermeleri, bu bağlamda hem parlamentonun hem de özel sektördeki bağımsız dış

denetçilerin denetimine açık olmaları, kendi mali hesaplarına ilişkin denetim raporlarını ve bunların sonuçlarını yıllık faaliyet raporları içine dahil ederek parlamentoya ve kamuoyuna sunmaları önemli yönleridir. (Örneğin: ABD ve İngiltere)

• Raporlarının Yasama Organına Sunulması Yoluyla Hesap Verme Sürecine Katkıları

Hesap verme sorumluluğu, bir görevi icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevin icra tarzı hakkında açıklamada bulunma yükümlülüğüdür. Kamu kaynaklarının iyi kullanılmasını sağlamada birincil sorumluluk yöneticilerin, yani bakanların ve kurumların üst yöneticilerinindir. Sayıştaylar, yönetimin bu temel sorumluluğun yerine getirilmesindeki aksaklıkları yasama organına raporlayarak hesap verme sürecine katkıda bulunmaktadırlar.

Yukarıda sayılan katkılar bağlamında bazı sayıştayların misyon bildirimlerinden ve vizyonlarından örnekler sunulması yararlı olacaktır.

- İngiltere (Ulusal Denetim Ofisi)

Vizyon: Ulusa, akıllıca harcama yapmada yardımcı olmak.

Misyon: Mali yönetim ve raporlamada en üst standartları, kamu iş yaşamında doğru davranmayı ve kamu hizmetlerinin verilmesinde halka yararlı gelişimi desteklemek.

- Kanada (Genel Denetçi Ofisi)

Vizyon: Sürdürülebilir kalkınmaya katılmak ve katkıda bulunmak: vatandaşın gereksinimlerine yanıt sağlayan, dürüst, üretken bir hükümetin gelişimine yardımcı olmak suretiyle Kanada halkı için bir farkın yaratılmasına yardımcı olmak.

Misyon: Parlamentoya tarafsız bilgi, öneri ve güvence sağlayan bağımsız denetimler ve incelemeler yürütmek; hükümet faaliyetleri üzerindeki hesap verme sorumluluğuna ve en iyi uygulamalara ön ayak olmak.

- Avustralya (Ulusal Denetim Ofisi)

Vizyon: Kamu sektörü denetim hizmetlerinde tartışmasız mükemmeliyet.

Misyon: Kamu sektörü performansına ve hesap verme sorumluluğuna katkı değer sağlamak.

F- Yüksek Mali Denetim Kurumlarının Ortak Özellikleri – Çağdaş Denetim Ölçütleri

İster denetim bulgularının bir bölümü kendi yapıları içinde kesinleşen hesap mahkemesi şeklinde olsun, ister denetim sonuçlarının tamamı parlamentolarca karara bağlanan denetim ofisi biçiminde olsun, siyasal, sosyal ve hukuk yapılarından kaynaklanan ufak tefek farklılıklar dışında, bugün, yüksek mali denetim kurumlarının, ülkeden ülkeye farklı biçimde tezahür eden ama temelde aynı olan ortak özellikleri bulunmaktadır. Günümüzün gelişmiş ülkelerinden İngiltere'de Ulusal Denetim Ofisi yargı yetkisini haiz değildir. Fransız Sayıştayının ise yargısal işlevi vardır. Farklı hukuksal temellerine rağmen bu iki yüksek mali denetim kurumu da bağımsızdır, mensupları güvencelidir; ikisi de verimlilik ve yerindelik denetimi yapmaktadır. Her iki ülkede de kamu fonu kullanılan hemen her alan denetime tabidir.

Neredeyse evrensel boyut kazanmış olan bu ortak özellikler, aynı zamanda çağdaş denetimin de ölçütleridir. Bir ülkenin yüksek mali denetim kurumunun çağa ayak uydurup uyduramadığını belirleyebilmek için, bu ortak özellikleri taşıyıp taşımadığına bakmak gerekir.

1- Bağımsızlık

Yüksek mali denetim kurumlarının ortak özelliklerinin başında bunların "bağımsız" oluşları gelmektedir. Görevlerinin niteliğin ve yasama organı adına yürütme organını denetleme işlevinin gereği olarak yüksek mali denetim kurumları kuruluş, görev ve yetkileri bakımından bağımsız olup, yürütmenin dışındadırlar.

"Sayıştay bağımsız bir kurumdur. Bu bağımsızlık, sadece sözde kalan bir bağımsızlık olmayıp gerçek bir bağımsızlıktır. Çünkü bu gerçek bağımsızlık olmadan Sayıştay görevini yerine getiremez."[34]

[34] Hollanda Sayıştay Başkanı M.H. Peschar'ın Belçika Sayıştayının 150. yıldönümü münasebetiyle Brüksel'de yaptığı konuşma, Çev. Sacit Yörüker, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Y.14, S.77, s.17.

Sayıştayların yaptıkları denetim, parlamento adına yürütülmekle birlikte planlanmasında, uygulanmasında ve gerektiğinde sonuçlarının parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle "bağımsız" bir faaliyettir.

Çağdaş denetimi "özgün" yapan, onun bağımsızlık derecesidir. Denetimin tam bağımsızlığı – statüde, yetkide, fonlarda- amaca ulaşmada varlık ve başarısının nedenidir[35].

Bağımsızlık konusunda yüksek mali denetim kurumlarının mensuplarının anayasayla ya da kanunla düzenlenen teminatlarının bulunması da ortak bir özelliktir. Sayıştayların bağımsızlığı, mensuplarının bağımsızlığı ve teminatlarıyla doğrudan ilgilidir. Kurumsal bağımsızlık ile meslek mensuplarının güvencesi birlikte düşünülmesi gereken kavramlardır. Güvence, yargılama yapan üye kadar inceleme ve denetleme ile ilgili personeli de kapsar. Sayıştay başkanları ve üyeleri ile diğer meslek mensuplarının ya yargıç güvenceleri ya da benzeri güvenceleri bulunmaktadır.

Meslek mensuplarının güvencelerinin kurumun kurulsal yönetimiyle ve görevden alınmazlıkla sağlandığı görülmektedir. Görevden uzaklaştırma, maluliyet, mesleki yükümlülükleri çiğneme gibi sınırlı hallerde mümkündür[36]. Örneğin Almanya, İtalya, Belçika ve Fransa'da Sayıştay meslek mensupları yargıç statüsünde olup görevden alınamazlar. Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'de yargıç statüsünde olmamakla beraber benzer güvenceyle donatılmışlardır[37].

Bağımsızlık, bütün denetimlerin köşe taşı, olmazsa olmaz koşulu olarak kabul edilmektedir. Denetim prosedürleri ülkeden ülkeye farklılık ve çeşitlilik göstermekle beraber denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin "tarafsız" olmasını sağlamak bakımından denetçinin ve denetim birim, organ ve kurumunun bağımsız olması noktasında birleşilmektedir. Bağımsızlık, bir anlamda hem denetlenenden bağımsız olmayı, hem de her türlü dış müdahaleden uzak olmayı içermektedir. Bağımsızlığın kurallarla güçlendirilip güvence altına alınması kadar pratikte de işlerlik ve işlevsellik kazanması da üzerinde durulması gereken önemli ve gerekli konulardır.

---

[35] GEİST, Benjamin, "Devlet denetimi", Çev. Beyhan Ataç, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No:28/10, Ankara 1988, s.13.
[36] GÜRSU, Cengiz, op.cit., s.4.
[37] Sayıştay Başkanlığı, **Yeni Anayasalar ve Sayıştay** s.4.

Denetim literatüründe, bağımsızlığın denetlenen kurum veya birim karşısındaki durumu; görevin yerine getirilmesine elverecek bütçe imkânlarının sağlanması; personelin sayı ve uzmanlıklar yönünden yeterliliği; personelin göreve alınması ve görevden ayrılması; terfi, ücret ve diğer istihdam koşullarının mesleğe yakışır düzeyde olması; denetimin kapsamına, içeriğine ve zamanlamasına karar verme; veri, bilgi ve belgelere erişimde kısıtlama olmaması; denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin bir sınırlama olmaksızın raporlanması yönleri üzerinde de durulmaktadır[38].

INTOSAI tarafından kabul edilen Denetim Standartlarının 54.maddesinde, Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlıkları ile ilgili olarak, "Yönetim biçimi ne olursa olsun denetimde bağımsızlık ve objektiflik asıldır. Yasama ve yürütme organından yeterli ölçüde bağımsız olunması denetimin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının inanılırlığı açısından esastır" ilkesi yer almaktadır. Sözü geçen standartların 65. maddesinde, "Sayıştayın, görevin yürütülmesine ilişkin olarak yürütme organından talimat almaması bağımsızlığı açısından önemlidir. Sayıştay denetim yapmaya veya yaptığı denetimi (kapsamını, biçimini vs.) değiştirmeye, denetimden kaçınmaya, denetim bulgularını, sonuç ve tavsiyelerini örtbas etmeye veya değiştirmeye zorlanmamalıdır" şeklindeki çarpıcı ifadeler bulunmaktadır.

Bağımsızlık, çağdaş sayıştayların çok belirgin bir özelliğidir. Bu nedenle, mali kontrol ve denetim alanında yüksek mali denetim kurumları arasında fikir alışverişini gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş bulunan Uluslar arası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilâtı (INTOSAI) kongrelerinde sık sık ve önemle bu konu üzerinde durulmaktadır. Özellikle 1., 8. ve 9. kongrelerde bu konu yoğun biçimde tartışılmıştır. Devletin bir bütün olması, sayıştayların da Devletin bir parçası olması nedeniyle tümüyle ve tam bir bağımsızlıktan söz edilemezse de, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli olan fonksiyonel ve örgütsel bağımsızlığa sahip olmaları gerekmektedir. Denetlenen organdan bağımsız ve dış etkilere kapalı olmaları halinde sayıştaylar görevlerini tarafsız ve etkili biçimde yerine getirebilirler. [39] INTOSAI denetim standartlarına göre, Sayıştayın bağımsızlığını korumak için yürütmeden emir alınmaması, denetimini, onun istediği yönde yapmak durumunda

[38] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Raporu**, s.4.
[39] CRUZ, Domingo L., **INTOSAI'nin 30.Yılı**, Çev: Semiramis Serin, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 23/5, Ankara 1987, s.19, 44, 48.

kalmaması ve denetim bulgularını, sonuç ve tavsiyelerini örtbas etmemesi gerekmektedir[40].

Yüksek mali denetim kurumlarına, kendilerine verilen denetim görevini tam anlamıyla yerine getirebilmeleri için gerekli ekonomik araçların sağlanması gerekmektedir. Bunun için denetim kurumlarının kendi bütçeleri olmalıdır ve bu bütçelerin yürütülmesi anılan kurumların yetkisi içinde olmalıdır. Kendi özel bütçelerinin bulunması ve bütçenin kendilerince yönetilmesi bu kurumların bağımsızlığını sağlayan araçlardan biridir[41].

Denetim konularının özgürce belirlenmesi de bağımsızlığın bir gereğidir. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde denetim konularını özgürce seçme bir bağımsızlık işareti sayılmaktadır. ABD Sayıştayınca (General Accounting Office) yayımlanan "Kamu Kesimi Denetim Standartları"nda (3.11) denetim çalışmasıyla ilgili bütün meselelerde denetim organizasyonunun ve tek tek denetçilerin bağımsızlığa yönelik kişisel ve dış zarar verici müdahalelerden azade bulunmaları gereğine işaret edilmektedir. İsrail'de ise Sayıştay denetimi, "kamu denetim gücü" olarak ifade edilen bir dördüncü güç olarak kabul edilmektedir. Keza İngiltere'de de denetçilere, denetimleri sırasında "yöntemsel ve konusal" özgürlük verilerek çağdaş denetim anlayışları geliştirilmektedir[42].

Kurumsal bağımsızlık kuşkusuz sınırları ve nitelikleri standart ve her ülkede aynı özellikler gösteren bir karakterde değildir. Almanya'da kurumsal bağımsızlık kavramı Anayasa'da açıkça ifade edilmemekle birlikte Sayıştay meslek mensuplarının dışarıdan emir ve talimat almama güvenceleri parlamento ve özellikle hükümet ile olan ilişkilerde bağımsız bir Sayıştay yaratmıştır. İtalya'da kurumsal bağımsızlık Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Belçika'da Sayıştay, bir parlamento organıdır. Ancak, bu durum, bağımsız olmadığı anlamına gelmez. Öyle ki belirli bir denetim yapılması konusundaki dışsal bir talebi karşılayamayacağı gibi bütçesini de kendi hazırlamaktadır. Fransa'da Sayıştay tam bağımsız bir kurumdur. Yargısal erkle donatıldığından, adli mahkemelere benzerliği söz konusudur[43].

---

[40] INTOSAI, **Denetim Standartları**, INTOSAI Denetim Standartları Komitesi Yayını, 1987, Çev: Gül Alptürk, Sayıştay Dergisi, S.2, Ekim-Aralık 1990, s.52.
[41] CRUZ, Domingo L., op. cit., s. 19, 44, 48.
[42] GÜRSU, Cengiz, op. cit., s. 4.
[43] GÜRSU, Cengiz, op. cit., s. 4.

2- Denetim Alanının Genişliği

Bugün ulaşılan çağdaş aşamada, yüksek mali denetim kurumları, kamu fonunun kullanıldığı hemen her alanı denetleyebilmektedir.

Devletin geleneksel görevlerini yürüten, merkezi idareyi oluşturan bakanlıklar ve bunların taşra teşkilâtı yüksek mali denetim organlarının denetimine tabidir ve esasen bu hususta tartışma yoktur. Tarihi gelişim içinde, devlet, diplomasi, adalet, eğitim, savunma gibi alışılmış işlerle kendini sınırlamamış; "sosyal devlet" anlayışının da katkısıyla üretime yönelmiş; fertlerce yapılan bazı işleri görür hale gelmiş; böylelikle devlet, çeşitli alanlara dal budak salmıştır.

Devletlerin bu karmaşık görüntüsü karşısında, kaynağı ne olursa olsun böyle ya da şöyle kamu fonu kullanan tüm kurum ve kuruluşların sayıştaylarca denetlenmesi anlayışı benimsenmiştir[44]. Bugün artık, sermayesinin tümü veya bir bölümü devletçe sağlanan kamu iktisadi teşebbüsleri, devletçe mali destek sağlanan birimler, sosyal sigorta kurumları, yerel idareler, özetle devlet katılımı olan sınai ve ticari tüm teşebbüs ve kuruluşlar sayıştayların denetimine tabi bulunmaktadır. Örneğin, Fransa'da Sayıştay denetimi, bakanlıklardan ve idari özerkliğe sahip kamu idarelerinden başlayıp yerel idarelere, sosyal güvenlik kuruluşlarına ve kamu iktisadi kuruluşlarına kadar uzanmaktadır.

Kamu iktisadi teşebbüsleri kapsamına ticari ve sınai nitelikteki ulusal kamu kurumları, sermayesinin tamamı devlete ait bulunan ve özel hukuk hükümlerine göre idare edilen şirketler, sermayesinin çoğuna devletin sahip bulunduğu karma şirketler girmektedir. Fransa'da kamu iktisadi teşebbüsleri, 1976 yılına kadar "Kamu İşletmeleri Hesapları Denetleme Komisyon" adı bir kurulca denetlenmekte; Sayıştayın bir dairesi gibi çalışan bu komisyon, denetimine giren kurumların idare hesabı, bilanço ve kâr zarar hesaplarını yıllık olarak inceleyip raporlar hazırlayarak parlamentoya sunmaktaydı[45]. 1976 yılında çıkarılan bir kanunla tüm sosyal güvenlik kurumları, kamu işletmeleri, ulusallaştırılmış endüstriler doğrudan Sayıştay denetiminin kapsamına alınmıştır.

---

[44] CRUZ, Domingo L, op. cit., s. 29.
[45] Sayıştay Başkanlığı, **Yeni Anayasa ve Sayıştay**, s.4.

Almanya'da bakanlıklar ve bağlı birimler, demiryolları, posta ve telefon idaresi, özel federal fonlar, bütçeden yardım alan kuruluşlar Sayıştay denetimine tabidir[46].

İtalya'da klâsik birimler yanında sosyal güvenlik kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri, kanunla kurulan kuruluşlar, bölgesel ve yerel idareler ve devletten yardım gören kuruluşlar denetim kapsamı içindedir[47].

İspanya Sayıştayı, saray da dahil olmak üzere merkezi idare, otonom bölgeler, yerel idareler, sosyal güvenlik kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştirakleri, devlet kefalet veya kredisinden yararlanan tüm şirketleri denetlemektedir[48].

İsrail yüksek mali denetim kurumunun yetki alanı çok geniştir. Kamu yönetimi içindeki tüm bakanlıklar, kamu teşebbüsleri ve yerel yönetimler Devlet Kontrolörlüğünün denetimine tabidir. Bunun yanında, yönetime, devletin katıldığı tüm teşebbüsler, devlet tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak desteklenen tüm kurum ve kuruluşlar da denetim alanı içine girmektedir[49].

Bu hususta INTOSAI kongrelerinde daha ziyade devlet katılımı olan sınai ve ticari teşebbüsler üzerinde durulmaktadır. Klasik iktisatçıların devlet faaliyetlerinin mümkün olan en düşük seviyede tutulması gerektiği yolundaki yaklaşımlarına rağmen zaman içinde devlet, bir yandan büyümeyi veya kalkınmayı sağlamak, konjonktürü düzenlemek gibi nedenlerle bir yandan da "sosyal devlet"in gereklerini yerine getirebilmek amacıyla müdahaleci kimliğe bürünmüş, ekonomide rol sahibi olmuştur. Devletler, ekonomik işlevlerini daha ziyade özel yasalara göre kurulmuş sınai ve ticari teşebbüsler yoluyla yerine getirmektedirler. INTOSAI kararlarına göre, bu teşebbüslerde devletin katkısı önemli boyutta ise, (ki bu yüzde elli olarak mütalaa edilmektedir) bu teşebbüsler, mutlaka sayıştayın denetimine tabi olmalıdır. Ancak, bu yüzde elli oranı kesin değildir. Devlet katılımının az olduğu durumlarda, bu

[46] BENLİKOL, Sabahattin, **Günümüz Sayıştayları**, İstanbul 1991, Çoğaltma, s.21.
[47] Ibid.
[48] Ibid., s.22.
[49] SCHAFER, Hans, "Federal Almanya Cumhuriyetine Ağırlık Vererek Üst Denetim Kurumlarının Anayasal Durumu", Çev: Beyhan Ataç, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, Sayıştay 125.Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 28/10, Ankara 1988, s.44.

teşebbüsün denetlemeye tabi tutulup tutulmaması, yasa ile belirlenmiş sınırlar içinde sayıştayın ihtiyarına bırakılmalıdır[50].

Yine INTOSAI kararlarına göre bunların denetiminin, sonradan denetim şeklinde olması; iktisadilik, verimlilik ve etkinlik açısından yapılmasında yarar vardır. Keza bu teşebbüslere ilişkin olarak parlamentoya sunulacak raporlarda bu kuruluşların sınai ve ticari sınırlarının korunmasına özen gösterilmelidir[51].

3- Verimlilik ve Etkinlik Denetimi

Yukarıda da değinildiği üzere sayıştayların denetim görevi, mevzuata uygunluk biçiminde başlamıştır. Geçmişte, hatta hayli yenilere kadar denetim, temelde, hesapların düzenlililiğinin ve harcamaların yasallığının kontrolü olarak düşünülmüş ve uygulanmıştır.

Son 40-50 yılda bu anlayış temel bir değişikliğe uğramış bulunmaktadır. Gerçekten, geleneksel fonksiyon ile ilgili düşünceden gittikçe artan bir biçimde iktisadilik, verimlilik ve etkinlik açısından devlet program sonuçlarının değerlendirilmesine doğru kayılmıştır. Esas olarak devletçe harcanan paranın karşılığının alınıp alınmadığı; alternatif yöntemlerin değerlendirilip değerlendirilmediği hususları üzerinde durulmaya başlanmıştır[52].

Öte yandan, demokratik bilincin giderek artması sonucu kamu gelir ve giderlerinin sadece yasalara uygun toplanıp harcanması toplumu tatmin etmez olmuştur. Bunun ötesinde, halk, kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini de öğrenmek istemiştir[53].

Ekonomik ve mali yaşamın ve yapıların giderek büyüyüp karmaşık hale gelmesi, kullanılan ekonomik ve mali etkinlik tekniklerinin gelişmesi, sayıştayların denetimine “verimlilik” ve “etkinlik” unsurlarını eklemiştir.

Tabiatıyla denetimdeki bu anlayış değişikliği birdenbire ve kendiliğinden olmamıştır. Bir yandan ekonomik ve mali yaşamın karmaşıklaşıp, kaynakların iyi

[50] CRUZ, Domingo L., op. cit., s.27.
[51] CRUZ, Domingo L., op. cit., s.53.
[52] GEİST, Benjamin, op. cit., s.12.
[53] EDDS, John A., “İç ve Dış Denetim”, Çev: Fethi Heper, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, Sayıştay 125.Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 28/10, Ankara 1988, s.80.

kullanılması ihtiyacı bir yandan demokratik bilincin gelişmesi sonucu denetim anlayışı değişmiştir.

Çağdaş denetim, klasik düzenlilik anlayışını aşarak devlet faaliyetlerinin iktisadilik, verimlilik ve etkinlik açısından incelenmesi hususunda evrensel boyut kazanmıştır. Bu durum, "üç E" formülü diye anılmakta olup; söz konusu kavramların İngilizce karşılıkları olan economy, efficiency ve effectiveness sözlüklerinin baş harflerinden oluşmaktadır. İktisadilik ve verimlilik kavramları, girdi-çıktı ilişkilerinin karşılaştırılması suretiyle açıklanmaktadır. İktisadilik, soruna, girdi yönünden bakılarak açıklanmakta; aynı çıktı miktarına daha az girdi ile ulaşmanın mümkün olup olmayacağı hususu üzerinde durulmaktadır. Verimlilikte meseleye, çıktı yönünden bakılmakta; daha fazla bir çıktı miktarına, aynı girdi miktarıyla ulaşıp ulaşılamadığı araştırılmaktadır. Uygulamada, verimlilik, hem iktisadiliği hem de verimliliği kapsar şekilde kullanılmakta olup; bir programın amacına gerçekten ulaşıp ulaşılmadığını kontrol etmek için yapılmaktadır[54].

Ancak, hemen belirtilmelidir ki, verimlilik ve etkenlik denetimi konusunun, bir ülkenin kamu faaliyetlerinin miktarı ve türü kadar çok ve değişik olması nedeniyle şimdiye kadar standart bir sınıflandırma yapılamamıştır. Başka bir ifadeyle bu tür bir denetim için gönül rahatlığıyla uygulanabilir standartlar mevcut değildir.[55]

Denetimdeki bu yeni yaklaşımı daha iyi açıklayabilmek için verimlilik ve etkinlik kavramlarıyla bu kavramların piyasa ve kamu ekonomisindeki gelişimine, kamusal mal ve hizmetlerde optimum arayışlarına kısaca değinmek yararlı olacaktır.

Piyasa ekonomisinde hangi ürünlerin üretileceğini ilke olarak tüketicilerin talepleri belirlemekte; bir malın talebi artarsa fiyatı yükselmekte, o malın üretimine daha çok kaynak (emek, sermaye, doğal kaynak) aktarılmaktadır. Fiyatlar, tüketici ve üreticilere doğru yol gösterdiğinden ülke kaynakları akıllı biçimde kullanılmış olur. Otomatik bir güç, "görünmez bir el" piyasada dengeyi sağlar. Onun içindir ki, "Bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler" ilkesiyle simgeleşen liberal ekonomi çerçevesinde devlet faaliyetlerinin mümkün olabilen en düşük seviyede tutulması istenmiştir.

[54] GEİST, Benjamin, op. cit., s.17.
[55] GEİST, Benjamin, op. cit., s.18.

Ancak, klâsik iktisatçıların bu yaklaşımına rağmen, uygulama, bu anlayışın tam tersi yönde gelişmiş; tarihi gelişim içinde, devlet, sadece yönetsel işlerle yetinmeyerek üretim, kaynak dağıtımı, bölüşüm, ekonomik denge, büyüme-kalkınma, konjonktürün düzenlenmesi gibi alanlara el atarak "müdahaleci devlet" kimliğine bürünmüş, kamu harcamaları giderek yaygınlaşma temayülü göstermiştir[56]. Bu durum, Adolf Wagner'in kendi adıyla anılan yasasında "trend artışı", Wiseman ve Peacock tarafından ise "trend sıçraması" kavramlarıyla açıklanmaktadır[57].

Kamu harcamalarındaki bu eğilim, ülkemiz için de geçerlidir. Öyle ki, 24 Ocak 1980 İstikrar Tedbirleri ile serbest piyasa ekonomisine geçilmiş ve yetkililerce devletin küçültüleceği ısrarla belirtilmiş olmasına rağmen, devlet, küçültülebilmiş değildir[58]. Keza, diğer bazı ülkelerde de devleti küçültmek anlayışıyla işbaşına gelen iktidarlar da (İngiltere'de Thatcher, ABD'de Reagan) silahlanmayı hızlandırarak kamu harcamalarını arttırmaktan çekinmemişlerdir[59]. Esasen, günümüzde çağdaş muhafazakâr devlet anlayışını temsil eden Friedman'ın başı çektiği devletin ekonomiye müdahalesini reddeden Şikago Okulu bile monopollerle mücadele, dışsal ekonomiler, korunmaya muhtaç olanlar ve sözleşmelerin uygulanmasının sağlanması hususlarında devlet müdahalesini öngörmektedir[60].

Piyasa ekonomisinde fiyat mekanizması, kaynakların en çok fayda yaratan mal ve hizmetlere yöneltebilmesine, girişimcilerin kâr ölçütüyle iktisadi tahlile girmeden ve kaynakları uygun alanlara ayırabilmelerine, kısaca kendilerini piyasanın "görünmez el"ine teslim edebilmelerine karşılık, kamu ekonomisinde yani fiyat ödetilmeksizin sunulan kamusal mal ve hizmetlerde faydayı belirleyen görünmez bir el, otomatik bir gösterge yoktur. Bu nedenle, kamu ekonomisi kararlarında iktisadi analiz gerekli ve zorunludur[61].

Oysa, tarihi gelişime bakıldığında, iktisadi tahlillerin piyasa ekonomisi için geliştirildiği görülmektedir. Gerçekten, Maliye yazınına bakıldığında çok uzun bir

---

[56] SÖNMEZ, Sinan, **Kamu Ekonomisi Teorisi**, Ankara 1987, s.52.
[57] ÖNDER, İzzettin, **Türkiye'de Kamu Harcamalarının Seyri: 1927-1967**, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 1925, İktisat Fakültesi Yayın No: 330, İstanbul 1974, s.10.
[58] OYAN, Oğuz, **Dışa Açılma ve Mali Politikalar Türkiye: 1980-1989**, Ankara 1989. s.240.
[59] BULUTOĞLU, Kenan / KURTULUŞ, Erciş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, İstanbul 1981, s.9.
[60] AKALIN, Güneri, **Kamu Maliyesi**, Ankara 1981, s.240.
[61] BULUTOĞLU, Kenan, op. cit., s.X.

süre daha ziyade işin gelir tarafıyla ilgilenildiği, giderlerle ilgili olarak genel kavramların verilmesiyle yetinildiği görülmektedir. Bu durum, belki de kamusal mal ve hizmetlerin "bölünememe", "yoksun bırakılamama", "piyasa konusu olmama" gibi özelliklerinden ve dolayısıyla fiyatlandırmanın zorluğundan kaynaklanmıştır.[62]

Yukarıda değinildiği üzere kamu kesiminin büyüme eğilimi, bir yandan sanayileşmenin yarattığı çevre gibi sorunlar bir yandan da refahın gerçekleştirilebilmesi için devletin işsizliği önleme, fiyat istikrarı, eğitim, kültür, gelir dağılımı gibi işlevleri de üstlenmesi sonucu giderek artmış; kamu ekonomisinin, ulusal ekonomideki önemi iyice artmıştır. Bu artış sonucu, kamu hizmetlerinin etkinliğini artırıcı önlemler aranıp bulunması ihtiyacı olarak ortaya çıkmış, kamusal mal ve hizmetlerde optimum arayışları başlamıştır[63]. Piyasa ekonomisinde, maliyetlerin azaltılmasına, satış ve kârın artırılmasına ilişkin tekniklerden kamu ekonomisinde de yararlanılabileceği anlaşılmıştır. Kamu ekonomisinde en yararlı projelerin seçimi ve en düşük maliyetlerle gerçekleştirilebilmesi amacına yönelik olarak iş bütçesi, program bütçe gibi yeni bütçeleme teknikleri hep bu arayışın sonucudur. Azgelişmiş ülkelerin kıt kaynaklarını en verimli şekilde kullanabilmek için ekonomik tahlil yapma zaruretleri ile uluslararası yardım kuruluşlarının kredi talep edilen yatırımlar için fayda maliyet analizi istemeleri bu gelişimin ivmesini artırmıştır[64].

Bu gelişim içinde sık sık söz edilen "verimlilik" ve "etkinlik" kavramlarına gelince; değişik ülkelerde kamusal faaliyetlerin miktar ve türünün çok farklı olması nedeniyle bu konuda standart tanım ve sınıflandırmalar yapılmış değildir. 18. yüzyılın sonlarından itibaren üzerinde durulan, öğretide teknik (fiziki) verimlilik-ekonomik verimlilik, net-brüt verimlilik gibi ayırımlara tabi tutulan, bazı yazarlarca prodüktivite ile eş anlamlı tutulan verimlilik konusunda değişik tanımlarla karşılaşılmaktadır. Bu tanımların ayrıntısına girmeksizin bir kaynakça verip [65]

---

[62] AKALIN, Güneri, op. cit., s.56.
[63] BULUTOĞLU, Kenan / KURTULUŞ, Erciş, op. cit.s.98.
[64] BAŞ, Hasan, "Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği", **Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, 1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Veremliliği Sempozyumda sunulan bildiriler, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s.115.
[65] FALAY, Nihat, "Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk", **Çağdaş Sayıştay Sempozyumu**, Ankara 1987, s.50; DİCLE, Atilla, **Program Bütçesi – Kamu Yönetiminde Planlama – Programlama – Bütçeleme Sistemi (PPBS)**, Ankara 1973, s.7; COŞKUN, Gülay, **Bütçe Reformu "Nedenleri" ve "Program Bütçe Sistemi**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No:150, Ankara 1970, s.23; GÜRSOY, Bedri, **Kamu Maliyesi**, Birinci

verimliliği, eldeki kaynaklarla (girdiler) mümkün olan en çok ürünün (çıktının) elde edilmesi yani belirli bir miktar kaynakla amaca en iyi şekilde ulaşılmasıdır biçimde tanımlamakla yetineceğiz.

Aynı anlamı taşımamakla beraber, piyasa ekonomisinde kâr, verimliliğin ölçülmesinde çok önemli bir ölçüttür. Bir işletmede verimliliğin artırılması, yani aynı ürünün daha düşük bir maliyetle elde edilmesi ya da aynı maliyetle daha çok ürün elde edilmesi aynı zamanda karın da artması demektir. Kârın azamileştirilmesi, verimlililiğin de artması anlamına gelir. Piyasa ekonomisinde kâr vazgeçilmez bir unsur olduğundan, bu kesimde verimlilik daha kolay ölçülebilmektedir. Oysa, kamu kesiminde durum farklı olup; kâr, amaç değildir. Hatta, diplomasi, savunma gibi hizmetlerde kâr bir yana ortada somut bir ürün dahi gözükmemektedir. Bu durum, kamuda, verimliliğin ölçülmesini güçleştirmektedir. Bu güçlükler nedeniyledir ki, kamu kesiminin verimlilikten daha geniş olan "etkinlik" kavramı kullanılmaktadır[66].

Verimlilikte olduğu gibi etkinlikte de çeşitli tanımlarla karşılaşılmakta olup; 65 numaralı dipnota atıf yapmakla ve şu tanımı vermekle yetineceğiz. Etkinlik, çok genel anlamıyla amaçların gerçekleştirilme derecesi olup; amacı (çıktı) daha az, mümkün olan en az maliyetle gerçekleştirebilmek için yol gösterici bir süreçtir. Bu süreç içinde, düşük bir çıktıyı yansıtan bir program, yüksek çıktılı bir programa göre etkin olabilir. Örneğin, eğitilen işçi sayısı açısından iyi eğitilmiş az sayıdaki işçinin, iyi eğitilmemiş çok sayıdaki işçiye kıyasla daha etkin bir programı ifade edebilir[67].

Etkinliğin kıstası ve tanımı, verimliliğe göre daha güçtür. Bu iki kavram, eş anlamlı olarak kullanılabilirse de, çıktıların veya faydaların parasal değerler olarak ölçülemediği durumlarda, etkinlikten söz edilir. Kamu kesiminde çıktı ve faydaların parasal ifadesi genel olarak zor olduğundan, etkinlik, bu kesim için söz konusu olan bir kavramdır.

Verimlilik ve etkinlik konusundaki gelişme, denetime de yansımakta gecikmemiş, denetlenen birimlerin verimlilik ve etkinliğini geliştirme amacı güden, o

---

Cilt, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 378, Ankara 1975, s.201; AYDINOĞLU İ.Hakkı, "Akçalı Denetim (Bizde ve Dünyada)", **Maliye Enstitüsü Konferansları** 1965, Ank. Ünv.Siyasal B.F. Yayınları, No: 199/18, Maliye Ens. Yayınları, No:23, Ankara 1966, s.122; GÜNDÜZ, M.Nihat, **Kalkınma İçin Sistemci Denetim**, Ankara 1974, s.20.

[66] FALAY, Nihat, op. cit., s.51.

[67] FALAY, Nihat, op. cit., s.51.

birimin faaliyetlerini değerlendiren bir denetim gündeme gelmiştir. Özellikle İkinci Dünya Savaşından sonra, kamu kesiminde, yüksek mali denetim kurumları, kamu fonlarının iktisadi ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının denetimine, başka bir ifadeyle "performans denetimi"ne, hukuka uygunluk denetimi kadar önem vermeye başlamışlardır.

Performans denetiminin tanımı üzerinde tam bir görüş birliği olmayıp, bu konuda çeşitli tanımlar yapılmıştır. Bunlardan biri "bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla yapılan denetim" şeklinde olup;[68] diğeri de İsrail yüksek denetim kurumunun uluslar arası üne sahip Başkanı İ.E. Nebenzahi'nin "program sonuçlarının denetimi adıyla da bilinen etkinlik denetimi, makul bir masrafla öngörülen amaçlara ulaşılıp ulaşılamadığını anlamak için hükümet çalışmalarının değerlendirilmesini kapsar" şeklindeki tanımıdır.[69] Bu konuda daha özlü ve daha kapsamlı tanımlar da yapılmış olup, yapılmaya da devam edilmektedir. Bunlardan birkaç örnek vermek yararlı olacaktır:

"Performans denetimi, bir kurumun faaliyetlerinin, daha ucuz, daha hızlı ve daha iyi yapılması için söz konusu faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir[70].

"Bir kurumun faaliyetlerinin; tutumluluk, verimlilik ve etkinlik unsurlarına göre yöneltilip yönetilmediğini ve hesap verme sorumluluğunun gereklerinin makul bir şekilde yapılıp yapılmadığını görmek için değerlendirilmesidir[71].

"Yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan, hedef tayini ve planlaması yapılan, tamamen teknik ve objektif olmasına azami özen gösterilen, ilgililerin görüşlerini de içeren, yönetimle ilgili özel noktaları değil, aynı zamanda örgütlenme ve yönetim faaliyetlerini de kapsayan, idarenin siyasi kararlarının eleştiri konusu yapılmadığı,

---

[68] İNAN, Atilla / GÜNDÜZ, Nezihe, "Sayıştayın Etkinlik Denetimi Yürürlükteki Mevzuat Açısından Uygulama İmkanları**", Çağdaş Sayıştay Sempozyumu**, Ankara 1987, s.69.

[69] NEBENZAHİ, İ.B., "Etkinlik Denetimi ve Politikası" **Revue Internationale De La Verification Des Comptes Publice** dergisi, Ekim 1975, Çev: Hayri Kurtgözü, Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk, Y.7, S.38, s.23.

[70] THAMPSON, Katherina, "Performance Auditing; What is it?", **The Government Accountants Journal** Vol. 45, Issue 1, Spring 1996, s.14.

[71] KHAN, Muhammed Arkam, **Performance Auditing The Three Es**. 2.Edition, Lahore: The Auditor General of Pakistan, 1990, s.2.

alınan siyasi kararlarının verimliliğinin, tutumluğunun ya da etkenliğinin araştırıldığı bir çalışma biçimidir[72].

"Kaynakların en ekonomik koşullarda elde edilip edilmediğinin, kaynaklardan en verimli şekilde yararlanıp yararlanılmadığının ve planlanan amaçların etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesidir[73].

"Performans denetimi, kaynakların verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesidir."[74]

"Performans denetimi, bir organizasyonun, programın, faaliyetin veya fonksiyonun mali ve işlemsel performansını incelemeyi amaçlayan bir denetim türüdür."[75]

Performans denetimi "Kamu yöneticilerinin hesap verme sorumluluğunu geliştirerek kamusal kaynakların rasyonel kullanımını sağlamaktır."[76]

"Performans denetimi daha çok verimlilik, etkinlik ve tutumluluk sağlamaya yönelik olarak, mali ve mali olmayan olayların, faaliyetlerin, bağımsız, sistemli ve objektif olarak incelenmesidir." [77]

Amerikan Sayıştayına çıkarılan genel kabul görmüş kamu denetim standartlarına göre de "performans denetimi, kamuya ait organizasyonların, programların, faaliyetlerin ve fonksiyonların yasal uygunluk ve mali doğrulukla birlikte verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu ifade eder[78].

---

[72] YÖRÜKER, Sacit / GÜLEN, Fikret, "Yeni bir Sayıştay İçin Düşünceler", **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Ankara, 1992, s.65.
[73] KUBALI, Derya, **Performans Denetimi, Kavram İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75 inci Yıldönümü Yayını, Ankara, 1998, s.30.
[74] ATAKAN, Nevin / COŞKUN, Arife / SONUVAR S.Melda, **Performans Denetimi – Pakistan Sayıştayı Uygulaması**, T.C. Sayıştay 135.Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s.4.
[75] ÖZER, Hüseyin, op. cit., s.67.
[76] KÖSE, H.Ömer, **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, s.60.
[77] United Nations, **Handbook of Government Auditing in Developing Countries**, UN Department of Economic and Social Affairs, New York 1977, s.35.
[78] ÖZER, Hüseyin, op. cit., s.67.

"Performans denetimi devlet faaliyetlerinin sistematik amaçlı, organize ve objektif bir incelemesidir."[79]

Tanımlardan görüldüğü gibi performans denetiminin özünün, bir kurumun, programın ya da faaliyetin tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkeleri açısından değerlendirilmesi ve böylece hedeflenen amaca ulaşılıp ulaşılmadığının hesabının verilmesi olarak ifade edilebilir[80].

Bu tür denetimde hedeflerin iyi seçilip seçilmediği, yanlış hedef seçilmişse değiştirilip değiştirilmediği; hizmetin amaca ulaşılacak biçimde ve zamanında yapılıp yapılmadığı; kaynak-üretim ilişkisi; kaynakların israf edilip edilmediği ve harcanan parayla iyi bir sonuç alınıp alınamadığı araştırılmaktadır[81].

Verilen tanımlardan hareketle performans denetimi tanımının içerdiği kavramlar şöylece sıralanabilir:

• **Değerlendirme:** Performans denetimi özünde bir değerlendirme olup, denetçi, geçerli ve uygun kanıtlara dayanarak bir yargıya varmaktadır.

• **Faaliyetler:** Performans denetiminde bir kurumun gerek mali gerekse mali olmayan faaliyetleri incelenmektedir. Denetçi, kurumun, birtakım teknik işlemlerini de incelemek durumundadır.

• **Kurum:** Performans denetiminin bir kurumun faaliyet ve fonksiyonları bütün olarak incelenebileceği gibi herhangi bir proje, program veya faaliyet bağımsız olarak da incelenebilir.

• **Kaynak:** Bir kurumun kaynakları insan, para, makine ve malzemeden oluşur.

• **Yönetim:** Yönetim, planlama, organizasyon, finansman, yürütme ve kontrol gibi faaliyetleri içerir. Performans denetiminde yönetime ilişkin faaliyetlerin tüm aşamaları incelenmektedir.

---

[79] Office of the Auditor General of Canada, **Value-for-Money Audit Mauel**, Canada, 1999, s.6.
[80] DEMİRBAŞ, Tolga, op.cit., s.70.
[81] YULUĞ, Mustafa, **Türkiye'de Kamu Savurganlığı ve Bütçe Yönetimi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1981/230, Ankara, 1981, s.70; YULUĞ, Mustafa, **Denetim ve İnceleme**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, s.2, (çoğaltma).

• **Verimlilik:** En az kaynak kullanımıyla en çok mal ve hizmet üretilmesidir. Verimlilik, girdi ile çıktı arasındaki ilişkiyi ifade eder.

• **Tutumluluk:** Hedeflerin gerçekleştirilmesinde kaynakların en düşük maliyetle kullanılmasıdır. Kaynakların uygun zaman ve miktarda ve uygun maliyetlerle elde edilmesidir.

• **Etkinlik:** Planlanan ile elde edilen sonuç arasındaki ilişkidir.

• **Mali Sorumluluğun – Hesap Verme Sorumluluğunun Gerekleri**: Kamu yöneticileri, kendilerine sağlanan kaynakları en iyi şekilde kullanmak ve uyguladıkları programların sonucu hakkında hesap vermek durumundadırlar[82].

Performans denetimi, esas itibariyle verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarına dayanmaktadırlar. Ancak, bu kavramların birbirinden kesin çizgilerle ayrılması kolay değildir. Bazen bu kavramların arasında çatışma dahi olabilir. Örneğin posta hizmeti yürüten bir kurumun tutumluluğu, mektupların haftada bir kez dağıtımıyla artırılabilir. Ancak, bu, kurumun etkinliğini azaltacak bir durumdur. [83] Bu nedenle, performans denetiminin bu üç unsurunu biraz daha açmak yararlı olacaktır.

Tutumluluk (Economy): kaynakların doğru miktarda, doğru zamanda, doğru türde, doğru maliyetle ve doğru yerden elde edilip edilmediğini ele alır. Daha çok girdilerle ilgilenen tutumluluk kavramı girdilerin alınma amacı ve kalitesi ile de yakından ilgilidir. Bu nedenle tutumluluk bir faaliyet için kullanılacak kaynakların (girdilerin) amaca uygun bir şekilde ve aynı zamanda kalite de göz önünde tutularak en az maliyetle elde edilmesi anlamına gelir. Broşür basımı için en uygun kalite, boyut ve maliyette kağıdın satın alınması tutumlu davranıldığını, fazla ya da uzman olmayan personel istihdamı ise tutumlu davranılmadığını gösteren örneklerdir.[84]

Tutumluluk, "girdilerle faaliyetler arasında bağlantı kurar. Kaynakların bir faaliyete dönüştürülmesi kaynakların ekonomik olarak yerleşimini gerektirir. Ekonomi ilkesi, hem harcamanın kompozisyonuna (girdilere tahsis) hem de tedarik ve ihalelere atfedilen role bağlıdır." [85]

[82] ATAKAN, Nevin / COŞKUN, Arife / SONUVAR, S.Melda, op. cit., s.4-5.
[83] DEMİRBAŞ, Tolga, op. cit., s.73.
[84] DEMİRBAŞ, Tolga, op. cit., s.72.
[85] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.79.

Tutumluluk, "amaçların en düşük maliyetle gerçekleştirilmesi, bir başka deyişle bir çıktının mümkün olan en az girdi ile elde edilmesidir. Bu niteliğiyle, tutumluluk, ancak alternatifler arasında seçim yapma olanağının söz konusu olduğu durumlarda sağlanabilir." [86] Tutumluluk uygun nicelik ve nitelikli mal ve hizmetlerin, en düşük maliyetle ve zamanında elde edilmesinin sağlanması amacıyla, etkinliği de göz önünde tutarak, değişik seçeneklerin, analiz edilmesini kapsamaktadır.

"Tutumluluk kavramı bir yandan verimlilik öte yandan da etkinlik kavramıyla ilişkilidir. Çünkü tüm kamu faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve mümkün alternatiflerin ve uygun üretim ölçeklerinin seçilmesi idari ve üretici birimlerin temel görevlerindendir. Ancak bu yolladır ki, her bir faaliyet açısından ekonomikliğin ve tasarrufun sağlanması mümkündür. Bundan ötürü tutumluluk, zaman zaman tasarruf, ekonomik davranmak, kaynakların israf edilmemesi, dışsallıkların ve üretim ölçeklerinin göz önünde tutulması anlamına da gelir." [87]

Verimlilik (Efficiency): Mevcut kaynaklardan ne derece iyi yararlanıldığını gösteren verimlilik çıktı (output) ile girdi (input) arasındaki ilişkidir. Eldeki kaynaklarla mümkün olan en çok ürünün elde edilmesi veya aynı ürünün giderek daha az kaynakla elde edilebilmesi anlamına gelen verimliliğin belirlenmesi için girdilerin miktarları yani maliyeti ile çıktıların mevcut standartlara göre parasal olarak tespit edilmesi gerekir. Bu standartların tespitinin yanında çoğu kez kamu hizmetlerinin maliyetinin parasal olarak hesaplanması çok güçtür. Bu nedenle kamu ekonomisinde verimlilik yerine etkinliğin kullanılması daha iyi sonuçların alınmasını sağlamaktadır[88].

Verimlilik, "çıktılara nispetle kaynakların kullanımını veya tahsis edilen kaynakla daha çok üretme kabiliyetini gösterir. Bu, sunulan hizmetten faydalanma kadar hizmetten yararlananların isteklerine dikkat edilmesine ve harcamacı kuruluşların çabalarına bağlıdır." [89]

Verimlilik, mal ve hizmet üretim sürecinde kaynakların en iyi kullanımını amaçlayan bir ilke olup, kullanılan girdiler ile elde edilen çıktılar arasında rasyonel bir ilişki kurulmasını gerektirmektedir. Başka bir deyişle belli girdilerle en yüksek

---

[86] KÖSE, H.Ömer, op. cit., s.65.
[87] FALAY, Nihat, "Denetim, Verimlilik / Etkinlik / Tutumluluk (VET) ve Sayıştay, "**Sayıştay Dergisi 135.Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı**, Nisan – Haziran 1997, Sayı 25, Ankara, s.21.
[88] DEMİRBAŞ, Tolga, op. cit., s.72.
[89] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.78.

çıktının elde edilmesi veya sabit miktar ve değerdeki çıktının en az girdiyle elde edilmesi, verimliliktir[90].

Girdiler ve çıktılar arasındaki ilişkilere dayalı olan açıklamaların ışığı altında, verimlilik, eldeki kaynaklarla (girdilerle) mümkün olan en çok ürünün (çıktının) elde edilmesi, yani belirli bir miktar kaynakla amaca en iyi şekilde ulaşılması ya da veri üretim düzeyinin gerçekleşmesi için daha az girdi kullanılmasıdır[91].

Etkinlik (Effectiveness): Genel olarak amaç başarısı olarak tanımlanan etkinlik, performans denetiminin en önemli unsurudur. Belli bir kamusal faaliyet sonucunda istenen amaçlara ulaşma derecesini ifade eden etkinlik olmadan sağlanan tutumluluk ve verimliliğin önemi yoktur. Örneğin bir aşılama programında sağlık personeli son derece tutumlu davranarak öğrencileri eldeki aşı ve teçhizatla yüksek bir düzeyde aşılamış olabilir. Ancak buna rağmen aşılamanın amacı olan hastalık yüzdesinde bir düşme görülmeyebilir ve program etkin olmayabilir[92].

Etkinlik, "program amaçlarının yerine getirilme derecesine atıf yapar ve harcamacı kuruluşlara verilen görevlerdeki süreçleri izlemede ve ulaşılacak amaçları belirlemede işletmecilik özelliklerini benimseyeme zorlar."[93]

Performans kavramı, etkinliği, mal ve hizmet kalitesini, ayrıca organizasyon katkısının kalitesini kapsar. Bu anlamda, tutumluluk, verimlilik, etkinlik ve hizmet kalitesini ifade eden bir kısaltma olarak görülebilir[94].

Ekonomik anlamda etkinlik, çıktılara nispetle kaynakların kullanımını gösteren bir kavramdır.

Teknik etkinlik, mal ve hizmet çıktısıyla onları üretmek üzere kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi gösterir.

Tahsis etkinliği ise veri bir çıktı maliyetinin bir girdinin diğeriyle maliyeti arttırmadan ikame edilemediği zaman minimize olacağına atıf yapar. Veri bir fiyat düzeyinde girdilerin yanlış oranda kullanılması tahsisin etkin olmamasına sebep

[90] KÖSE, H.Ömer, op. cit., s.62.
[91] FALAY, Nihat, "Denetim, Verimlilik / Etkinlik / Tutumluluk ….., s.20.
[92] DEMİRBAŞ, Tolga, op. cit., s.73.
[93] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.79.
[94] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.88.

olur. Belli bir çıktı düzeyi belli bir girdi düzeyiyle sağlanamaz, yani belli bir girdiyle az çıktı üretilirse teknik etkinlik sağlanamaz[95].

Etkinlik önceden belirlenen hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğini ifade eder. Kaynaklar / tutumluluk ilkesine uygun olarak elde edilmiş ve verimli biçimde kullanılmış olsa bile, kurum, hedeflerine ulaşamamış olabilir. Örneğin, bir işletme hammadde ve diğer girdilerini ekonomik yollarla sağlamış, üretimini verimli bir şekilde yapmış olabilir. Ancak, hedeflenen satış miktarına ulaşılamamışsa, amaç, gerçekleşmemiş demektir[96].

Etkinlik, genel anlamıyla bir genel veya özel amacın gerçekleştirilme derecesi olarak kabul edilir[97].

Performans denetiminin, bütün dünyada denetim için yeni olanaklar ve açılımlar getirdiği tereddütsüz kabul görmekte ise de, bu durum, düzenlilik denetiminden vazgeçildiği anlamına gelmemektedir. Ülkeler, kaynaklarını, bu iki denetim türü arasında paylaştırırken kendi koşullarını dikkate alarak belli bir denge sağlamaya çalışmaktadırlar.

Ekonomi, siyaset bilimi ve sosyoloji gibi birçok bilim dalından yardım olan, yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan performans denetimi, statik değil, sürekli değişen bir yapıya sahiptir. Verimlilik, tutumluluk ve etkinlik temel taşları olsa da performans denetimini sadece bu çerçeveyle sınırlandırmak güçtür. Gerçekten, performans denetimi hükümete, yasama organına ve idari mercilere kamusal yükümlülüklerinin sonuçları hakkında tavsiyelerde de bulunmaktadır.

Yüksek denetim kurumunca yürütülecek performans denetimi;

• Sağlam idari prensiplere ve uygulamalara ve yönetim politikalarına uygun idari faaliyetlerin tutumluluğu,

• Bilgi sistemlerinin, performans ölçümlerinin ve anlaşmaların kontrolünün incelenmesi ve saptanan yetersizliklerin telafi edilmesine yönelik olarak denetlenen kuruluşlar tarafından izlenen prosedürler de dahil olmak üzere beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımının verimliliği,

---

[95] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.79.
[96] KÖSE, H.Ömer, op. cit., s.64.
[97] FALAY, Nihat, "Denetim Verimlilik / Etkinlik / Tutumluluk ….., s.23.

• Denetlenen kuruluşun hedeflerine ulaşması yönünden icraatının etkinliği ve beklenen etkisi ile fiili etkisi karşılaştırılan faaliyetlerinin denetimi noktalarını kapsamına almaktadır.

Bu haliyle performans denetimi, karmaşık, zaman alıcı, çok yoğun çalışmayı gerektiren, sofistike bir denetim türüdür.

INTOSAI kongrelerinde de, performans denetimi, üzerinde durulan konuların başında gelmekte olup, bu hususta bir dizi tavsiye kararı alınmış bulunmaktadır.

4- Denetim Bulgularının Rapor Haline Dönüştürülerek Başta Yasama Organı Olmak Üzere İlgili Yerlere ve Kamuoyuna Sunulması

Bütçe, gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması hususunda parlamento tarafından yürütme organına izin ve yetki verilmesini ifade etmektedir. Yasama organının devrettiği bu yetki, mali işlemlerin bu yönde yürütüleceğine dair yasamanın emrini de içermektedir.

Parlamento, izin ve yetki verdiği işlerin ne şekilde sonuçlandığını, usulüne uygun yerine getirilip getirilmediğini araştırmak durumundadır. Ancak parlamentolar, yapısal özellikleri nedeniyle bu tür teknik bir işin üstesinden gelemeyeceklerinden, bu görev, parlamentolar adına mali denetim organları yani sayıştaylar tarafından yapılmaktadır.

İşte, mali denetim sonucunda, başta yasama organı olmak üzere ilgili mercilere ve kamuya bilgi verilmesi yüksek denetimin temel prensiplerinden biri olup, bu, raporlar yoluyla yapılmaktadır.

Hazırlanan denetim raporlarından beklenen sonuçların elde edilebilmesi için, bunların, denetlenen kurumların yanı sıra yasama organına ve kamuoyuna da sunulması gerekmektedir. Denetim bulgularının halkın ve temsilcilerinin bilgisine sunulması, demokratik yönetim biçiminin de bir gereğidir. Denetim sonuçlarının su yüzüne çıkarılması konusundaki uygulamalar ülkeden ülkeye değişmektedir. Yüksek denetim kurumlarının yasama organına rapor vermesi genel kural olmakla beraber, raporların kapsamı, niteliği, sayısı vb. değişmektedir. Yargısal yetkileri bulunan denetim kurumları denetim bulgularının bir bölümünü kendi içinde sonuçlandırdığından, Anglo-Sakson türü yüksek denetim kurumların raporlama işlevi daha yoğundur.

Denetim sonuçlarının yasama organı yanında medya ve sivil toplum örgütleri aracılığıyla kamuoyuna duyurulması da, yaygınlık kazanmış bir uygulamadır. Yüksek denetim kurumlarının halka ait kamusal kaynakların kullanımı konusunda halkı bilgilendirmeleri, işlevlerinin bir gereği olduğu kadar yaptıkları denetime etkinlik kazandırmaları açısından da önem taşımaktadır[98].

Nitekim, Avrupa Sayıştaylar Örgütü EUROSAI tarafından 1992 yılında İstanbul'da düzenlenen "Sayıştay denetiminden sonuç alınması" konulu seminerde, denetim sonuçlarının medyada yer almasının öneminden hareketle denetim bulgularının medyaya doğru yansımasını teminen raporlara "özet" eklenmesi ve bu konuda uzman gazeteci istihdamından yararlanılması önerilmiştir[99].

Böylelikle geniş kapsamlı bilgi ve tartışma ortamı yaratılmış olacak; yüksek mali denetim organının öngörülerinin gerçekleşme şansı artacaktır.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilâtı (INTOSAI) kongrelerinde rapor verme, muhatapları yönünden ikili bir ayırıma tabi tutulmuştur:

- Yasama organına verilen raporlar,
- Kamuoyuna sunular raporlar.

Denetim, parlamento adına yapıldığına göre, denetim sonuçlarının parlamentoya sunulması işin tabiatı gereğidir. Yasama organına sunulan raporlar, bütçenin uygulanması ile ilgili gözlemleri içermektedir. Hatta daha da ileri gidilerek bazı yüksek denetim kurumları, ekonomik ve sosyal kalkınma planlarının etkinlikleri ve hedefleri açısından da görüşlerini raporlarına almaktadırlar. INTOSAI'nin 4. Kongresinde, parlamentoya sunulan yıllık raporların yanında gerekli görülen hallerde yüksek denetim kurumlarının özel raporlar sunmaya yetkili kılınmaları gereği belirtilmiştir.

Kamuoyuna sunulan raporlara gelince; INTOSAI kongrelerinde, yüksek denetim kurumlarının raporlarını yayımlaması konusunda yasal hüküm bulunması ve eleştirilen hususlara idarenin verdiği cevaplara da yer verilmesi suretiyle raporların resmî gazetede yayımlanması suretiyle aleniyet kazandırılması

[98] KÖSE, H.Ömer, op. cit., s.52.
[99] ALPTÜRK, Gül, "EURASAI Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması Seminer Notları", **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 1992, Sayı: 8, Ankara, s.22.

önerilmektedir. Hatta bunun da ötesinde, basının önemi göz önünde tutularak raporların kamuoyuna duyurulabilmesi amacıyla özel gazetelerden de yararlanılması öngörülmektedir.

INTOSAI'nin 6. ve 9.kongrelerinde yüksek denetim kurumlarınca verilecek raporlar üzerinde özellikle durularak anayasa ile sayıştaylara elde ettikleri bulguları yıllık raporlar halinde parlamentoya veya diğer mercilere sunma yetki ve görevi verilmesi kararlaştırılmıştır. Yıllık raporlardan ayrı olarak elde edilen önemli bulgularla ilgili olarak rapor verme yetkisinin tanınmasının da yararı üzerinde birleşilmiştir. Raporlarda izlenecek yöntem konusunda da, olayların ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin tarafsız ve objektif olması gerektiği ifade edilmektedir. Raporların dilinin açık ve öz olması; sorunun yasama organı, halk ve basın tarafından kolayca anlaşılır nitelikte olması tavsiye edilmektedir. Yine bir önceki yıl raporlarında yer alan konuların uygulanması ile ilgili olarak yapılan işlere de raporlarında yer verilmesi tavsiye edilmekte; denetlenen birimlerin de görüşlerine yer verilmesi önerilmektedir[100].

Gerçekten, günümüzde, Almanya'da Sayıştayın parlamentoya yıllık rapor sunması Anayasasından kaynaklanmakta; Belçika Sayıştayının raporlarında bütçe ve gider kanunlarına aykırı işlemler konu edilmekte; İtalyan Sayıştayı birden fazla rapor sunabilmektedir. Fransız Sayıştayı parlamentoya sunduğu yıllık raporun yanı sıra idari uygulamaların iyileştirilmesine yönelik olmak üzere Başbakana ve diğer bakanlara "gözlem mektupları" diye adlandırılan raporlar vermektedir. Amerika Birleşik Devletlerinde, denetim faaliyetlerinin çok önemli bir bölümü Kongrenin talebi üzerine yapılmakta olduğundan doğal olarak Kongreye sunulmakta ve birden fazla rapora konu olmaktadır. GAO'nun Kongreye sunduğu raporlar dışında elde edilen belli başlı bulgular hakkında kamuoyuna bilgi vermesi, bir görev olarak kabul edilmektedir. İngiliz yüksek denetim kurumunun parlamentoya sunduğu raporlar "Kamu Hesapları Komisyonu"nda görüşüldükten sonra parlamentoda da geniş bir tartışma ortamı bulmakta; Fransız Sayıştayı raporlarının zaman zaman en çok okunan yayınlar (best seller) arasına girmektedir[101]. Fransa'da Sayıştayın raporları, yetkili mercilerin reformlar yapmalarına da yol açabilmektedir. Yöneticiler, raporlara verdikleri cevaplarda genellikle reform projelerinden ya da iyileştirmelerden söz

[100] CRUZ, Domingo D., op.cit., ss.31-35.
[101] Sayıştay Başkanlığı, **Yeni Anayasa ve Sayıştay**, s.6.

etmektedirler. Böylece Sayıştay, görevlilerin başarısında önemli rol oynamaktadır. Bu yüzden, Sayıştayın yüz ellinci yıldönümü anısına hazırlanan plakette "Dat Ordiem Lucendo" (O ışık vererek düzeni sağlar) yazılmaktadır[102].

Ülke sorunlarının tartışılıp çözümler üretildiği organların başında gelen parlamentoların verimli çalışabilmesi için kendisine doğru ve güvenilir bilgilerin sunulması gerekmektedir. Bu tür bilgiler için Sayıştaylara olan gereksinim açıktır. Bunun gibi demokrasinin ulaştığı çağcıl aşamada halkın siyasal iktidarı denetlenmesi esastır. Bu denetimin yapılabilmesi için yürütme erkinin işleyişinin iyi izlenilmesi gerekir. Yürütmenin işleyişi hakkında halka objektif bilgi verebilecek kurumlara ihtiyaç vardır. Bu kurumların başında denetim organları gelmektedir.

Tüm bu nedenlerle Sayıştayların rapor verme işlevi son derece önemlidir.

Hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın kamu yönetiminde kazandığı önem de raporlama konusuna ivme kazandırmıştır. Kamu yönetimlerinin bir "emanet yönetimi" olarak algılanması sonucu olan hesap verme yükümlülüğü, denetimin kapsamını, amaçlarını ve uygulanma tarzını da etkilemiştir. Hesap verme yükümlülüğü, bir görevi yapmak üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı kaynakların kullanımı konusunda açıklamada bulunma zorunluluğudur. Yüksek denetim, yönetimin bu temel sorumluluğu yerine getirilmesindeki aksaklıkları ilgili mercilere ve kamuoyuna rapor sunmak suretiyle hesap verme sorumluluğu sürecine katkıda bulunmaktadır.

Bugün, artık, kamu kaynaklarının doğru, uygun, sağlıklı ve etkin kullanımı, mali yönetimin işleyişi hakkında ilgili makamlara ve kamuoyuna tutarlı, doğru, güvenilir ve objektif bilgi sunulması yüksek denetim kurumlarının başlıca görevi haline gelmiştir.

5- Anayasal Statü

Sayıştayların kurumsal statüleri, görevleri ve yetkileri genellikle anayasal planda düzenlenmiştir. Örneğin, 1948 İtalya, 1949 Federal Almanya ve 1958 Fransız Anayasalarında, sayıştay, anayasal kurum olarak düzenlenmiştir.

---

[102] BECK, Bernarda, "Fransa'da Kamu Hesaplarının Denetim sistemi ve Sayıştayın İşlevi", **Revue Internationale de la Veritication Comptes Publice** Ekim 1982, Çev: Sayıştay Başkanlığı.

Ülkemizde de Sayıştay, Anayasal rejime geçildiğinden bu yana tüm anayasalarımızda, anayasal bir kurum olarak düzenlenmiştir. 1876 Kanun-u Esasinin 105. maddesinde anayasal bir kurum olarak düzenlenen Sayıştay, 1924 Teşkilâtı Esasiye Kanununun 100. maddesiyle bu kimliğini sürdürmüş; 1961 Anayasasının 127. maddesinde, 1982 Anayasasının da 160.maddesinde düzenlenmiştir.

Demokratik mücadelenin kamu maliyesi alanında başlaması, mali işlerin ve bu arada mali denetimin, toplumlar için önemi, denetim kurumlarının bağımsız olması gerektiği gibi nedenlerle Sayıştaylar genellikle anayasada düzenlenmektedir. Gerçekten, denetimde muhatap, yürütme organı ve idare olduğuna ve denetim yasama organı adına yapıldığına göre, yüksek mali denetimin, yürütme erki dışında mütalaası mantıki bir zorunluluktur[103]. Bu nedenle birçok ülkede sayıştayın bağımsızlığı, anayasal güvenceye bağlanmıştır.

6- Kendine Özgü Bir Kamu Faaliyeti

Montesquieu tarafından ortaya konulan kuvvetler ayrılığı ilkesine göre devlette üç güç bulunup, bunlar, yasama, yürütme ve yargıdır. Sayıştayların devlet örgütü içindeki yerlerinin kuvvetler ayrılığı ilkesi karşısında Sayıştayların konumunun irdelenmesi gerekmektedir.

Yargı yetkisi kullanan Sayıştaylar bakımından belki sorunun yanıtı kolaydır. Bu tür Sayıştayları yargı organı içinde mütalaa etmek mümkündür. Ancak, diğer tür sayıştayları bu üç erkten birine sokmak zordur. Zira Sayıştayların konumu, görev ve işlevleri son derece özelliklidir.

Bu itibarla, Sayıştaylarca yürütülen denetim, genellikle yasama, yürütme ve klasik yargı içine yerleştirilemeyen, nevi şahsına münhasır (sui generis) bir kamusal faaliyet sayılmaktadır.

Nitekim, İsrail'de, Sayıştay denetimi "Kamu denetim gücü" olarak ifade edilen bir dördüncü güç olarak kabul edilmektedir[104].

---

[103] TURGAY, Rıza, "Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Karşısında Yüksek Mali Denetim ve Sayıştayımız", **Cumhuriyetin 50 nci Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları No: 8, Ankara 1973, s.222.

[104] GÜRSU, Cengiz, op. cit., s.4.

Denetimin parlamento adına yapılması, yürütmeyi denetlemeleri nedeniyle tasarruflarının yürütme ile yakından ilgili bulunması, Kıt'a Avrupası ülkelerinde yargı yetkisini de haiz olmaları, Sayıştayları, üçlü kuvvetler ayrılığı bakımından özel bir konuma sahip kılmıştır. Örneğin 1948 İtalya, 1949 Federal Almanya ve 1958 Fransa anayasalarında, Sayıştaylar, klasik kuvvet üçlüsünün içinde ama bu kuvvetlerden herhangi birine dahil edilemeyen kendine özgü (sui generis) kuruluşlar olarak düzenlenmişlerdir. Belçika Sayıştayı, parlamentoya bağlı olmakla birlikte yürütmenin dışında özerk bir kurum olarak düzenlenmiştir[105].

7- Sayıştay Denetiminin "Yüksek Denetim" Olarak Nitelendirilmesi

Sayıştaylarca gerçekleştirilen denetim, kamu kesimindeki diğer iç ve dış denetimlerden farklı nitelikleri dolayısıyla "yüksek denetim" olarak adlandırılmaktadır. İç denetimin etkinliğini inceleme görevi de bulunan sayıştaylar, yürütme ve idarenin bütün mali işlem ve eylemlerini yasama organı adına en üst düzeyde ve nihai olarak denetlemek konumunda olduklarından, bu durumu anlatmak için "yüksek denetim kurumları" olarak anılmakta olup, yaptıkları denetim de "yüksek denetim" olarak adlandırılmaktadır.

Ülkemiz mali yazınında daha çok iç denetim – dış denetim ayrımı yapılmakta olup, yüksek denetim kurumlarınca yapılan denetim, dış denetim meyanında değerlendirilmektedir. Oysa, denetim yazınında bu tür denetim için "yüksek denetim" (supreme audit) terimi kullanılmaktadır[106].

Yüksek denetim, kaynağını anayasadan alan, meslek mensuplarının anayasal ve yasal güvenceye sahip olduğu, bazen yargısal yetkilerle donatılmış kuruluşlarca yasama organı adına yürütülen denetimleri tanımlamaktadır.

Yüksek denetim, yasama organı adına yapılmaktadır. Kurumsal bağımsızlığın yanı sıra meslek mensuplarının güvenceleri de vardır. Bu nedenle yüksek denetim, parlamento adına yürütülen, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle bağımsız olan bir denetim biçimi olarak tanımlanmaktadır[107].

---

[105] Sayıştay Başkanlığı, **Yeni Anayasa ve Sayıştay**, s.3.
[106] KÖSE, H.Ömer, op.cit., s.14.
[107] DPT. Sekizinci Beş Yıllık kalkınma Planı **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s.5.

Yüksek denetim, sürekli gelişme halindedir. Özellikle son çeyrek yüzyılda bu denetimin kapsamında, metodolojisinde, yöntem ve tekniklerinde önemli gelişmeler olmuştur. Gerçekten, yüksek denetimin alanı hem denetlenen kuruluşlar hem de konu bakımından genişlemekte ve zenginleşmektedir. Çevre sorunlarından özelleştirme işlemlerine kadar çok geniş bir alan yüksek denetimin uğraş alanına girmiştir[108].

Hesap verme sorumluluğunun yaygınlaşması sonucu yüksek denetim kurumlarının önemi daha da artmış; kamu kaynaklarının hukuka uygun harcanması yanında verimli ve etkin kullanımı da önem kazanmıştır. Yine bu bağlamda, yüksek denetim sonuçlarının ilgili makamlara ve kamuoyuna duyurulması giderek önem kazanmıştır.

II - ÜLKEMİZDE SAYIŞTAY

A- Divan-ı Muhasebattan Sayıştaya

Batıda sayıştayların ortaya çıktığı yüzyılda Osmanlı İmparatorluğunda "Islahat hareketleri" diye bilinen yenileşme hareketleri yaşanmaktadır. 1839 Gülhane Hatt-ı Hümayunu ve 1858 Islahat Fermanı doğrultusunda bir dizi yasa çıkarılmakta, devlet bünyesinde bazı değişiklikler yapılmakta ve tamamen yeni bazı kurumlar oluşturulmaktadır. Bu yeni kurumlardan biri de 1862 yılında Divan-ı Muhasebat adıyla kurulan Sayıştaydır.

Sayıştayın kuruluşundan önce onun çekirdeğini oluşturan bazı kuruluşlardan başlayarak bugünlere Sayıştayın kısa tarihçesinin satır başları şöyledir.

• 19 Receb 1256/16.09.1840 – Meclis-i Muhâsebe-i Maliye

Tanzimat döneminde, Osmanlı teşkilât yapısı, Tanzimat hareketlerinden önemli ölçüde etkilenmiş; oluşturulan yeni kurum ve düzenlemelerle padişahın mutlak gücü sınırlandırılmaya çalışılmıştır[109]. Oluşturulan yeni kuruluşlardan biri de, Sayıştayın çekirdeği olan Meclis-i Muhasebe-i Maliyedir.

---

[108] KÖSE, H.Ömer, op. cit., s.15.
[109] ŞENER, Abdüllatif, **Tanzimat Döneminde Osmanlı Vergi Sistemi**, Ankara, s.25.

Bu Meclisin görevi, vergilerin yeniden tespiti, tahsilinin temini ve bu konudaki anlaşmazlıklarla yolsuzlukların önlenmesidir. 1855 tarihli Bütçe Nizamnamesiyle bütçe hesaplarının kontrolü görevi de bu Meclise verilmiştir[110].

Keza Rebiülevvel 1256/3.05.1840 tarihli Ceza Kanunname-i Hümayunda tahsilat, imalat ve masraf memurlarının hesaplarının her yıl teker teker inceleneceği; bunların, paraları mevzuata aykırı biçimde harcamaları, numunelerine uygun olmayan ayniyat almaları halinde oluşacak zararları ödeyecekleri hükme bağlanmış olup, bu hususstaki inceleme ve denetim de Meclis-i Muhâsebe-i maliyenin göreviydi[111].

• 29 Cemâziyelevvel 1267/1851 – Zimemât Komisyonu

Bu Komisyon, özellikle sarraf ve mültezimlerin Hazineye olan borçlarının Hazineye zamanında ödemelerinden kaynaklanan sorunları çözmekle görevliydi[112].

• 22 Cemâziyelevvel 1275/1858 – Meclis-i Muhasebe, Meclis-i Maliye

Üstlendikleri görevleri yapamamaları nedeniyle 1858'de Meclis-i Muhasebe-i Maliye lağvedilerek yerine Meclis-i Muhâsebe, Zimemât Komisyonu yerine de Meclis-i Maliye kurulmuştur. Ancak yaklaşık bir yıl sonra Meclis-i Maliye de lağvedilerek, bunun görevi Meclis-i Muhasebeye bağlı bir şube müdürlüğü tarzında çalışacak olan bir cemiyete bırakılmıştır[113].

• 5 Zilhicce 1276/25 Nisan 1860 – Islahat-ı Maliye Meclisi

1853 – 1856 yılları arasındaki Kırım Savaşı sonrası Osmanlı Maliyesi ciddi bir krizle karşılaşmış; gelirler, özellikle savaş giderlerini karşılayamaz olmuş, Osmanlı ilk kez dış borç almak zorunda kalmıştır. Savaş sonrası oluşan mali meseleleri çözmek, gerekli mali reformları hazırlamak, gelir ve giderleri kontrol altına almak amacıyla Islahat-ı Maliye Meclisi kurulmuştur. Ne var ki, bu Meclisin ömrü çok kısa sürmüş, kuruluşundan 14 gün sonra statü değişikliğine uğramıştır[114].

---

[110] AKGÜNDÜZ, Ahmet, **Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi**, Ankara 1997, s.36.
[111] GÜRHAN, Hüseyin, "Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi", **Sayıştay Dergisi, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı**, Nisan-Haziran 1997, Sayıştay yayını, Ankara, s.38.
[112] AKGÜNDÜZ, Ahmet, op. cit., s.40.
[113] Başbakanlık Osmanlı Arşivi, İrâde-Meclis-i Mahsus, No:733, Nakleden: AKGÜNDÜZ, Ahmet, op. cit., s.52.
[114] AKGÜNDÜZ, Ahmet, op. cit., s.61.

• 19 Zilhicce 1276/9 Mayıs 1860 – Mecalis-i Alî-i Hazâin

Islahat-ı Maliye Meclisi Kuruluşundan 14 gün sonra hem statü hem de isim değişikliğine uğrayarak Meclis-i Alî-i Hazâin adına alan Meclisin protokoldeki yeri yükseltilmiş, Osmanlı Devletinin bütün işlerini ıslah ve teftişle görevlendirilmiştir.

Rebiülevvel 1278/Eylül 1861 tarihinde lağvedilen Meclis-i Alî-i Hazâin, 1862'de kurulan Divan-ı Muhasebatın tam olarak devreye girememesi üzerine 1865'de yeniden kurulmuş, 1866'da ise tümüyle kaldırılmıştır[115].

• Fî Selh-i Zilka'de 1278/29 Mayıs 1862 Divan-ı Muhasebat

Meclis-i Alî-i Hazâin'in mali konulardaki düzenleme çabalarının yeterli sonuç vermemesi ve mali sıkıntıların devam etmesi üzerine maliyede ciddi ıslahat yapılmasından bahisle Sultan Abdülaziz 1862 yılında bir Hattı Hümayun çıkararak zamanın Maliye Nazırı Mümtaz Efendiden bazı tedbirlerin alınmasını buyurmuştur[116].

Bunun üzerine 29 Mayıs 1862'de bir Sadaret Tezkiresi yazılarak "…… masârifât-ı devletin vâridât-ı hâsılaya göre tayini irâddan ziyade masraf edilmemesi için her bir memur dairesine tahsis olunan masrafın haddini geçmeyerek sene ahirinde muvazenesine göre masrafı hesabını vermesi ve irâd tarafında dahi Hazine-i Devlete gelen vâridâtın mecârîsinde telef olmayarak doğruca getürülmesi kaidesini ibaret olup bu dahi her devlette olduğu gibi umûr-ı hesâbiyenin bir Mahkeme-i Kübrây-ı Tetkike havalesiyle hasıl olacağı….." arz edilmiştir.

Bu tezkire üzerine sadır olan 29 Mayıs 1862 tarihli Padişah İrâde-i Seniyyesi ile Divan-ı Muhasebat kurulmuş ve başkanlığına da Ahmed Vefik Paşa tayin olunmuş; böylece ilk Sayıştay kurulmuştur[117].

• 12 Cemaziyelâhir 1280/24 Kasım 1863 – Divan-ı Muhasebat Nizamnamesi

Divan-ı Muhasebat 29 Mayıs 1862'de kurulmuş ise de, teşkili ve bilfiil göreve başlaması gecikmiş; kuruluş hazırlıkları bir yıl kadar sürmüştür. Bu arada Divan-ı Muhasebat Nizamnamesi hazırlanarak 12 Cemaziyelâhir 1280/24 Kasım 1863 tarihli

[115] AKGÜNDÜZ, Ahmet, op. cit., ss.63-65.
[116] PAKALIN, M.Zeki, **Tanzimat Maliye Yazıları**, Cilt:1, Ankara, ss.186-187.
[117] AKGÜNDÜZ, Ahmet, op. cit, ss. 71-77.

İrâde-i Seniyye ile yürürlüğe konulmuştur. Bunun içindir ki bir kısım tarihçiler, bu tarihi, Sayıştayın kuruluş tarihi olarak göstermektedirler. Oysa, Sayıştayın kuruluşu, bu tarih değil, 29 Mayıs 1862 tarihidir[118]. Ancak, Divan-ı Muhasebat 1863-1878 yılları arasında tam anlamıyla fonksiyon ifa edememiş, bu dönemde bir kısım vazifeleri muvakkat meclislere havale edilmiştir. Nihayet, Divan-ı Muhasebat, 1878 yılında yeniden canlandırılmış; Başkanlığına Ohannes Efendi tayin edilerek tam olarak görev ifa etmeye başlamıştır[119].

• 3 Zilhicce 1281 / 27 Nisan 1865 – Divan-ı Muhasebat Nizamnamesi

1863 tarihli Nizamnameden sonra Divan-ı Muhasebat çalışmaya başlamıştır. Ancak bazı aksaklıklar görülerek bunların giderilmesi amacıyla bu nizamnamenin üç kısım ve otuz üç madde halinde yeniden tedvin ve tanzimi yoluna gidilmiştir. Buna göre Divan-ı Muhasebat biri Maliye diğeri Muhakeme olmak üzere iki daireye ayrılmıştır[120].

• 1876 – Kanun-ı Esâsî

"Yüz Beşinci Madde: Emvâl-i Devletin kabz ve sarfına memur olanların muhâsebelerini rü'yet ve devâirden tanzim olunan sâl muhâsebelerini tetkik ederek hülâsa-i tetkikat ve netice-i mutala'âtını her sene bir takrir-i mahsus ile Hey'et-i Meb'usân'a arz eylemek üzere bir Divân-ı Muhâsebât teşkil olunacaktır. Bu Divan, her üç ayda bir kere ahvâl-i maliyeyi riyâset-i vükelâ vâsıtasıyla bâ takrir taraf-ı Hazret-i Padişahîye dahi arz eder.

Yüz Altıncı Madde: Divân-ı Muhâsebât'ın a'zası 12 kişiden müretteb olacak ve her biri Hey'et Meb'usân'dan ekseriyetle azlinin lüzumu tasdik olunmadıkça memuriyetinde kayd-ı hayat ile kalmak üzere bâ İrâde-i seniyye nasb olunacaktır.

Yüz Yedinci Madde: Divân-ı Muhâsebât a'zasının evsâfı ve vezâifinin tafsilâtı ve suret-i istifa ve tebdil ve terakki ve tekâüdü ve aklâmının keyfiyet-i teşkili bir nizamı-mahsus ile tayin olunacaktır."

[118] AKGÜNDÜZ, Ahmed, op. cit., s.80.
[119] AKGÜNDÜZ, Ahmed, op. cit., s.70.
[120] AKGÜNDÜZ, Ahmed, op. cit., ss.105-106.

Kanun-ı Esasi'nin anılan maddelerinden de anlaşılacağı üzere, Anayasa yürürlüğe girdiği günlerde Divan-ı Muhasebat, bir nevi ilga olunmuş vaziyettedir ve yeniden teşkil edilmesi öngörülmektedir[121].

Kanun-ı Esasinin ilânı, getirilen Meşrutiyet idaresi uzun ömürlü olmamış, kurulan ilk Meclis Şubat 1878'de kapatılmış, Anayasa yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, Anayasanın yürürlükten kaldırılması, Sayıştayın kapatılmasını gerektirmemiş; Sayıştay varlığını ve çalışmalarını sürdürmüştür[122].

• Zilhicce 1295 / Aralık 1978 – Divanı-Muhasebatın Yeniden Teşkiline İlişkin İrade-i Seniyye

1865 yılında çıkarılan Nizamname ile yoluna giren Divan-ı Muhasebatın önüne yeni engeller çıkmıştır. Hatta bir kısım araştırmalara göre Divan-ı Muhasebat ilga edilmiştir. Ancak, Devlet Salnamelerinden anlaşıldığına göre Divan-ı Muhasebat tümüyle ilga edilmemiş, ancak, fonksiyonları önemli ölçüde azalmıştır[123].

Aralık 1978 tarihli İrade-i Seniyye ile kısmen atıl olunan Divan-ı Muhasebat tekrar aktif hale getirilmiş, Başkanlığına da Ohannes Efendi atanmıştır[124].

• 3 Zilhicce 1296/Kasım 1879 – Divan-ı Muhasebatın Suret-i Teşkil ve Vezaifine Dair Kararname

Divan-ı Muhasebatın yeniden teşkilinden sonra ortaya çıkan eksiklikleri gidermek, Kanun-ı Esasi'nin gereklerini yerine getirmek ve daha özerk hale getirmek için yeni bir Kanun Layihası hazırlanmıştır. Ne var ki, Meclis-i Umumi'nin toplanması mümkün olmadığından, Fransız Genel Muhasebe Kararnamesinin hemen hemen aynen tercümesi olan bu Layihanın yerine Divan-ı Muhasebatın Suret-i Teşkil ve Vezaifine Dair Kararname Yürürlüğe konulmuştur. Bu Kararnamede, Divan-ı Muhasebatın hiçbir nezarete bağlı olmayacağı, müstakil hareket edeceği vurgulanmış, o zamanın şartlarına göre olabildiğince yargı bağımsızlığı tanınmıştır[125].

---

[121] AKGÜNDÜZ, Ahmed, op. cit., s.119.
[122] FEYZİOĞLU, Bedî Necmettin, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü**, Cilt I, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No.588, İktisat Fakültesi No.70. İstanbul, 1954, s.119.
[123] AKGÜNDÜZ, Ahmed, op. cit., s.122.
[124] SÜREYYA, Mehmet, **Sicill-i Osmânî**, İstanbul, 1308, Cilt IV, ss.825-826.
[125] AKGÜNDÜZ, Ahmed, op. cit., s.122.

Divan-ı Muhasebatı 1 Başkan, 12 Üye, 1 Savcı, 1 Başkatip, 10 Mümeyyiz ve 10 Mülâzımdan müteşekkil 2 daireli bir kuruluş olarak örgütleyen söz konusu Kararname ile savcılık müessesesi ilk kez Hazine temsilcisi olarak Sayıştay kuruluşunda yer almıştır. Yıllar içinde bazı hükümleri değiştirilen bu Kararname 1934 yılına kadar yürürlükte kalmış; aynı yıl çıkarılan 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu da bu Kararnameden etkilenmiştir[126].

• 2 Mart 1334 / 1918 – Divan-ı Muhasebat Kararnamesine Müzeyyel Kanun

Bu Kanunla Divan-ı Muhasebatın hem teşkilâtında hem de yetkilerinde bazı değişiklikler yapılmıştır[127].

• 28 Şubat 1338 / 1922 tarihli Avans Kanununa Bir Madde Eklenmesi

Ankara'da Büyük Millet meclisinin açılmasıyla kurulan yeni Türk Devleti, yer yer işgal altında bir Anadolu'da hemen hemen hiç parası olmadan milli mücadeleye başlamıştır. "Meteliğe kurşun atılan" böylesi bir ortamda, mali işlemler, her zamankinden çok daha fazla önem kazanmıştı.

İlk olarak, Büyük millet Meclisinin açılmasından bir süre sonra, gider belgelerini ödenek açısından kontrol etmek üzere Maliye Bakanlığına bağlı bir "kalem" kurulmuş, ancak, bu birim çok kısa bir süre görev yapmıştır[128]. Kurtuluş savaşının ve yeni devletin masrafları arttıkça mali işlemlerin daha iyi denetlenmesine ihtiyaç duyularak 28 Şubat 1338 – 1922 tarihli Avans Kanununa bu amaçla 5 numaralı madde eklenmiştir. Bununla, Sayıştay kurulana kadar, Meclis tarafından tefrik edilecek bir "Murakabe Encümeni"nce bütçenin denetimi öngörülmüştür.

• 29 Nisan 1339 / 1923 – Hükümet Tarafından Kurulan Sayıştay

Millet Meclisinin 16 Nisan 1339 / 1923 tarihinde seçimlerin yenilenmesine karar vermesiyle "Murakabe Encümeni"nin de görevi sona ermiştir. "Ancak, Millet Meclisinin seçimleri yenileme kararına rağmen, bütçenin denetimini yapan komisyonun görevlerine ilişkin olarak daha önce çıkarılmış bulunan Divan

[126] GÜRHAN, Hüseyin, op. cit., s.40.
[127] AKGÜNDÜZ, Ahmed, op. cit., s.138.
[128] Sayıştay Başkanlığı, **Cumhuriyetin 50 inci Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları No: 8, Ankara, 1973, s.23.

Kararnamesi yürürlükten kaldırılmamış ve Sayıştay için de bütçeye ödenek konulmuş olduğundan, eski mevzuat içinde görev yapmak üzere 29 Nisan 1339/1923 tarihinde Hükümet tarafından bir Sayıştay kurulmuştur. Bu Sayıştay, seçim sonunda Meclis toplanıp, bir yasa ile Sayıştay'ın yeniden kurulmasına kadar, yaklaşık olarak yedi ay süreyle görev yapmıştır[129].

• 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı Divanı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun [130]

Milletvekili seçimleri yapılıp Meclis toplandıktan bir süre sonra, Sayıştayın, Hükümetçe teşkili sakıncalı görülerek 374 sayılı Kanunla Cumhuriyet döneminde Sayıştay yeniden kurulmuştur.

Bu Kanunda, Meclis tarafından seçilecek Sayıştay Başkan ve üyelerinin azledilemeyeceği vurgulanmak suretiyle Sayıştaya bağımsız bir kimlik verilmek istenmiş; Sayıştayın işleyişine ve denetim görevine ilişkin hususlarda eski mevzuata atıf yapılmıştır.

Yukarıda işaret edildiği üzere 21 Nisan 1923 tarihinde Hükümet tarafından bir Sayıştay kurulmuşsa da, bunun, bir kanuna dayanmaksızın kurulmuş olması, Başkan ve üyelerin hükümetçe seçilmiş ve geçiçi bir dönem için görev yapmış olması nedeniyle, Cumhuriyet döneminde, bugünkü anlamıyla ilk Sayıştayın 374 sayılı Kanunla 24 Kasım 1923 tarihinde kurulduğunu kabul etmek gerekmektedir[131].

• 1924 Teşkilâtı Esasiye Kanunu

1924 Anayasasının Sayıştaya ilişkin maddeleri şunlardır:

"Madde 100- Büyük Millet Meclisine merbut ve Devletin varidat ve masarifatını kanunu mahsusuna tevfikan murakabe ile mükellef bir Divanı Muhasebat müessestir.

[129] Ibid., s.24.
[130] Düstur 3.Tertip, Cilt 5, s.423.
[131] Sayıştay Başkanlığı, Cumhuriyetin 50 inci Yılında Sayıştay, s.25.

Madde 101- Divani Muhasebat, umumi mutabakat beyannamesini, taalluk ettiği Hesabı Kati Kanunun Maliyece Büyük Millet Meclisine takdimi tarihinden itibaren nihayet altı ay zarfında Meclise takdim eder." [132]

15.01.1945 tarih ve 4695 sayılı Kanunla 1924 Teşkilâtı Esasiye Kanununda yapılan Türkçeleştirme hareketiyle Divan-ı Muhasebat yerine ilk kez Sayıştay ismi kullanılmıştır. 31.12.1952 tarih ve 5997 sayılı Kanunla anılan Kanunun kaldırılması üzerine tekrar Divan-ı Muhasebat ismine dönülmüş, 1961 Anayasasına kadar bu kullanım sürmüştür. 1961 Anayasasının 127. maddesinde Sayıştay ismi kullanılmıştır.

• 01.06.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

Genel olarak kamu mali yönetimi ve kontrol konusunda esasları düzenleyen ve bu nedenle "mali anayasa" olarak adlandırılan Muhasebe-i Umumiye Kanunu Sayıştaya ilişkin olarak da bazı maddeler içermektedir.

• 01.06.1934 tarih ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu

Bu Kanunla Sayıştayın kuruluş ve işleyişi yeniden düzenlenmiş; bu tarihe kadar uygulanan dağınık mevzuat yürürlükten kaldırılmıştır.

• 05.01.1953 tarih ve 5999 sayılı Kanun

Bu Kanunla Sayıştayın denetimine tabi saymanlık hesaplarının yerinde denetim olanağı sağlanmıştır.

• 1961 Anayasası

1961 Anayasasının Sayıştaya ve kesin hesaplara ilişkin hükümleri şöyledir.

"II. Sayıştay; silahlı Kuvvetlerin mallarının ve kamu iktisadi teşebbüslerinin denetlenmesi.

MADDE 127- (Değişik: 20.09.1971 – 1488 S: Kanun/md.1)

Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve

[132] BATUM Süheyl / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, **Anayasa Hukukunun Temel Metinleri**, İstanbul, 1997, s.23.

işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri hakları ve yükümleri ve diğer özlük işleri Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.

Silahlı Kuvvetler elinde bulunan devlet mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlenmesi usulleri, milli savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir.

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet meclisince denetlenmesi kanunla düzenlenir."

"III. Kesin hesaplar

MADDE 128- Kesin hesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlıyarak en geç bir yıl sonra, Bakanlar Kurulunca, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlıyarak en geç altı ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar."

• 21.02.1967 tarih ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu

1961 Anayasasında yeniden düzenlenmiş olması nedeniyle, 832 sayılı Kanunla, Sayıştaya, Anayasaya uygun bir kimlik kazandırılmıştır.

• 21.05.1970 tarihli ve 1260 sayılı Kanun

Sayıştay Kanununda değişiklik yapan bu Kanunla harcamadan önce vize işlemi kaldırılmış; sözleşmelerin tescili ile kadro ve ödenek vizesi getirilmiştir.

• 1982 Anayasası

1982 Anayasasının Sayıştaya ilişkin hükümler şunlardır:

"IV. Sayıştay

MADDE 160- Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük millet meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme,

denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.

Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır.

Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.

Silahlı Kuvvetler elinde bulunan Devlet mallarının Türkiye Büyük millet meclisi adına denetlenmesi usulleri, milli Savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir."[133]

"D. Kesinhesap

MADDE 164- Kesinhesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra, Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük millet meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesinhesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük millet meclisine sunar.

Kesinhesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe komisyonu gündemine alınır. Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu tasarısıyla kesinhesap kanunu tasarısını Genel kurula birlikte sunar, Genel kurul, kesinhesap kanunu tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlar.

Kesinhesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılamamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez."

[133] 07.05.2004 tarih ve 5170 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanunun 10. maddesiyle Anayasanın 160. maddesinin son fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır. Bu fıkranın kaldırılması kuramsal açıdan doğrudur. İsabetli bir değişiklik olmuştur.

• 07.03.1985 tarih ve 3162 sayılı Kanun

Sayıştay Kanununda değişiklik yapan bu Kanunla Sayıştay daireleri yeniden oluşturulmuş; 1982 Anayasasına uygun olarak Danıştay ve Sayıştay Kararları arasındaki uyuşmazlıklarda ne yönde işlem yapılacağı düzenlenmiştir.

• 01.11.1990 tarih ve 3677 sayılı Kanun

Bu Kanunla esas itibariyle Sayıştay Başkan ve Üyelerinin seçimine ilişkin değişiklikler yapılmıştır.

• 26.06.1986 tarih ve 4149 sayılı Kanun

Sayıştay Kanunu'na 4149 sayılı Kanunla eklenen "Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmesi" maddesi ile Sayıştaya son derece çağdaş yetkiler ve aynı ölçüde sorumluluklar verilmiştir. Sözü edilen yasaya göre Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkili kılınmıştır. Böylelikle, Sayıştaya çağdaş bir kimlik kazandırılması yolunda çok önemli bir adım atılmıştır.

• 30.07.2003 tarih ve 4963 sayılı Kanun

4963 sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin kanunla Sayıştay Kanununa Ek 12'nci madde eklenmiştir. Bu maddede, Türkiye Büyük Millet Meclisi araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Türkiye Büyük millet Meclisi Başkanlığının talebi üzerine, Sayıştayın, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla, denetimine tabi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleyebileceği; denetim sonuçlarının ilgili komisyonlarda değerlendirilmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümde, Sayıştaya, çok geniş bir çerçevede, Türkiye Büyük Millet Meclisinin talebi üzerine denetim yapma olanağı getirilmiştir.

B- Sayıştayın Anayasal Konumu

Anayasamızın "Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren, onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.

Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarında Danıştay kararları esas alınır.

Sayıştay kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir….." şeklindeki 160. maddesi Sayıştayın görevlerini üç grup halinde toplamış bulunmaktadır.

- Genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek,

- Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak

- Yasalarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlemlerini yapmak.

Bunlardan "Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak" görevi öteden beri tartışılmakta olup, Anayasa mahkemesinin çeşitli kararlarına konu olmuştur[134].

---

[134] 832 sayılı Sayıştay Kanununun 45. maddesinin "Sayıştaya verilen ilâmlar aleyhine Danıştaya başvurulamaz" şeklindeki son fıkrası hükmü çeşitli vesilelerle Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine götürülmüştür. Yüksek Mahkemenin konuya ilişkin beş kararından dördü anılan hükmün Anayasaya aykırı olmadığı, son karar ise Anayasaya aykırı olduğu yolundadır. Bu kararlar şunlardır:
a) 16.01.1969 gün ve E.67/19, K. 69/6 sayılı karar
(14.041970 gün ve 13471 sayılı Resmî Gazete),
b) 16.01.1969 gün ve E. 67/19, K. 69/6 sayılı karar
(17.04.1970 gün ve 13474 sayılı Resmî Gazete),
c) 10.06.1971 gün ve E. 71/24, K. 71/55 sayılı karar
(27.04.1972 gün ve 14171 sayılı Resmî Gazete),
d) 17.10.1972 gün ve E. 72/20, K.72/55 sayılı karar

Bu konuda esen bir sonuca ulaşabilmek için öncelikle Sayıştayın Anayasal durumunu tanımak gerekiyor.

Anayasaya göre Sayıştayın Devlet örgütü içindeki yeri nedir?

Kuvvetler ayrılığı ilkesi karşısında Sayıştay bunlardan hangisine dahildir?

Charles de Secondan Baron de la Brede Montesquieu tarafından ortaya konulan kuvvetler ayrılığı ilkesine göre Devlette üç güç bulunup bunlar yasama, yargı ve yürütme organları tarafından kullanılmaktadır ki, Anayasamız bu ilkeyi ılımlı bir biçimde benimsemiştir.

1982 Anayasasının "Cumhuriyetin Temel Organları" başlıklı üçüncü kısmında Yasama: 75-100. maddelerde; yürütme: 101-137. maddelerde; yargı: 138-160. maddelerde düzenlenmiş bulunmaktadır.

Anayasanın 160. maddesine göre, Sayıştay genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetliyorsa da, bu, Sayıştayın Yasamanın bir parçası olduğu anlamını taşımamaktadır.

Sayıştayı yürütme içinde de değerlendirmek mümkün değildir. Sayıştayı yürütmenin içinde mütalaa etmek, her şeyden önce eşyanın doğasına aykırı düşer. Çünkü bütçe fikri temelde denetim gereksinmesine dayalı olup parlamentoların doğuş nedeni de budur. Demokrasinin ulaştığı çağcıl aşamada bütçenin denetimi parlamentonun vazgeçilmez haklarından olup, bütçe yasasıyla parlamento yürütmeye mali izin verdiğine göre bu iznin yerinde kullanılıp kullanılmadığını elbetteki denetleyecektir. Bu denetlemeyi de yürütmenin dışında bağımsız bir uzman örgüt aracılığı ile yapacaktır ki, bu örgüt, Sayıştaydır. Denetleyen: parlamento, denetlenen: Yürütme olduğuna göre denetimi yasama adına yapan kuruluşun yürütmenin dışında olduğunu kabul etmek, kaçınılmaz bir zorunluluktur. Anayasa 7.maddesiyle yetki devrini (délégation) yasaklamış olup, Sayıştayı yürütme içine soktuğumuzda, bu, Parlamentonun denetim yetkisini yürütmeye devrettiği anlamına gelecektir ki, Anayasa sistemi içinde böyle düşünülmeyeceği kanısındayız.

(30.04.1973 gün ve 14522 sayılı Resmî Gazete),
e) 06.03.1973 gün ve E. 72/56, K. 73/11 sayılı karar
(09.11.1973 gün ve 14707 sayılı Resmî Gazete).

Gerçekten "……. Türkiye Büyük Millet Meclisi adına görev ifa eden bir müessesenin idare içinde kabul edilmesi ve bu yoldan ona ilişkin hükümlerin kapsamına alınması hukuken mümkün değildir[135].

Anayasanın "Yürütme yetkisi ve görevi, kanunlar çerçevesinde, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından yerine getirilir." şeklindeki 8. maddesi karşısında da Sayıştayı yürütme içinde düşünmek olanaksızdır. Çünkü Sayıştayın uğraş alanına Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulunun hiçbir karışması yoktur. Sayıştay Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulunun o kadar ırağındadır ki, 832 sayılı Sayıştay Yasasının "Yürütme" başlıklı 108.maddesinde: "Bu kanun hükümlerini Cumhuriyet Senatosu ve Millet Meclisi yürütür." denilmektedir. Yine "Bütçe hukuku itibariyle Sayıştay, T.B.M.M. ile aynı statüde bulunmaktadır. Filhakika bütçe teklifi üzerinde Bakanlar Kurulunun inceleme ve değiştirme yetkisi mevcut değildir. Bu özellik, yürütmeden bağımsızlığın gerçekten dikkate değer bir belirtisidir ve her Devlette rastlanması mutad olmayan bir ayrıcalıktır[136].

Anayasa Mahkemesinin 16.01.1969 tarihli, E. 1967/19, K. 1969/6 sayılı Kararında davacı Danıştay Başkanlığının 23.05.1967 günlü dilekçesinde şöyle denilmektedir: "Gerek 1924 ve gerekse 1961 Anayasalarına göre Sayıştayın mahiyeti itibariyle icrai ve idari bir uzuv olmadığı gibi bir istişare uzvu da değildir…."[137]

Buraya değin olan açıklamalarımızdan Sayıştayın yasama ve yürütme alanları dışında olduğunu saptamış bulunuyoruz. Yasama ve yürütmenin dışında olduğuna göre acaba Sayıştay yargı organına mı dahildir?

Anayasanın "Yargı yetkisi, Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır" şeklindeki 9. maddesi hükmü karşısında bu soruya olumlu karşılık vermek güç gibi geliyorsa da, Sayıştayın Anayasada "sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak" şeklinde tanımını bulan yargı görevi, 9. maddenin koyduğu genel ilkenin bir istisnası olarak kabul edilebilir[138].

---

[135] DURAN, Lütfi, "Yüksek Mahkemeler Arasında İçtihat Uyuşmazlığı" **İstanbul Ün. Mukayeseli Hukuk Araştırmalar Dergisi**, Yeni Seri Yıl 1, 1967, No: 1, s.14.

[136] TURGAY, Rıza, "Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Karşısında Yüksek Mali Denetim ve Sayıştayımız" **Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay**, s.224.

[137] Resmî Gazete, T.17.4.1970, S.13474.

[138] DURAN, Lütfi, "Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay", **İmran Öktem'e Armağan**, Ankara 1970, s.574.

Yukarıda anılan nedenlerden ötürü hem yasama hem de yürütmenin dışında bulunan Sayıştayı tamamen kendine özgü, yargısal niteliği ağır basan bir Anayasa Kurumu olarak nitelendirerek, "muamelelerinin de maddi niteliklerine, yani konu ve sonuçlarına göre idari, istişari veya kazai işlemler olarak kabul edilmesi zorunludur."[139]

"Türk Devlet Teşkilâtında yargı organına dahil veya yargı yetkisi kullanan daha başka müesseseler de vardır. Bunlar Anayasanın "Yargı" bölümünde düzenlenen Anayasa Mahkemesi ile Yüksek Hakimler Kurulu ve "Yasama" bölümünde bulunan Yüksek Seçim kurulu ile "Yürütme" bölümünün "İktisadi ve Mali Hükümler" paragrafında görülen Sayıştaydır[140].

127. maddesinde "….. sorumluların hesap ve işlemlerini KESİN HÜKME bağlamak…." deyimi kullanıldığından Sayıştayın yargı yeri olduğunu ya da yargı yetkisi kullandığını kabul etmek zorunluluğu vardır. Zorunluluğu vardır diyoruz: çünkü hüküm kavramı, yargı işlemlerini tanımlayan bir kavramdır. Anayasanın 127.maddesinde HÜKÜM sözcüğü kullanılmamış olsaydı Sayıştay ilamları idari işlem olarak nitelendirilecek ve doğallıkla Danıştayda açılacak iptal davalarına konu olacaktır[141].

Öğretide Sayıştayın bir yargı yeri olduğu ya da hiç değilse yargı görevi de bulunan bir Anayasa kurumu olduğu konusunda kuşku yoktur[142].

Eklemek gerekiyor ki Sayıştayın yargı niteliği klasik yargı anlayışıyla koşutluk taşımamaktadır. Sayıştay, denetim, idari ve danışma fonksiyonları da bulunan kendine özgü bir yargı yeridir. Sayıştayın yargısı hem kişi hem de konu yönünden sınırlı bir yargıdır. Çünkü Anayasanın 160. maddesinde "….. sorumluların hesap ve

---

[139] Ibid., s.573.

[140] DURAN, Lütfi, "Yüksek Mahkemeler Arasında İçtihat Uyuşmazlığı" **İst. Ün. Mukayeseli Hukuk Araştırmalar Dergisi**, Yeni Seri Yıl 1, 1967, No: 1, s.11. (Makale 1961 Anayasası döneminde kaleme alındığı için, Sayıştayın yürütme bölümü içinde olduğundan söz edilmektedir. Sayıştay, 1961 Anayasasında Yürütme bölümünde yer alan 127. madde düzenlenmekteydi.)

[141] DURAN Lütfi, "Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay" **İmran Öktem'e Armağan**, Ankara 1970, s.575. (Yazı, 1961 Anayasası döneminde kaleme alındığı için, doğal olarak 1961 Anayasasının 127.maddesinden söz edilmektedir.)

[142] GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, **Türkiye'nin İdari Yapısı**, Ankara, 1971, s.88; GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, **İdari Yargı**, Ankara, 1970, s.41 vd.; ÖZYÖRÜK Mukbil, **İdari Yargı Dersleri**, Ankara, 1969-1970, s.50; DURAN Lütfi, "Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay" **İmran Öktem'e Armağan**, Ankara 1970, s.569 vd.; ONAR S. Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İstanbul, 1966, Cilt III., s.1918 vd.

işlemlerini kesin hükme bağlamak…." denildiğinden Sayıştay, sayman, gelir gerçekleştirme memuru, gider gerçekleştirme memuru ve ikinci derecede ita amiri olarak Devlet fonlarına el koymuş olan sorumluların hesap ve işlemlerinde mevzuata uygun hareket edip etmediklerini saptayarak kesin hükme bağlamaktadır[143].

C- Niçin Yargısal Denetim?

Türk Sayıştay'ı yukarıda açıklanan iki tür yüksek mali denetim organından denetim bulgularının bir bölümü kendi yapıları içinde kesinleşenlerin örneklerinden biridir. İlk kez 1862 yılında Divanı Muhasebat adıyla bir hesap mahkemesi olarak kurulmuş olup, yargı yetkisiyle donatılmıştır. Bu tarihten 14 yıl sonra çıkarılan Kanun-u Esasi'nin 105.maddesinde anayasal bir kurum olarak yerini almış; 1924 Teşkilât-ı Esasiye Kanununun 100., 1961 ve 1982 Anayasalarının "Sayıştay genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir…." şeklindeki 127. ve 160. maddeleriyle anayasal hüviyetini sürdürmüştür.

Sayıştay, bütçeyi hem uygulama sırasında hem de uygulamadan sonra denetlemektedir. Uygulama sırasında, 832 sayılı Sayıştay Kanununun 1260 sayılı Kanunla değişik 30. maddesi uyarınca Sayıştay'ın denetimine tabi daire ve kurumlarca harcamaya ilişkin olarak yapılan sözleşmelerle her türlü bağıtlar tescil; genel ve katma bütçeli dairelerin kadro ve ödenek dağıtım işlemleri de önceden vize edilmektedir.

Bütçenin yargısal denetimi, esas itibariyle Sayıştay tarafından uygulamadan sonra sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yapılmaktadır. Sayıştay'ın yargılama faaliyeti, hesap ve işlemlerin hukuka uygunluğunun tespiti ile sorumluların sorumluluklarını ve sorumluluk derecelerini kapsamaktadır. Başka bir deyişle Sayıştay'ca verilen hükümler, hem sayman hesabına dahil işlemlerin hukuka uygun olup olmadığını hem de hukuka uygun bulunmayan işlemlerin sorumlular üzerindeki hukuki sonuçlarını göstermektedir.

---

[143] BAŞ, Hasan, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı ve Sayıştay", **Dr. A. Recai Seçkin'e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 351, Ankara, 1974, ss.117-122.

Sayıştay'ın yargısal fonksiyonunun ayrıntısına geçmeden önce uygulama sırasında Sayıştay da dahil olmak üzere çeşitli mercilerce denetlenmiş bulunan bütçenin ayrıca uygulanmasından sonra niçin denetlenmesi gerektiği hususuna değinmek yararlı olacaktır.

Uygulama sırasındaki denetim münferit işlemler üzerinde ve dağınık biçimde yapıldığı için tahminlerin ve bütçeyle güdülen amaçların ne derece gerçekleştiğinin anlaşılabilmesi ancak uygulamadan sonra yapılacak denetimle mümkündür. Uygulama sırasındaki denetim, bazı usulsüzlüklerin önüne geçmeyi sağlasa da harcamaların ve gelirlerin sonucunu değerlendirmeye fazlaca yardım etmez[144].

Sonra, deneyler göstermiştir ki, uygulama sırasındaki denetim, bidayette verilen müsaadelere tam riayeti sağlayamamakta; bu denetimden her nasılsa kaçınılarak kanun ve nizamlara aykırı davranışlarda bulunmak her zaman mümkün olabilmektedir. Bütçeye ve sair kanunlara aykırı davranışlarda bulunanlara müeyyide tatbiki, uygulamadan sonraki denetim sayesinde olabilmektedir.

Demek oluyor ki, uygulamadan sonra yapılan denetimle hem yasama organının bütçenin tümü üzerinde kesin hesaplar münasebetiyle yapacağı nihai denetimine veri hazırlamak hem de bütçe hesap ve işlemlerinde bütçeye ve sair mevzuata aykırı hareket edenlere yaptırım uygulamak, bunlara sorumluluk yöneltmek amacı güdülmektedir[145].

Siyasi sorumlulukları bulunan birinci derece ita amiri bakanları bir yana bıraktığımızda, bütçe hesap ve işlemlerini yapanlar memur olduğuna göre, bunların mali sorumlulukları bütün memurlar için geçerli kurallar uyarınca mı, yoksa farklı esas ve usuller tatbik edilmek suretiyle mi tayin ve tespit edilmelidir?

Bu konuda sağlıklı bir sonucu varabilmek için, önce genel olarak kamu görevlilerinin mali sorumluluğunun mevcut hukuk sistemimizde nasıl saptandığı hususu üzerinde durmak gerekmektedir. Ülkemizde uygulanan sistemin esası şudur; kamu görevlilerinin idareyi zarara uğratmaları halinde, idarenin kendiliğinden harekete geçerek zararı tazmin ettirebilme olanağı yoktur. Zararın memura tazmin ettirilebilmesi için memur aleyhine genel hükümlere dayanılarak adalet mahkemelerinde dava açılması; memurların mali sorumluluklarının böylelikle

[144] ULUATAM, Özhan, op. cit., s.84.
[145] FEYZİOĞLU, Bedî N., **Bütçenin Kontrolü**, Cilt I, ss.42-44, 99.

saptanması gerekmektedir [146]. Bu durum, Danıştay'ın 04.07.1939 tarihli bir içtihadı birleştirme kararında "Bir ilam ve fıkrai kanuniye hükmüne müstenit olmadıkça maaşattan hotbehot katiyat icrası kabili tecviz olamayacağı gibi mümkünül infaz da değildir" şeklinde [147]; 657 sayılı Devlet memurları Kanununun 2670 sayılı Kanunla değişik 12. maddesinde de "Devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar.

Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır.

Zararların ödettirilmesinde bu konudaki genel hükümler uygulanır…." biçiminde ifade edilmiş bulunmaktadır.

Memurlar için kabul edilen bu sistem, sayman, tahakkuk memuru, ikinci derecede ita amiri gibi Sayıştay yargısına tabi olan sorumlu memurların hesap ve işlemleri dolayısıyla idareye verdikleri zararların tazmininde uygulanmamaktadır[148]. Bizde, anılan sorumlu memurlar için, Sayıştay tarafından belirlenen ayrı bir sorumluluk sistemi kabul edilmiştir. Böyle bir sistemi kabul etmeye gerek olup olmadığı, sorumlu memurların sorumluluğunun da diğer memurlar gibi saptanmasının mümkün bulunup bulunmadığı üzerinde durulabilir.

Devlet memurlarının tabi olduğu sorumluluk esası, sayman, tahakkuk memuru ve ikinci derece ita amirlerini de kapsayacak şekilde genişletilebilir. Bunlar için de genel sorumluluk hükümlerini uygulamak düşünülebilir. Böyle bir sistem benimsendiği takdirde, Sayıştay, saymanların hesap ve işlemleri üzerinde yaptığı denetim sonucu saptadığı usulsüzlükleri ve yolsuzlukları, bunların verdikleri zararı idareye bildirir. İdare de, Borçlar Kanununun haksız fiil esaslarına göre adliye mahkemelerinde sorumlu memurlar aleyhine dava açarak idarenin uğradığı zararı tazmin yoluna gider. Bu hal tarzında Sayıştay'ın yargı yetkisiyle donatılmasına gerek

---

[146] GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, "Sayıştay ve Yargı Görevi" **Siyasal Bilgiler Fak. Dergisi**, Cilt XXI, Sayı 4, s.169 vd.; GÖZÜBÜYÜK, "Sayıştay'ın Yargısal Görevlerinin Yeniden Düzenlenmesi" **Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay**, Ankara, 1973, s.161; ONAR S. SAMİ, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, II.Cilt, İstanbul 1966, s.1206.

[147] **Danıştay Kararları Dergisi**, S. 25, s.25.

[148] GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, "Sayıştayın Yargısal Görevlerinin Yeniden Düzenlenmesi" **Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay**, Ankara 1973, s.162.

yoktur[149]. Ancak, hemen ve altını çizerek belirtmeliyiz ki, bütçeyi bu aşamada denetleyecek kuruma yargı yetkisi verilmese dahi, bu mali denetim kurumu, her halükârda yürütmenin dışında olmalıdır. Çünkü bütçe fikri temelde denetim gereksinmesine dayalı olup, parlamentoların doğuş nedeni de budur. Demokrasinin ulaştığı çağcıl aşamada bütçenin denetimi, parlamentonun vazgeçilmez haklarından olup, bütçe yasasıyla parlamento yürütmeye mali izin verdiğine göre bu iznin yerinde kullanılıp kullanılmadığını elbetteki denetleyecektir. Bu denetlemenin de yürütmenin dışında bağımsız bir uzman örgüt aracılığıyla yapılması gerekmektedir. Denetleyen: parlamento, denetlenen: Yürütme olduğuna göre, denetimi yasama adına yapan kuruluşun, yürütmenin dışında olması gereği, kaçınılmaz bir zorunluluktur. Aksi takdirde, bütçe işlemlerindeki yolsuzlukların, idarenin baskısıyla yapılmış olması, idarenin saymanla bazı işlemlerde uyuşmazlığa düşmüş bulunması gibi hallerde, idareye kendi yolsuzluğunu parlamentoya bildirmek, saymanla uyuşmazlığında da hem taraf hem yargıç olmak şeklinde onaylanması olanaksız durumlar ortaya çıkacaktır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 933 sayılı kalkınma Planının Uygulanması Esaslarına Dair kanunun kimi hükümlerinin iptaline ilişkin kararında [150] sözü edilen Yasaya göre ödünç verilecek paralar bütçede yer alıyorsa da bunların aracı kuruluşlara verilişinden sonra artık Sayıştay tarafından denetlenememiş olmasını büyük bir eksiklik olarak görerek 933 sayılı Yasanın ödünç verme kurallarını Anayasanın (1961) 127. maddesine aykırı bulmuş; Sayıştay tarafından yapılan denetimi "Anayasal denetim" olarak tanımlayarak "İdari denetimin ne kadar etkili olursa olsun yeterli olamayacağını" vurgulamıştır.

Yukarıda da işaret ettiğimiz gibi memurlar için kabul edilen sistem sayman, tahakkuk memuru, ikinci derece ita amiri gibi bütçe işlemlerinin oluşmasında katkıda bulunan sorumlu memurlar hakkında uygulanmamakta; bunların, idareye verdikleri zararlardan dolayı sorumlulukları Sayıştay'ca saptanmaktadır. Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük konuyu şöyle ortaya koymaktadır: "Gerçekten de bazı kamu görevlilerinin görevleri dolayısıyla mali sorumluluklarını saptamada, genel hükümler içinde kalarak, haksız fiil esaslarına göre sorumluluklarını saptamanın isabetli ve gerçekçi bir çözüm yolu olduğu söylenemez. Nasıl idarenin faaliyetlerinden dolayı sorumluluğunu saptarken, yalnız haksız fiil esasları ile yetinemiyorsak, bunlar için Danıştay tarafından ayrı bir sorumluluk sistemi geliştirilmiş ise, bazı kamu

[149] Ibid., s.163.
[150] Anayasa Mahkemesinin 23, 24 ve 25.10.1969 tarih, E.1957/41, K.1969/55 sayılı kararı.

görevlilerinin devlete karşı sorumluluklarının saptanmasında da, ayrı bir sorumluluk sisteminin geliştirilmesine gerek vardır.

Ülkemizde de, Anayasa ve Sayıştay Kanunu ile bazı kamu görevlilerinin sorumluluklarının saptanmasında, genel kuralın dışına çıkılmış ve sayman, ikinci derecedeki ita amirlerinin ve tahakkuk memurlarının sorumluluklarının saptanması görevi Sayıştaya verilmiştir. Sayıştay bu görevi yerine getirirken bir yargı yeri gibi hareket etmek ve haksız fiil esaslarından farklı, kamu hukukuna özgü sorumluluk kurallarını geliştirmek ve uygulamak durumundadır.

Hemen belirtelim ki, Anayasa bu konuda genel bir düzenlemeye gitmiş ve bazı kamu görevlilerinin sorumluluklarının saptanması görevini Sayıştay'a vermiştir. 'Anayasanın, Sayıştay'ı yargı görevleri de olan bir kuruluş olarak düzenlediği' söylenebilir."[151]

Prof. Dr. Lütfi Duran'ın ise, Anayasa Mahkemesinin 832 sayılı Yasanın 45. maddesinin Sayıştay ilamlarının Danıştaya götürülmesini yasaklayan son fıkrasının Anayasaya aykırı olmadığına dair kararlarından birinin eleştirisi vesilesiyle konuya yaklaşımı şöyledir: "Nihayet, kimi kamu görevlilerinin hazineye karşı olan mali sorumluluklarının, özel kişilerden farklı şekilde, genel görevli ve yetkili mahkemelerden önce Sayıştay gibi özel bir yargı mercii önünde aranması ve saptanması, söz konusu kararda belirtildiği üzere (aynı R.G. sayfa 6.sütun 2), ne hukuk devleti ilkesine ne de sağ duyu ve hukuk mantığına aykırı bir durumdur.

Gerçekten, Anayasa'nın eski 'tabii hakim' ilkesi olsun, yeni 'kanuni yargı yolu' kuralı olsun, herkesin mutlaka aynı ve tek mahkemenin görev ve yetkisi içinde bulunmasını zorunlu kılmaz. Hukuki statüleri farklı kişiler, görev, yetki, hak, ödev ve yükümlerinin özelliklerine göre değişik yargı mercilerine bağlanabilirler ve hatta bağlanmalıdırlar.

Kamu gelir ve giderleri ile mallarını ellerinde tutan ve harcayan görevlilerin hukuki durumları alelade kişilerinkine hiç benzemediğinden, Hazineye karşı mali sorumluluklarının araştırılıp gerçekleştirilmesi her halde farklı esas ve usuller ile yargı yerlerine tabi tutulmak gerekir. İşte Anayasa'nın 127. maddesi, Sayıştay'ı

[151] GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref, op. cit., s.163.

sorumluların hesap ve işlemlerini hükme bağlamakla yetkili kılarken, bu gereği karşılamış bulunmaktadır." [152]

Ord. Prof. S. Sami Onar da, bir kısım memurların Devlete karşı mali mes'uliyetlerinin özel hükümlere bağlı olduğunu; Devlet parasına el koyan sayman, tahakkuk memuru ve ita amirlerinin bütçenin tatbikatından dolayı Sayıştay'ın kazai murakabesi neticesinde idareye karşı mali sorumluluklarının tespit edildiğini belirtmektedir[153].

Türk pozitif hukukunda Sayıştay kurulduğu tarihten beri yargı yetkisiyle donatılarak bütçe işlemlerini yapan memurların sorumluluklarını da saptaya gelmiştir. 30 Mayıs 1862 tarihinde Padişaha sunulan arz tezkeresi ile Devlet gelirlerinden fazla harcama yapılmaması, kamu harcamalarında görev alanların yıl sonlarında hesaplarını vermeleri ve sorumluluklarının tayin ve tespiti amacıyla bir yüce mahkeme, mahkeme-i kübra olarak ilk Türk Sayıştay'ı kurulmuş; aynı kimlik bugünlere kadar taşınmıştır.

26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yasalaşması evresinde düzenlenen 17 Şubat 1927 tarihli "1/1074 Numaralı Usulü Muhasebe-i Umumiye Kanunu Layihası ve Divanı Muhasebat, Maliye, Bütçe Encümenlerinin Müşterek Mazbatası"nın ilgili bölümü, konuyu son derece net bir şekilde ortaya koymaktadır:

"Mesarif ve varidatı devletin ifa ve istihsali hususatının tahtı mes'uliyette cereyanı usulü malinin en mühim kaidelerinden biridir.

Mevzuat ile ceza tehdidi karşısında olan her fiilin müşterek ve müteaddid faillerinin o işte nisbeti alaka ve tesirleri derecesinde muatep tutulması da lazımei adalet muktezasındandır. Esasatı maruzaya binaen devlet Hazinesinden yolsuz para çıkarmakta veyahut Hazineye ait bir paranın Devlet kasasına girmemesinde alaka ve vazifedar olanların aledderecat mes'ul tutulması muktazi olduğundan yolsuz sarfiyatta masrafı ifa hususunda vazifedar olan amiri ita, tahakkuk memuru, muhasibin tevdi edilen vezaifi mevdua safhalarına ve istimal olunan selahiyetlere göre aledderecat mes'ul addedilmesi ve derecei saniye amiri italarile tahakkuk

[152] DURAN, Lütfi, "Sayıştay, Yüksek Mahkeme Değil Ama, Bir İdari Yargı Merciidir" **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, Ankara 1974, s.7.
[153] ONAR, S. Sami, op. cit., s.1203.

memurları ve muhasipler hakkındaki mes'uliyetin mercii hal ve tayininin muamelatı maliye ve hesabiyede mütehassıs ve müstakil bir hey'eti hakime olan Divanı Muhasebat olması ve vekiller hakkında da Teşkilâtı Esasiye Kanunu mucibince Meclisi Alice tayini muamele olunması esası vaz'olunmuş ve İtalya ile Belçika'da da aynı esas cari bulunmuştur. Şu kadarki Divanı Muhasebatın hakkı kazası dahilinde olan memurlar hakkında Divanı Muhasebatça ittihazı karar olununcaya kadar…."

Sayman, tahakkuk memuru, ikinci derece ita amiri gibi uygulamada "sorumlu" diye adlandırılan memurların sorumluluklarının Sayıştay'ca saptanması esası, 16.06.1934 tarih ve 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanunu ve halen mer'i olan 21.02.1967 tarih ve 832 sayılı Sayıştay Kanununda da muhafaza edilmiş olup; 1961 Anayasasının 127, 1982 Anayasasının 160. maddelerinde geçen "sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak" ibaresinin anlamı da, bundan başka bir şey değildir.

Mali olayın, devlet ve toplum yaşamındaki önemi, bu önemle orantılı özel önlemlerin alınmasını gerektirmiştir. Bir önceki bölümde ayrıntılı biçimde açıklandığı üzere genel olarak memurların idareye karşı sorumlulukları adliye mahkemeleri tarafından özel hukuk kurallarına göre saptanırken sayman, tahakkuk memuru, ikinci derece ita amiri gibi kamu fonlarını tasarruf eden kamu görevlilerin sorumlularının saptanmasında genel ilkeden ayrılıp, bunların sorumluluğun Sayıştay'ca saptanması esası benimsenerek özel bir düzenlemeye gidilmiştir.

Bütçenin bizzat kendisi dahi bir istisnalar yumağıdır. Bütçe bir kanundur ama, parlamento üyeleri ne bütçe ne de bütçe tadili hakkında kanun teklifinde bulunamazlar. Bütçe kanunu ve tadil tasarıları Anayasa ile konulmuş bir komisyonda, Bütçe Komisyonunda müzakere edilir; parlamento üyeleri bütçe hakkındaki düşüncelerini, bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklayabilir; değişiklik önergeleri, müzakere açılmaksızın oylanır. Bütçenin Genel kurulda görüşülmesi sırasında gider artırıcı veya gelir azaltıcı öneride bulunulamaz. Daha düne kadar, bütçe kanunları, diğer kanunların tersine önce Cumhuriyet Senatosunda görüşülüyordu.

Bütün bunlar, mali olayın önem ve özelliğinin sonuçlarıdır.

Sayıştay'ın uğraş alanı da mali olaylar olduğuna göre, yargısının, bundan kaynaklanan özellikleri taşıması doğaldır. Bu itibarla, Sayıştay yargısı, klasik yargıya

paralellik göstermemekte; tamamen nev'i şahsına münhasır, sui generis bir nitelik taşımaktadır. Sayıştay'ın yargı yolu ile sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yaptığı denetim, kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklar türünden iki taraflı davalar veya hak ve menfaat sahiplerinin açtığı tek taraflı davalar olmayıp, mali işlem üzerinde yapılan nesnel ve soyut bir hukuka uygunluk incelemesidir[154].

1- Sayıştay Yargısının Kapsamı

Sayıştay'ın yargı yetkisi gerek konu gerekse şahıs bakımından sınırlıdır.[155] Gerçekten, 1961 Anayasasının 127., 1982 Anayasasının 160.maddesinde "…. sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak…." tan söz edildiğinden, Sayıştay yargısının konusu hesap ve işlemler; muhatabı ise, sayman, tahakkuk memuru ve ikinci derece ita amiri gibi kamu fonlarını yürüten ve uygulamada "sorumlu" diye adlandırılan kamu görevlileridir.

a) Sayıştay Yargısının Konusu

Hesap ve işlemleri Sayıştay'ın denetimine tabi idare ve kurumların kanunlarına göre bir bütçe hesap yılı veya hesap devresi içindeki bütün gelirlerinin, giderlerinin ve mallarının hesaplarının saymanlar tarafından en geç mahsup devresini izleyen bir ay içinde Sayıştay'a verilmesi gerekmekte olup; Sayıştay denetimi, bu hesaplar üzerinde cereyan etmektedir ki, yargı, sayman hesabına girmiş işlemlerle sınırlıdır.

Gelir hesapları, tahakkuk eden ve tahsil edilen tüm gelirlerin, gelir artıklarının ve emanetlerin miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgeleri içermektedir.

Gider hesapları, yapılan harcamalara ve bunlara ilişkin olarak alınan para ve sair kıymetlerin miktar ve mahiyetini gösteren cetvel, defter ve bunlarla ilgili her türlü belgelerden oluşmaktadır.

---

[154] DURAN, Lütfi, "Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay" İmran Öktem'e Armağan, Ankara, 1970, s.574.

[155] ONAR, S. Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, III.Cilt, İstanbul 1966, s.1919; DURAN, Lütfi, "Yüksek Mahkemeler Arasında İçtihat Uyuşmazlığı" İstanbul Ün. Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yeni Seri Yıl 1. 1967, No:1, s.17.

Mevcut ve alınan, harcanan, satış ve yok etme veya sair suretle elden çıkarılan malların miktar ve mahiyetini gösteren cetvel, defter ve belgeler de mal hesabını oluşturmaktadır.

b) Sayıştay Yargısına Tâbi Kişiler

Yukarıda değinildiği üzere Sayıştay yargısına tabi kişiler, "sorumlu" diye adlandırılan kamu ajanlarıdır.

832 sayılı Sayıştay kanununda sorumluların tek tek sayılması yoluna gidilmemiş; sadece "sorumlu" kavramına yer verilerek mevzuatta sorumlu olduğu belirtilen görevliler, "sorumlu memur" sayılmıştır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda sayman, tahakkuk memuru ve bazı hallerde ikinci derece ita amirlerinin sorumlu olacakları belirtilmiş; bazı özel yasalarda, örneğin hastane döner sermaye saymanlıklarında ita amiri olan başhekimlerin de doğrudan sorumlu oldukları açıklanmış; son zamanlarda 1050 sayılı Yasa 24 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değiştirilerek bir giderin yapılmasına gerek gösteren görevliler, bir mal veya hizmetin alınmasında görevli olanlarla adı ne olursa olsun bir komisyon veya kurul gibi bir organ ya da uzman bir görevli tarafından düzenlenen keşif, hak ediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelere dayanılarak yapılan ödemelerde bu belgeleri düzenleyen ve onaylayan kişiler de sorumlu sayılmıştır.

Ancak, hangi memurların sorumlu sayılıp sayılmayacağı konusunda kanun koyucu tamamen serbest değildir. Zira, Anayasada, Sayıştay'ın "…. Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak….." la görevlendirilmiş olması nedeniyle kanun koyucunun sorumluların tayininde bu anayasal kurala uyması; bunları, gelir, gider ve mal işlemlerinin oluşmasında rolü bulunan ajanlar arasından seçmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar karşısında, sorumluları, işlemin oluşmasında görev alan kamu ajanlarından kanunların sorumlu tuttuğu kişiler olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanıma göre işlemi oluşturanların dışında kalan kişiler sorumlu değildirler.

2- Sayıştay'ın Yargı Teşkilâtı

Sayıştayın yargı örgütü Daireler ve Temyiz Kurulundan oluşmaktadır.

Sayıştay, kuruluşundan bu yana, ilamları, kendi bünyesi içinde üst derecede incelemek suretiyle kesinleşen bir hesap mahkemesi olarak görev yapagelmiştir. Temyiz Kurulu, dairelerin yargısal kararlarına yapılan itirazların yargısal yoldan incelenerek tasdik edildiği veya bozulduğu bir kuruldur. Daha kısa bir deyişle Temyiz Kurulu, Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm mercidir.

Kararı temyiz edilen daire başkanı ve üyelerin oy hakkı yoktur. Temyiz Kurulu kararları kesindir.

3- Sayıştay'ın Yargı Usulü

Yukarıda değinildiği üzere hesapların, saymanlar tarafından en geç mahsup devresini izleyen bir ay içinde Sayıştay'a verilmesi gerekmektedir. Sayıştay'a verilen hesaplar, Birinci Başkan tarafından incelenmek üzere denetçilere dağıtılır. Hesaplar, denetçiler tarafından incelenip, noksan ve mevzuata aykırı bulunan işler hakkında sorumluların savunmaları alınarak raporlar düzenlenir. Bu suretle düzenlenen raporlar dairelere gönderilir.

Daire başkanları, dairelerine verilen bu raporlar hakkında savcının yazılı düşüncelerini alırlar. Savcılıktan gelen raporlar daire başkanınca düşüncesini bildirmek üzere üyelere verilir. Üyeler kendilerine verilen raporlar üzerinde gerekli incelemeyi yaparlar. Gerektiğinde raporda ilişiksiz görülen kısımların da her yönüne bakılıp bakılmadığını araştırır ve düşüncelerini yazmak suretiyle raporları daire başkanına geri verirler.

Üyelerin yazılı düşüncesi üzerine dairece hesabın yargılanmasına başlanır. Yargılama sırasında gerek görülürse savcı davet edilerek düşüncesi sorulur.

Hesapların yargılanması sonunda beraat veya tazmin hükümlerini içeren ilam düzenlenerek ilgililere tebliğ edilir.

Sayıştay ilâmları hakkında Sayıştay bünyesi içinde tüm kanun yolları açıktır. Sayıştay ilamlarını kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak ve yargılama usullerine riayetsizlik sebepleriyle 90 gün içinde Temyiz Kurulunda temyiz etmek mümkün olduğu gibi (832 sayılı Yasa, madde 67-73) bunlar hakkında hesapta maddi hata,

noksanlık veya mükerrerlik bulunması, ibraz edilen belgede sahtecilik olması gibi sebeplerle beş yıl içinde kararı veren daireden yargılamanın iadesi de istenilebilir. (832 sayılı Yasa, madde 74-76) Aralarında karar düzeltilmesinin de bulunduğu kanun yollarına başvurma hallerinde Sayıştay Kanununda yer almamış hususlar hakkında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

Sayıştay Temyiz kurulunca verilen kararlar kesin olup, bunlar hakkında başka bir mercie başvurulması mümkün değildir. Ne var ki, bu durum, 1961 Anayasası döneminde yoğun tartışmalara neden olmuştur. Anılan Anayasanın 127. maddesinde yer alan "….. sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak…." şeklindeki ifadeyle Sayıştay yargı kararlarının başka yargı mercilerine götürülememesi amaçlanmışsa da, Danıştay, her nedense, ısrarlı bir tutumla 832 sayılı Yasanın 45. maddesinin "Sayıştay'ca verilen ilamlar aleyhine Danıştay'a başvurulamaz" biçimindeki hükmünü Anayasaya aykırılık iddiasıyla çok kısa bir zaman dilimi içinde tam beş kez Anayasa Mahkemesine götürmüştür. Yüksek Mahkeme dört kararıyla Anayasaya uygunluğunu tespit ve tescil ettiği anılan hükmü, beşinci kararıyla, ortada evvelce varılan sonuçta değişiklik yapılmasını gerektiren herhangi bir neden bulunmadığı halde, üye kompozisyonunda meydana gelen farklılaşma sonucu iptal etmiştir. Ancak, 832 sayılı Yasanın Sayıştay ilamlarının kesinliğine ilişkin birçok maddesinin yürürlükte bulunması nedeniyle sözü edilen 45.maddenin son fıkrasının iptaline rağmen uygulamada Sayıştay kararlarının Danıştaya götürülüp götürülemeyeceği hususu tartışmaya açık bir konu olarak kalmıştır.

1982 Anayasasında, Sayıştay, Anayasanın yargı bölümünde düzenlenmek ve Sayıştay kararları dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamayacağı çok açık bir şekilde belirtilmek suretiyle geçmişteki tartışmalara son verilmiştir.[156]

[156] BAŞ, Hasan, "Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi", Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:52, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:16, Eskişehir, 1984, ss.124-129.

D- Örgütsel Yapı

1- Birinci Başkan, Genel Sekreter ve Yardımcıları

Birinci Başkan

Birinci Başkan Sayıştay'ın en büyük amiri olup genel işleyişinden sorumludur. Genel Kurulun başkanıdır. Gerekli gördükçe Temyiz Kuruluna ve Daireler Kuruluna da başkanlık eder.

Genel Sekreter ve Yardımcıları

Üyeler arasından Birinci Başkan tarafından atanan Genel Sekreter yönetim işlerinde Başkanın yardımcısı olup, yayın işleri, denetim grupları ile yönetim birimlerini Başkan adına yönetir ve gözetir. Üç Genel Sekreter Yardımcısı görevlerini yürütmede kendisine yardımcı olur.

2- Yargı ve Karar Organları

a) Kurullar

Genel Kurul, Birinci Başkanın başkanlığı altında tüm daire başkanlarıyla üyelerden oluşur.

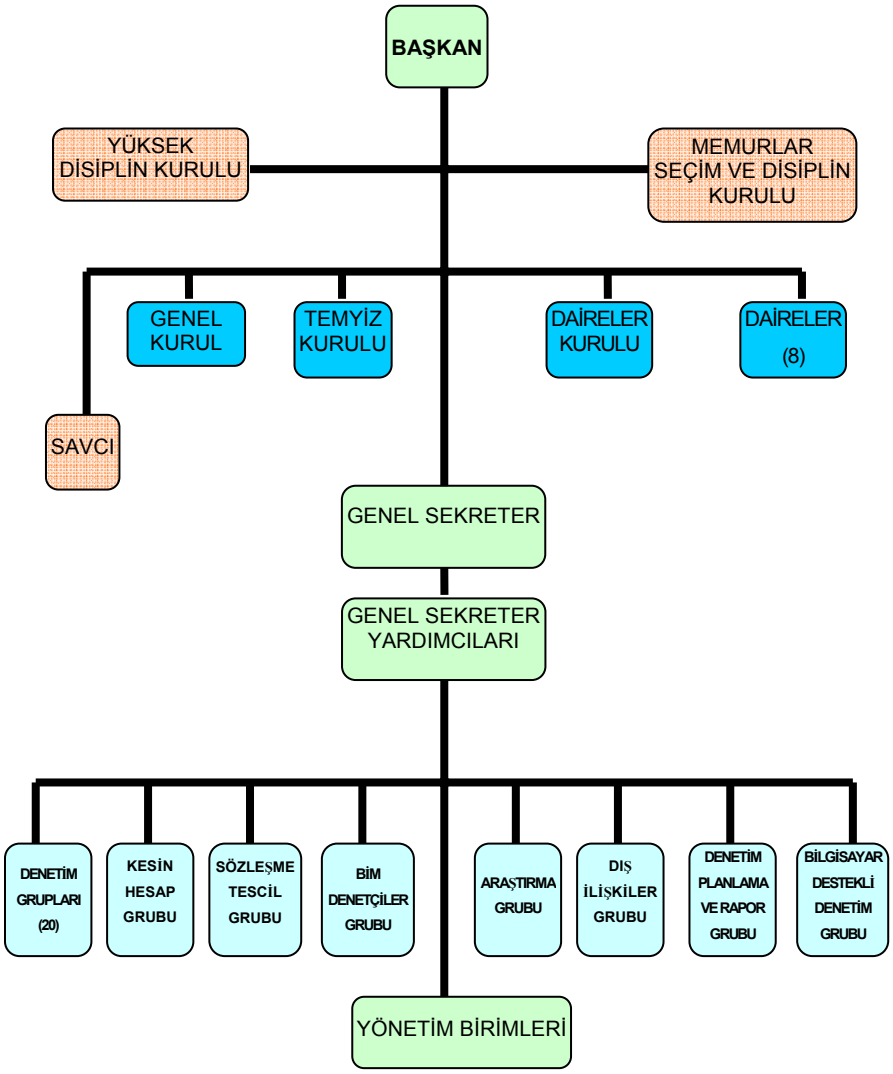
Mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanır, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Genel kurul genel uygunluk bildirimlerine son şeklini verir, Türkiye Büyük Millet meclisine sunulacak diğer raporları müzakere eder, 832 sayılı Kanunla kendisine verilmiş olan görevleri yapar ve Birinci Başkan tarafından incelenmesi istenilen diğer konu ve işlemleri görüşerek karara bağlar.

Temyiz Kurulu, 4 yıl için Genel kurulca daire başkanları arasından seçilecek 4 daire başkanı ile her daireden seçilecek 2 üyeden oluşur.

Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Kurul üye tam sayısının en az üçte ikisi ile toplanır, mevcudun çoğunluğu ile karar verir. Temyiz kurulu Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm merciidir.

Örgüt yapısı bir şema olarak şöyle gösterilebilir.

Şekil 1- Örgüt Şeması



Daireler Kurulu, Temyiz kuruluna seçilen daire başkanları ile üyelerin dışında kalan daire başkanları ve üyelerden oluşur.

En kıdemli daire başkanı kurula başkanlık eder. Kurul üye tam sayısının en az üçte ikisi ile toplanır, mevcudun çoğunluğu ile karar verir. Daireler Kurulu, mali konuları kapsayan yönetmelikler hakkındaki Sayıştay mütalaasını tespit eder, 832 sayılı Kanunla kendisine verilmiş olan diğer görevleri yapar ve Birinci Başkan tarafından incelenmesi istenen konularla işlemleri görüşerek karara bağlar.

Yüksek Disiplin Kurulu, her takvim yılı için Sayıştay Genel Kurulunca her daireden seçilecek birer üye ile daire başkanları arasından seçilecek beş daire başkanından kurulur. Kurul yasada belirlenen görevleri yerine getirir.

Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulu, iki takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi veya raportör, başdenetçi ile Genel sekreterden kurulur. Kurul yasada belirlenen görevleri yürütür.

Daireler

Sayıştay daireleri, bir başkan ve altı üyeden oluşan hesap mahkemeleridir. Daire, bir başkan ve dört üye ile toplanır, hüküm ve kararlar oy çokluğuyla verilir. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılamak ve Birinci Başkan tarafından havale edilen konuları karar bağlamak dairelerin görevidir.

b) Savcı

Sayıştay Savcısı Hazine temsilcisi sıfatıyla örgüt yapısına dahildir. Sayıştay Savcı ve yardımcıları, Birinci Başkanın görüşü alındıktan sonra Maliye Bakanlığınca yapılacak teklif üzerine ortak kararname ile atanırlar. Savcı, hesapların incelemesi ve yargılanması safhalarında iddia ve düşüncesini bildirmek ve yasada sayılan diğer görevleri yerine getirmekle görevlidir.

c) Raportörler

Raportörler bağlı bulundukları dairelere ve kurullara Sayıştay Kanunu ile verilen görevlerle ilgili kararları yazmak, tutanak ve ilamları düzenlemek ve bunların gerektirdiği diğer işleri yapmakla görevlidirler.

3- Denetim ve Denetim Destek Grupları

Denetim grupları saymanlık hesaplarının ve işlemlerinin incelendiği ve performans denetimlerinin yürütüldüğü ve denetçilerin görev yaptığı gruplardır. Bu grupların sayıları ve görev alanları ilgili yönetmelik ve başkanlık tasarrufu ile değişen ihtiyaçlar çerçevesinde belirlenir.

Sözleşme Tescil Grubu tescile tabi tutulmak üzere Sayıştaya gönderilen sözleşme ve bağıtları incelemekle görevlidir. Bilgi İşlem Merkezi Denetçiler Grubu kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmektedir.

Kesinhesap Grubu uygunluk bildirimleri taslaklarını hazırlamakla görevlidir.

Araştırma, planlama ve dış ilişkiler gibi denetime ve Birinci Başkanlığa destek faaliyetleri denetim destek grupları tarafından yürütülmektedir.

4- Yönetim Birimleri

Sayıştayda ayrıca, Devlet Memurları Kanuna tabi personelin çalıştığı yönetim birimleri bulunmaktadır. Bu birimler evrak, özlük işleri, kütüphane, yayın işleri, arşivleme, satın alma, mali işler gibi destek hizmetlerini yürütür.

E- Görevler ve Yetkiler

1- Ana Hatlarıyla Görevler

Anayasamız Sayıştaya;

- Genel ve katma bütçeli dairelerin gelir, gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek,
- Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak (Bu, Sayıştayın yargısal işlevidir),
- Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak,
- Türkiye Büyük Millet Meclisine kesinhesap kanun tasarıları hakkında uygunluk bildirimi sunmak

Görevlerini vermiştir.

2- Yetkiler

Sayıştay, yasalarla kendisine verilen görevlerin yerine getirilmesi sırasında bakanlık, kurul ve kurumlarla, idare amirlikleriyle, sayman ve diğer sorumlularla doğrudan yazışmaya; gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları vasıtasıyla görmeye veya dilediği yere getirtmeye ve sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırmaya, bakanlık, daire ve kurumlardan temsilci istemeye yetkili kılınmıştır. Ayrıca Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, Devlet, özel idare, belediye ve sair bütün resmî kurum ve kurullarla diğer gerçek ve tüzel kişilerden (bakanlar dahil) isteyebilir.

Bunlara ilâveten Sayıştaya, denetimine giren daire ve kurumların işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler vasıtasıyla “yerinde” ve “işlem ve olayın her safhasında” inceleme yetkisi de verilmiştir.

3- Görev Kapsamındaki Faaliyetler

a) Denetim ve Yargı

Denetime, inceleme faaliyeti ile başlanmakta; inceleme sonuçları ya yargılanarak kesin hükme bağlanmakta veyahut Sayıştay raporları ya da uygunluk bildirimleri aracılığıyla Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır.

Saymanlar Türk kamu mali yönetim sisteminin kilit personelidir. Saymanlar hesaplarını mevzuatta belirtilen süreler içinde Sayıştaya vermek zorundadırlar. Gelir ve giderleri mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirerek ödenebilir veya tahsil edilebilir hale getirmekle yükümlü görevliler (tahakkuk memurları) ile saymana "ödeyiniz" talimatını veren ita amirleri mali sistemimizin diğer önemli unsurlarıdır.

Sayıştay Genel Kurulunca her yıl hangi hesapların merkezde, hangilerinin yerinde inceleneceğine karar verilir.

Birinci Başkan, Genel kurul kararı doğrultusunda, saymanlık hesaplarını yıllık programlar çerçevesinde tek tek veya ekipler halinde incelenmek üzere denetçilere dağıtır.

(1) Denetimin Usul ve Esasları

Denetçiler kendilerine verilen hesapları incelerken:

Gelir hesaplarında gelirlerin, alacakların ve her türlü hakkın yasalara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediğini, bütün gelir hesap ve işlemlerinin belgelere ve kayıtlara uygun olup olmadığını;

Gider hesaplarında giderlerin yasalara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığını; ödemenin istihkak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapılıp yapılmadığını; idare hesabına giren bütün işlemlerin, para ve sair hareketlerin yasa, tüzük ve yönetmeliklerdeki hükümlere uygun bulunup bulunmadığını; bütün gider hesap ve işlemlerinin belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığını;

Mal hesaplarında ise taşınır ve taşınmaz malların giriş, saklanış, kullanış ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde tamamen mevcut olup olmadığı

hususlarının yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığını; araştırmak durumundadırlar.

Denetçiler tarafından yapılan incelemeler esas itibariyle belge üzerinden yapılmakla birlikte, gerektiğinde kayıtlar ile fiziki ve fiili durumlar arasındaki uygunluk da araştırılır. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulduğunda bilirkişilere de başvurulabilir.

İncelemeler sırasında sayman ve diğer ilgililer, kendilerinden denetçilerce istenen her türlü bilgi ve belgeyi vermek zorundadırlar. Denetçiler tarafından eksik, hatalı, mevzuata aykırı görülen işlemler ile açıklanması istenilen hususlar ilgililere bildirilir ve kendilerinin savunmaları veya görüşleri alınır. İnceleme tamamlandıktan ve ilgililerin savunmaları ve görüşleri alındıktan sonra denetçiler vardıkları sonuçları, ilgisine göre, "yargı raporu" ve/veya "değerlendirme raporu" şeklinde Birinci Başkanlığa sunarlar.

(2) Sorumluların Hesap ve İşlemlerinin Kesin Hükme Bağlanması

Yargı Raporları ve İlâmlar

Denetçiler tarafından yazılan yargı raporu, raporda yer alan hususlar hakkındaki yazılı düşünceleri alınmak üzere Sayıştay Savcısına havale edilir. Daha sonra ilgili dairenin bir üyesi raporu ve savcının düşüncelerini inceleyerek görüşlerini yazılı olarak bildirir. Böylece tekemmül ettirilen rapora konu işlemler daire heyetince, daha önce bildirilen savcı ve üye mütalaaları da dikkate alınmak suretiyle, tek tek ve ayrıntılı olarak görüşülür.

Denetçinin hatalı gördüğü işlemden ötürü sorumlular hakkında ya beraat (bu durumda daire denetçi ile aynı görüşte değildir.), ya da tazmin (Bu durumda ise daire de işlemi denetçi gibi mütalaa etmiştir.) hükmü verilir. Yargılama denilen bu sürecin sonunda ilgili hesabın tamamı hakkındaki genel değerlendirmeyi de içeren ve sorumluların rapora konu işlemler bakımından sorumluluk durumlarını belirten bir belge (ilâm) düzenlenir.

Hesapların yargılanarak sorumlular adına beraat veya tazmin hükümlerini kapsayan ilâmların düzenlenmesi ve hükümlerin kesinleşmesi ile Sayıştayın yargılama faaliyeti tamamlanır.

İlâmların Tebliği

Sayıştay ilamlarının birer nüshası sorumlulara, birer nüshası sorumluların bağlı olduğu bakanlık veya daireye, bir nüshası Sayıştay Savcılığına ve iki nüshası da bir nüshası ilgili saymanlığa gönderilmek üzere, Maliye Bakanlığına tebliğ olunur.

İlâmların Kesinleşmesi

Sayıştay dairelerince verilen hükümler aleyhine Sayıştay Temyiz kurulan başvurulabilir. Temyiz Kurulunun kararı kesindir. İlgililer Anayasa hükmü gereğince, Temyiz kurulu kararları hakkında 15 gün içinde karar düzeltmesi talebinde bulunabilirler.

İlâmların İnfazı ve İzleme

Mevzuata aykırı işlemleri dolayısıyla hazine zararına yol açan saymanlar ve diğer sorumlular Sayıştayın kesin hükmü uyarınca, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre, yol açtıkları bu zararı ödemek zorundadırlar. Sayıştay ilamlarının infazı görevi idareye ait olup, genellikle bu görev maliye Bakanlığınca yürütülmektedir. Ayrıca bu husus Sayıştay tarafından da izlenir.

Mevzuata aykırı işlemleri dolayısıyla Hazine zararına yol açan saymanlar ve diğer sorumlular Sayıştay'ın kesin hükmü uyarınca İcra ve İflas kanunu hükümlerine göre bu zararı ödemek zorundadırlar.

Sayıştayın yargısal fonksiyonu, kamu fonlarının usulüne ve mevzuata uygun biçimde kullanılmasını sağlamada etkin bir araçtır ve caydırıcı bir etkiye sahiptir.

b) Öndenetim – Ödenek ve Kadro Vizesi, Sözleşme Tescili

Sayıştay denetimine tabi olan daire ve kurumlarca harcamaya ilişkin olarak yapılan sözleşmelerle her türlü bağıtlar uygulanmadan önce tescile tabi tutulmakta; genel ve katma bütçeli dairelerin kadro ve ödenek dağıtım işleri de önceden vize edilmektedir. Ödenek ve kadro vizesi ile sözleşme tescili, Sayıştayın, muhtemel Kamu zararını daha işin başında önlemeye yönelik bir "öndenetim" faaliyetidir.

Sayıştayın bu faaliyeti, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 2005 yılı başından itibaren kaldırılmaktadır.

c) Performans Denetimi

Yeni Bir Çalışma Alanı

1996 tarihinde çıkan 4149 sayılı Kanunla 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na eklenen Ek 10. madde Sayıştaya performans denetimi yapmak yetkisini ve görevini vermiştir. Performans denetimi geleneksel denetime kıyasla daha karmaşık ve sofistike, aynı zamanda da daha zaman alıcı bir denetim türüdür.

Atılan Adımlar

Bu alanda gerçekleştirilen ilk somut adım İngiltere Sayıştayının (NAO) teknik yardımları ile yürütülen eğitime dönük bir pilot performans denetimi çalışmasıdır.

Performans denetimi alanında atılan ikinci somut adım ise, gelişkin Sayıştayların metot ve tekniklerine ilişkin kimi rehber ve el kitaplarının mensuplarımızın eğitimi amacıyla dilimize kazandırılması olmuştur.

Bir başka önemli adım da, "Performans Denetim Grubu"nun oluşturulmuş olmasıdır.

d) Görüş Bildirme

Bakanlıklarca ve Sayıştay denetimine tabi diğer kurumlarca hazırlanan mali konularda hazırlanan yönetmelikler hakkında önceden görüş bildirilmesi ve Maliye Bakanlığınca mevzuatın yorumu noktasından yapılan başvuruların karar bağlanması, üniversitelerin 2547 sayılı Kanunun 56/d maddesine göre yaptıkları başvurular hakkında mütalaa verilmesi Sayıştayın yürüttüğü istişari nitelikteki faaliyetlerdir.

e) Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Rapor Sunma

Sayıştayların en temel görevlerinden birisi yürüttükleri denetimlerinin sonuçlarını raporlarla adına denetim yaptıkları Parlamentolarına bildirmeleridir. Sayıştayımız için de durum böyledir.

Bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ilgili bölümde yapılmıştır.

III - SAYIŞTAY DENETİMİNİN ÇAĞDAŞLAŞTIRILMASI

1862 yılında kurulup, 1876'da çıkarılan ilk anayasamız olan Kanunu Esaside anayasal bir kurum olarak yerini alan Sayıştay, 1924, 1961 ve 1982 anayasalarında da bu anayasal kimliğini koruyarak bugünlere gelmiştir. Bunca uzun geçmişe rağmen, Sayıştay, henüz çağdaş çizgiyi yakalayabilmiş değildir.

Bu yargıya varırken, önce, Sayıştayın, yüksek mali denetim organlarının ortak özelliklerini ne ölçüde taşıdığı tartışılacak; bağımsızlık konusunda bazı eksiklikler, denetim alanının darlığı, son derece olumlu yasal gelişmelere rağmen performans denetimine yeteri kadar önem verilmediği ve nihayet raporlama hususunda çok ciddi eksiklikler sergilenecektir.

Salt bu eksiklikler dahi Sayıştay denetiminin yeni bir anlayışla ele alınmasını gerektirmektedir. Bu gerekliliğe denetimde yeni yönelişler, kamu yönetimi ve kamu mali yönetiminin vazgeçilmezleri haline gelen hesap verme sorumluluğu ve saydamlık alanındaki gelişmeler ve Avrupa Birliğine görüş sürecinin ve diğer uluslar arası kuruluşların etkileri eklendiğinde Sayıştay denetiminin yeniden düzenlenmesi kaçınılmaz olmuştur.

A- Türk Sayıştayının Yüksek Mali Denetim Kurumlarının Ortak Özelliklerini Taşıyıp Taşımadığı

Bir yüksek denetim organının çağa ayak uydurup uyduramadığını saptamak için, onun, yukarıda I/F bölümünde yazılı nitelikleri taşıyıp taşımadığına bakmak gerekmektedir.

Sayıştayın bu nitelikleri taşıyıp taşımadığı, taşıyorsa, ne ölçüde taşıdığının irdelenmesi, Türk Sayıştayının çağdaşlık derecesini ortaya koyacaktır.

1- Sayıştayın Bağımsızlığı

Sayıştay, Anayasanın "Cumhuriyetin Temel Organları" başlıklı üçüncü kısmının "Yargı" başlıklı üçüncü bölümünde yer alan 160. maddesinde düzenlenmiştir.

Bu maddede Sayıştayın, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme,

denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olduğu; Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgiler yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilecekleri, bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamayacağı; vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararlarının esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümde, Sayıştayın görevleri üç grup halinde toplanmış bulunmaktadır.

- Genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek,

- Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak,

- Yasalarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlemlerini yapmak,

Bunlardan, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak, Sayıştayın yargısal işlevini oluşturmaktadır.

Türk pozitif hukukunda kamu görevlilerinin idareyi zarara uğratmaları durumunda, idarenin, kendiliğinden harekete geçerek uğradığı zararı tazmin ettirebilme olanağı olmayıp, adli yargı yerine başvurularak özel hukuk kurallarına göre memurların sorumluluğu saptanır. [157] Ne var ki, Anayasa, anılan 160.maddesiyle bu genel ilkeden ayrılarak kamu fonlarına el koymuş olan sayman, gelir gerçekleştirme (tahakkuk) memuru, gider gerçekleştirme memuru ve gereğinde ikinci derece ita amirleri ile bir kısım kamu görevlilerinin sorumluluğu konusunda özel bir düzenleme getirmiş olup, adı geçen memurların mali sorumluluğu genel kurallardan ayrı biçimde Sayıştay tarafından saptanır. Anayasa, Sayıştayı, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan bir yargı yeri olarak düzenlememiş olsaydı, doğallıkla bu memurların sorumluluğunu genel ilkelere göre saptamak gerekecekti.

Anayasamızın Sayıştayı düzenleyen 160. maddesinde görev ve yetkileri, kuruluş, işleyiş, denetleme usulleri, mensuplarının hakları ve teminatları bakımından 1961 Anayasasında öngörülen ilkeler geniş ölçüde korunmuş; anılan mülga

[157] GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, "Sayıştay ve Yargı Görevi", **SBF. Dergisi**, C.XXI, S.4, s.169 vd.

Anayasada Sayıştay, yürütme bölümünün iktisadi ve mali hükümler kesiminde yer almış iken, yargı yetkisini haiz olması ve fonksiyonunun özelliği göz önünde tutularak, yargı bölümünde özel bir kesime alınmıştır. Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yoluna başvurulamayacağı vurgulanmak suretiyle, 1961 Anayasasından sonra hukuk alanında ve ilgili yüksek yargı organlarında Sayıştayın tartışma konusu yapılmış olan kesin hükümlerinin niteliği açıklığa kavuşturulmuştur. Bunun dışında 1961 Anayasasında yer almayan, ilgililerin Sayıştayın kesin hükümleri hakkında karar düzeltilmesi isteminde bulunabilmeleri, vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararlarının esas alınması ilkeleri getirilmiştir.

Sayıştayın, Anayasanın yürütme bölümünde düzenlenmemiş olması, son derece anlamlıdır. Gerçekten, yürütmeyi, mali açıdan denetlemekle görevli bir kurumun, yürütme içinde mütalaa edilmemiş olması son derece isabetli olmuştur. Anayasanın "Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kul anılır ve yerine getirilir." şeklindeki 8. maddesi karşısında Sayıştayı yürütme içinde düşünmek olanaksızdır. Çünkü, Sayıştayın uğraş alanına Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulunun hiçbir müdahalesi yoktur. Sayıştay, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulunun o kadar ırağındadır ki, 832 sayılı Sayıştay Kanunun "Yürütme" başlıklı 108. maddesinde "Bu kanun hükümlerini Türkiye Büyük Millet meclisi yürütür." denilmektedir. [158]

Öte yandan, Anayasanın 160. maddesine göre Sayıştay genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetliyorsa da, bu, Sayıştayın, Yasamanın bir parçası olduğunu anlamını taşımamaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim, Sayıştayın faaliyetlerinden sadece bir kısmını oluşturmakta olup, Türkiye Büyük Millet Meclisi ile Sayıştay arasında organik bir bağ bulunmamaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetleme görevi yanında, Sayıştay, yargı yetkisine de sahiptir.[159] Sayıştayın TBMM adına denetim yapması, onun, parlamentonun bir bürosu ya da bir bölümü olduğu anlamını taşımamaktadır. İşlemleri de yasama işlemi niteliğinde değildir.[160]

---

[158] BAŞ, Hasan, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı ve Sayıştay", **Dr. A. Recai Seçkin'e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:351, Ankara 1974, s.120.
[159] DURAN, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, Çoğaltma, İstanbul 1977, s.96.
[160] ÇAĞAN, Nami, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", **Bahri Savcı'ya Armağan**…. s.216.

Bu itibarla, Sayıştayı, yasama organı meyanında da mütalâa etmek mümkün değildir.

Sayıştay, Anayasanın yargı bölümünde düzenlenmiş olmakla, Anayasa Koyucunun, Sayıştayı yargı işlevi içinde düşünüldüğüne kuşku duymamak gerekir[161]. Sayıştayın, yüksek bir mahkeme olup olmadığı belki tartışılabilir. Ancak, gerek yargı bölümünde düzenlenmiş olması, gerekse 160. maddesinin ilk fıkrasında "sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak", "….hükme bağlama işlerini yapmak", "İlgililer Sayıştayın kesin hükümleri hakkında…. karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler" gibi yargıya özgü ibarelerin yer almış olması, ikinci fıkrasında vergi ve benzeri konularda Danıştay ile uyuşmazlıktan söz edilmiş bulunması karşısında Sayıştayın bir yargı yeri olarak düşünülmesi gerekmektedir.

Anayasa, Sayıştayı bir yönü ile Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan bir kuruluş olarak, diğer yönüyle de hesap yargılaması ile görevli bir yargı organı statüsünde düzenleyerek, denetlemekle görevli olduğu yürütme organından bağımsızlığını güvence altına almıştır[162].

"Bu bağlamda yüksek bir hesap mahkemesi ve anayasal yüksek bir denetim kuruluşu olan Sayıştay'ın anayasal konumunu çerçeveleyen ve temel güvenceye bağlayan Anayasa 160'daki kurallara göre Sayıştay sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak görevini, yani yargı işlevini doğrudan doğruya anayasa tarafından kendisine verilen bir görev olarak ve bağımsız bir mahkeme kimliğiyle yerine getirir." Buna karşılık denetleme ve inceleme görevlerini TBMM adına gerçekleştirir."[163]

Öte yandan, 832 sayılı Kanunun 89. maddesine göre Sayıştay, genel bütçe içinde kendi bütçesiyle yönetilmekte olup genel bütçe kanunu tasarısına ithal edilmek üzere Türkiye Büyük Millet meclisine sunulan Sayıştay bütçesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi bütçesiyle birlikte Bütçe komisyonuna verilir ve bir sureti de Maliye Bakanlığına gönderilir. "Bütçe hukuku itibariyle Sayıştay, TBMM ile aynı statüde bulunmaktadır. Filhakika bütçe teklifi üzerinde Bakanlar Kurulunun inceleme

---

[161] KANETİ, Selim, "Sayıştayın Anayasal Konumu", **Sayıştay Dergisi**, S.1, Temmuz-Eylül 1990, s.7.
[162] ÇAĞAN, Nami, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", **Bahri Savcı'ya Armağan**…., s.216.
[163] GÜNEŞ, Gülsen, op. cit., s.291.

ve değiştirme yetkisi mevcut değildir. Bu özellik, yürütmeden bağımsızlığın gerçekten dikkate değer bir belirtisidir[164].

832 sayılı Kanunun 7. maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştay Başkanı ve üyelerinin azlolunamayacağı ve kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye ayrılamayacağı öngörülmüş iken; 4149 sayılı Kanunla 7.maddeye eklenen ikinci fıkrada, "Ancak Sayıştay Birinci Başkanı ve üyeleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanının önerisi üzerine Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun gizli oyu ile görevden alınabilir" denilmiştir.

Ancak, Anayasa Mahkemesi anılan ikinci fıkrayı iptal etmiştir. Yüksek Mahkeme iptal sonucuna varırken şu gerekçelere dayanmıştır. "Sayıştay Başkan ve üyelerine Sayıştay'ın kurulduğu günden itibaren tanınan güvence 1982 Anayasasında da korunmuştur. Anayasanın 160. maddesinin üçüncü fıkrasında 'Sayıştay …… Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir' denilmektedir. Sayıştay'ın Başkan ve üyelerinin yasalara uygun olarak her türlü kaygı ve etkiden uzak biçimde vicdani kanaatlerine göre karar verebilmelerini sağlamak amacıyla 'teminatlı' olmaları istenilmiştir……..

Sayıştay Başkanı ve üyelerine tanınan güvence bunların görevlerine son verilmesinin objektif esaslara bağlanmasını gerekli kılar. Sayıştay Başkan ve üyelerinin görevlerine kendilerini seçen organ tarafından üstelik görevden alma nedenleri de yasada gösterilmeden belli oranda oy çokluğu ile son verilebilmesi bu kişilerin her türlü kaygı ve etkiden uzak görev yapabilmelerini engeller. Anayasanın 160.maddesi ile Sayıştay Başkan ve üyeleri için tanınan güvencenin, Sayıştay'ın anayasal konumuna ve Türkiye Cumhuriyeti'nin temel kuruluşlarından biri olma özelliğine uygun olması gerekir.

Açıklanan nedenlerle, fıkra Anayasa'nın 2. ve 160. maddelerine aykırılık oluşturmaktadır. Ek ikinci fıkranın iptali gerekir."[165]

Sayıştay bir yargı yeri olarak kabul edilince, başkan ve üyelerinin de bağımsız olmaları, hakim güvencesini haiz olmaları gerekmektedir. Nitekim, söz konusu 160. maddenin üçüncü fıkrasında, "…. Başkan ve üyelerinin teminatı"nın

[164] TURGAY, Rıza, op. cit., s.224.
[165] Anayasa Mahkemesi kararı, E.1996/58, K.1996/43, T.20.11.1996, RG. T.06.11.1997, S.23162.

yasayla düzenlenmesi öngörülmüştür. Ancak, hemen ve önemle belirtilmelidir ki, anılan madde muvacehesinde artık bir yargı yeri olduğunda kuşku kalmayan Sayıştaya ilişkin düzenlemelerde Anayasanın Yargı Bölümünde yer alan genel ilkelerin (ki bunların başında "yargı bağımsızlığı" ve "hakim teminat" gelmektedir.) hiçbir zaman gözden uzak tutulmaması gerekmektedir.

Bu açıklamalardan sonra, Sayıştayın anayasal konumunun bağımsızlık açısından çağdaş çizgide olduğu, kendisine verilen görevleri yerine getirmesine elverişli olduğu söylenebilir.

832 sayılı Sayıştay Kanununun 7. maddesinde başkan ve üyelerin azlolunamayacağı, kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye ayrılamayacakları; 90.maddesinde meslek mensuplarının aylık ve başka haklarının elinden alınamayacağı; 93.maddesinde, resmî veya özel daire, kurum ve kurullarda paralı veya parasız hiçbir görev alamayacakları; 95. maddesinde disiplin kovuşturmasının özel bir yöntemle yapılacağı; 96.maddesinde görevleriyle ilgili suçlarından dolayı Anayasa Mahkemesinde yargılanacakları (Bu husus Anayasanın 148.maddesinde de düzenlenmiştir), görev dışı kişisel suçlarda Yargıtay üyelerine ilişkin hükümlerin uygulanacağı; 101. maddesinde adli tatilden yararlanacakları belirtilmiş olup; aylık, ödenek ve diğer mali hakları da öteden beri Yargıtay ve Danıştay mensupları gibi düzenlene gelmiştir.

Bütün bunlar Sayıştay mensuplarının güvenceleri ve kişisel bağımsızlıkları açısından olumlu düzenlemelerdir. Ancak, bunların yanında Sayıştay Kanununda öngörülen üye seçimi usulünün Anayasaya uygun olup olmadığı, bağımsızlıkla bağdaşıp bağdaşmadığı üzerinde durulmaya değer bir konudur.

832 sayılı Kanunun 4. maddesinde Sayıştay başkan ve üyelerinin nitelikleri belirtilmiş; 6. ve ek 8. maddelerinde de, üyelerin, Sayıştay Genel Kurulunca her boş yer için belirlenecek dörder aday arasından TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasından seçilecek 15 kişilik Ön Seçim Geçici Komisyonunca boş üyelik sayısının iki katı kadar belirlenen adaylar TBMM Genel Kuruluna sunularak buraca seçilmeleri öngörülmüştür. Bu düzenlemede, Sayıştay Genel kurulunun dahli olmakla beraber nihai seçim TBMM'ce yapılmaktadır.

Anayasanın 87. maddesi, TBMM'nin görev ve yetkilerini tahdidi bir biçimde saymaktadır. Ne bu maddede ne de diğer maddelerde TBMM'ye Sayıştay üyelerinin

seçimi konusunda görev ve yetki verilmiş değildir. Bu durumda, Anayasanın 6.maddesinde yer alan "Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisini kullanamaz." hükmü çerçevesinde Sayıştay üyelerinin TBMM tarafından seçilmesini öngören 832 sayılı Kanunun Anayasaya aykırı sayılması gerekir. Sayıştayın TBMM adına denetim yaptığı varsayımından hareketle Sayıştay üyelerini seçme konusunda TBMM'nin mevcut yetkisine üstü kapalı da olsa bir dayanak bulmak mümkün değildir[166]. TBMM adına denetim, Sayıştay faaliyetlerinden yalnız bir kısmını oluşturduğundan başka TBMM ile Sayıştay arasında organik bir bağ da bulunmamaktadır. "Sayıştay TBMM adına görev yapmakla beraber, bağımlı olmayan bir devlet müessesedir. Gerçekten Sayıştay, yasama organı adına denetleme görevi yanında, Türk anayasa sistemine göre ancak Türk Milleti adına kullanılabilen yargı yetkisine de sahiptir." [167]

Öte yandan 1982 Anayasanın genel yapısı da anılan görüşü doğrular niteliktedir. Gerçekten 1961 Anayasasında TBMM, Yüksek Hakimler Kurulu ve Anayasa Mahkemesine üye seçebilirken, 1982 Anayasası bunu kaldırarak bu tür yetkileri Cumhurbaşkanına vermiştir.

Keza, 1982 Anayasasında Sayıştayın yargı bölümünde düzenlenmesi, verdiği yargı kararlarına karşı idari yargı yoluna gidilememesi ve böylece bir nevi yüksek mahkeme gibi görev yapması [168] nedeniyle üyelerin seçiminde TBMM'nin yetkili kılınması bu açıdan da Anayasayla bağdaşmamaktadır.

"Sayıştay Başkan ve üyelerinin seçimle görevlendirilmesi, Danıştayınkiler kadar ve belki daha çok sakıncalı olduktan başka; Birinci Başkanlık için ilgililerin adaylıklarını bizzat belirtmeleri gereği yerinde ve doğru değildir[169].

Özetle, bir yargı yeri durumunda olan Sayıştayın üyelerinin siyasi bir merci olan TBMM tarafından seçilmesi Anayasaya aykırı ve sakıncalı bir usuldür. Böyle olduğu içindir ki, öğretide de Sayıştay üyelerinin TBMM'nce seçilmesi usulünün değiştirilmesi önerilmiştir[170].

---

[166] SABUNCU, Yavuz, "Sayıştay Üyelerinin Seçimi ve 1982 Anayasası", **Bahri Savcı'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakıf Yayınları, No:7, Ankara 1988, s.403.
[167] DURAN, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, s.96.
[168] GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref, **Anayasa Hukuku**, Ankara, 1986, s.263.
[169] DURAN, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, s.103.
[170] GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref, "Sayıştay", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C.XVII, No:3-4, Ankara 1963, s.318.

Seçim TBMM'ce yapıldığı sürece, Sayıştay üyeleri, ister istemez iktidar grubunun tercihine göre belirlenmiş olacaktır.

Siyasi organlarda ağır basan çoğunluk; liyakat ve dürüstlük ölçütlerini her zaman kullanmayabilir. Bunun yerine kendi eğilimindeki adayları yeğleyebilir. Yasa koyucunun amacı herhalde bu olmasa gerektir; Sayıştay seçimlerinin objektif esaslara bağlı kalınarak yapılacağı varsayılmış olmalıdır. Ne var ki üyelerin TBMM'ce seçimi, özellikle geçmişte basit nisapları yeterli sayan 3677 sayılı Yasayla yaratılan görüntü hem bir Anayasal kurum olan Sayıştayın hem de onun değerli mensuplarının iktidara bağımlı hale getirildiği yolundadır. "Sayıştay üyelerinin belirlenmesinde, Bütçe Komisyonunun yetkili kılınması, onların iktidardan bağımsız olarak seçilmelerini önleyecektir[171]. Bu yüce müessesenin iktidar ve muhalefeti ile milletin tümünün temsilcisi olduğunun, bağımsız bir bütçe denetiminin sağlanmasında sayısız yararlar bulunduğunun bilinmesinde büyük yararlar bulunmaktadır[172].

26.06.1996 tarih ve 4149 sayılı "832 sayılı Sayıştay Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun'la [173] 3677 sayılı Kanunun sakıncaları kısmen giderilirken bir yandan da daha olumsuz düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanunda da, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte boş bulunan üyelik seçimlerinin doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisinde yapılmasını öngören geçici 2. maddesi ayrık tutulursa, üye seçimleri birincisi Sayıştayda diğeri Türkiye Büyük Millet Meclisinde olmak üzere iki aşamalı olarak yapılmaktadır. Sayıştay Genel Kurulunun yapılacak aday seçimlerinde daha önce her boş yer için üçer aday seçilirken 4149 sayılı Kanunla bu rakam her boş yer için dörde çıkmıştır. Bu, üye seçimlerinde, Türkiye Büyük Millet Meclisine daha fazla etkinlik tanımak, buna mukabil adayları en iyi bilmek ve değerlendirmek durumunda olan Sayıştay Genel Kurulunun seçimde etkinliğini azaltmak anlamına gelmektedir. Yeni düzenlemenin olumlu yanı ise 3677 sayılı yasayla öngörülen seçimin, iktidar ağırlıklı TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunca Meclis İçtüzüğü hükümlerine göre basit bir nisapla yapılması yerine TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasından siyasi partiler ile bağımsızların TBMM'deki temsil güçleri oranında ve ad çekme usulü ile belirlenen on beş kişiden oluşan Ön Seçim Geçici Komisyonu tarafından

[171] FEYZİOĞLU, Bedî N., "İktidara Bağımlı Sayıştay", **Milliyet Gazetesi**, 18.10.1990.
[172] Ibid.
[173] 04.07.1996 tarih ve 22686 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

boş üyelik sayısının iki katı olarak belirlenen adaylar nihai seçimi yapmak üzere TBMM Genel kuruluna sunulmaktadır. Üye seçimlerinde önemli işlev sahibi Ön Seçim Geçici Komisyonunun iktidar ağırlıklı olmak yerine siyasi partilerin gücüne göre belirlenmesi, olumlu bir düzenlemedir.

Yukarıda açıklandığı üzere, Sayıştay Kanununda üyelerin azlolunamayacağı, kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekli edilemeyecekleri, aylık ve sair haklarının elinden alınamayacağı, görevleriyle ilgili suçlarından dolayı Anayasa Mahkemesinde yargılanacakları, görev dışı suçlarda Yargıtay üyelerine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş ve bu haliyle güvenceleri hakimlerin güvencelerine paralel bir şekilde düzenlenmiş ise de; Başkan ve üyelerin Türkiye Büyük Millet Meclisince seçilmeleri, bunların bağımsızlıklarının ve tarafsızlıklarının gölgelenmesine yol açma tehlikesini getirmektedir. Siyasal organlarca seçilecek üyelerin, sonradan alınacak güvence tedbirleri ne olursa olsun tarafsız olmaları son derece zordur[174].

2- Denetim Alanı

Anayasanın "Sayıştay genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir…" şeklinde başlayan 160.maddesi, Sayıştayın görevlerini ve bu arada denetim alanını belirlemektedir. Buna göre, Sayıştayın denetim alanı genel ve katma bütçeli dairelerdir.

Anılan maddede genel ve katma bütçeli dairelerin Sayıştayca denetleneceği belirtilmiş; ancak, bununla yetinilmeyerek "….. kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir" denilmek suretiyle, kanunlarla, diğer bazı kurum ve teşebbüslerin denetiminin de Sayıştaya verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

a) Mevcut Durum

Bu anayasal cevazdan yararlanılarak 832 sayılı Sayıştay Kanununun 28.maddesiyle genel ve katma bütçeli dairelerden başka sermayesinin yarısı veya yarısından fazlası genel ve katma bütçeli daireler tarafından verilmek suretiyle sabit

[174] SOYSAL, Mümtaz, **Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, 6.Baskı, İstanbul 1986, s.253.

veya döner sermaye veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüsler de Sayıştayın denetimine tabi tutulmuştur. Bu hükme göre sabit ve döner sermayelerin Sayıştay denetimine tabi olabilmesi için bunların, sermayelerinin yarısı veya yarısından fazlasının genel ve katma bütçeli daireler tarafından verilmiş olması gerekmektedir.

832 sayılı Kanunun geçici 8.maddesiyle de belediye ve özel idareler Sayıştay denetimi içine alınmışlardır.

Yine anılan anayasa hükmünden yararlanılarak diğer bazı özel kanunlarla belirli bazı kurum ve kuruluşlar Sayıştay denetimine tabi tutulmuştur. Örneğin, 17.8.1983 tarih ve 2876 sayılı Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununun 99. maddesine göre bu Kurum Sayıştay denetimine tabi tutulmuştur.

Yürürlükteki mevzuata göre;

- Bakanlıklar ve bağlı genel müdürlükler gibi genel bütçeli daireler,
- Üniversiteler, Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü gibi katma bütçeli idareler,
- Devlet orman işletmeleri ve devlet hastaneleri gibi döner sermayeli kuruluşlar,
- Afetler ve çevre fonları gibi bazı fon şeklindeki kuruluşlar, (Deprem Kararnameleri ve kendi özel kuruluş yasaları ile Sayıştay denetimi dışında bırakılanlar hariç)
- Belediyeler ve il özel idareleri gibi özel bütçeli kuruluşlar,
- Devlet tiyatroları, Devlet Opera ve Balesi gibi farklı bütçe rejimi bulunan kuruluşlar

Sayıştay'ın denetim alanı içinde yer almaktadır.

Buna karşılık devletin tasarrufunda bulunan ve çeşitli bütçe rejimleri halinde karşımıza çıkan kamu kaynağının Sayıştay denetimi dışında kaldığı görülmektedir.

Örneğin:

- Kamu İktisadi Teşebbüsleri,
- Özelleştirme İdaresinin özelleştirme işlemleri,

- Belediyeler Fonu, Yatırım ve Döviz Kazandırıcı Hizmetleri Teşvik Fonu, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu gibi işlem hacimleri önemli büyüklüklere ulaşan kimi bütçe dışı fonlar,

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Üst Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Radyo Televizyon Üst Kurulu, Rekabet Kurumu gibi bağımsız idare otoriteler

Özel yasal düzenlemelerle Sayıştay denetimi dışında bırakılmıştır.

Ancak, önemle belirtmeliyiz ki, genel ve katma bütçeli idareler dışında kalan kurum ve kuruluşların Sayıştayca denetimi anayasal bir buyruk olmayıp, kanundan kaynaklanmaktadır. Bunlar, bugün Sayıştayca denetlenmektedir ama yarın çıkarılacak bir kanunla pekala Sayıştay denetimi dışında çıkarılabilir. Buna herhangi bir anayasal engel bulunmamaktadır.

Hal böyle olunca, Sayıştayın denetim alanının hayli dar olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır[175]. Buna 80'li yıllarda, Türkiye'de fon uygulamasının giderek büyük boyutlara ulaşmış olması ve Anayasanın 165. maddesiyle kamu iktisadi teşübbüsleri için ayrı bir denetim yönteminin kabul edilmiş bulunması da eklenince, Sayıştaya çizilen denetim alanı iyice daralmaktadır. Son derece önemli olan bu iki konuyu biraz açmak yararlı olacaktır.

(1) Kamu Özel Fonları Sorunu

Anayasamızda fonlara ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum, 1961 ve 1982 Anayasaları için de geçerlidir. Ancak, 1982 Anayasası'nın Sayıştay'a ilişkin 160. maddesinin gerekçesinde "fon" ibaresine yer verilmiştir.

Diğer mevzuatta da fonun tanımı yapılmış değildir. Belki de Anayasa'da düzenlenmemiş olması sonucu, uygulamada fonlar, homojen olmayan bir görüntü arz etmektedirler. Gerçekten, kimi zaman kanunla, bazen yürütme organının kararlarıyla kurulan fonlar, bütçeden, dış ülke yardımlarından ve bütçe dışı kaynaklardan oluşturulabilmekte; kullanım şekilleri de çok farklı yollar izlenebilmektedir[176].

İlk defa 1936'da kurulan, 1960'lı yıllarda sayıları biraz artan, 1980'li yıllarda ise iyice yoğunluk kazanan ve âdeta müesseseleşme eğilimi kazanan fon modeli

[175] BENLİKOL, Selahattin, op. cit., s.21.
[176] BAŞ, Hasan, "Fonları Parlamento Denetlemelidir", **Milliyet Gazetesi**, 27.03.1987.

giderek araştırmacıları ve uygulamacıları ürkütecek boyuta ulaşmış olup, son derece kapsamlı ve karmaşık devasa bir yapıya sahiptir. Öyle ki, belki de mevzuatta tanımlanmamış olması sonucu fon tanımında bile birlik bulunmamaktadır. Mutlaka bir tanım vermek gerekirse, Anayasa Mahkemesinin "genel mevzuat ve bütçe prosedürü dışında özelliği olan ve bazı devlet görevlerinin yürütülmesi ve gerçekleştirilmesi maksadıyla bütçeden veya bütçe dışı imkânlarla sağlanan para ve kıymetlerdir" şeklindeki tanımı verilebilir[177]. Aslında, bu tanımın kökeninde bir Sayıştay Genel Kurul Kararı bulunmaktadır[178]. Hukuki yapıları çok değişik olan fonların ortak yanı, bu tanımda da vurgulandığı üzere bütçe ve mali mevzuat dışında harcamalara esneklik kazandırılmasıdır.

Anayasa'da düzenlenmemiş, mevzuatta açıkça tanımlanmamış olması sonucu, fonlar, sürekli tartışma konusu yapılmaktadır. Fonların genellik, birlik, alenilik, yıllık gibi bütçe prensipleriyle nasıl bağdaştığı, kamu harcamalarının yıllık bütçelerle yapılmasına ilişkin Anayasa hükmünün ihlal edilip edilmediği ve nihayet denetim meselesi, tartışılan başlıca konulardır. Keza, fonların sayıları ve tutarları da tartışılmakta olup, merkezi bir ünitenin bulunmaması, tartışmayı canlı tutmaktadır.

Yukarıda verilen tanım, bütçe ilkelerinin ve temel mali yasaların katılığı nedeniyle, mutadın dışında özelliği olan bazı kamu hizmetlerinin gereği gibi yürütülemeyeceği, bütçe ve mali mevzuat dışında harcamalara esneklik kazandırılması mantığına dayanmaktadır. Oysa, bütçe ilkelerinin zaman içinde yumuşatılarak çeşitli istisnaları içermesi gerçeği bir yana bütçe tekniği ve mali mevzuata ilişkin nedenler, Türkiye'deki gibi çok geniş kapsamlı bir fon modeli oluşturmasını haklı gösterecek ipuçlarını vermekten uzaktır. Bir dönem, fon olayı, kabul edilebilir sınırların çok ötesine taşmış, bir "fon ekonomisi"ne dönüşmüştür.[179]

Fon konusundaki tartışmalardan biri de denetim sorunudur. 1961 Anayasası döneminde Anayasa Mahkemesi, fon kurulmasına ilişkin yasal hükümleri, Anayasanın, kamu harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağı kuralına aykırılığı ve Sayıştay denetiminin bulunmadığı gerekçeleriyle iptal etmişken, 1982 Anayasası döneminde ise, ilgili kurallarda herhangi bir değişiklik olmadığı halde fonlara ilişkin

[177] Anayasa Mahkemesinin 18.02.1986 tarih ve E.1984/9, K.1985/4 sayılı; 28.01.1988 tarih ve E.1987/12, K.1988/3 sayılı kararları.
[178] Sayıştay Genel kurulunun 11.07.1969 tarih ve 3338/1 sayılı kararı.
[179] OYAN, Oğuz / AYDIN, Ali Rıza, **İstikrar Programından Fon Ekonomisine**, Ankara 1987, s.19.

olarak açılan davalar reddedilmiştir. Örneğin, 28.07.1967 tarih ve 933 sayılı Kalkınma Planının Uygulanması Esaslarına Dair Kanunun kimi hükümlerinin iptaline ilişkin kararında Yüksek Mahkeme sözü edilen Yasaya göre ödünç verilecek paralar bütçede yer alıyorsa da bunların aracı kuruluşlara verilişinden sonra artık Sayıştay tarafından denetlenmemesini büyük bir eksiklik olarak görerek 933 sayılı Yasanın bazı kurallarını Anayasanın (1961) Sayıştay ilişkin 127. maddesine aykırı bularak iptal etmiş; Sayıştay tarafından yapılan denetimi "Anayasal denetim" olarak tanımlayarak; "idari denetim" in ne denli etkili olursa olsun anayasal denetimin yerini tutamayacağını belirtmiştir[180]. Oysa aynı Mahkeme 29.02.1984 tarih ve 2983 sayılı Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkındaki Kanun münasebetiyle verdiği bir kararda "…. Devlet gelir ve giderleri ile mallarının TBMM adına denetlenmesinde Anayasa iki yol ve yöntem kabul etmiştir. Bunlardan birincisi Sayıştay tarafından yapılan; ikincisi de kanun ile kurulan bir sistemle gerçekleştirilen denetimdir.

Anayasanın 160. maddesinde Sayıştayın genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olduğu belirtilmiş, 165. maddesinde de, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının TBMM'ce denetlenmesi esaslarının kanunla düzenleneceği öngörülmüştür.

Demek ki, denetim bakımından tek yetkili organ Sayıştay değildir. Kanun Koyucu, kimi durumlarda Sayıştaydan başka kurumlara da denetim görevini verebilir……" [181] sonucuna varmıştır.

1940'lı yıllara uzanan bir geçmişe sahip olmakla beraber özellikle 1980 sonrasında kanunla, kanun hükmünde kararnameyle, Bakanlar Kurulu kararıyla ve yönetmelikle fon kurma sıklığı hızlanmış ve fonlar olağanüstü boyutlara ulaşmış, konsolide bütçe gelirlerinin büyük bir bölümü oluşturur hale gelmiş; kamu maliyesinin merkezinde bulunan konsolide bütçenin etrafında irili ufaklı çeşitli rakip bütçeler oluşmuştur. Bu rakip bütçelerin oluşturulabilmesi, genel bütçenin

[180] Anayasa Mahkemesinin 23, 24 ve 25.10.1969 tarih, E.1967/41, K.1969/57 sayılı kararı.
[181] Anayasa Mahkemesinin 11.01.1985 tarih, E.1984/6, K.1985/1 sayılı kararı.

küçültülmesi pahasına olmuştur. Kurulan her fon, esas itibariyle bütçeden bir parçanın sökülüp koparılması anlamındadır.

1980 sonrası uygulamalarla kamu gelirlerinin ve harcamalarının o kadar büyük bölümü bütçe dışarı çıkartılmıştır ki, bütçeye bakarak kamu ekonomisi hakkında sağlıklı bir fikir edinmek olanaksız hale gelmiş; bütçeler, kamu ekonomisini temsil niteliğinden hızla uzaklaşmıştır.

Bütçe kamu maliyesinin merkez üssü olma konumunu koruyup fonlar tali nitelikte kalsaydı, yukarıda tanımın dayandığı mantık belki geçerli olabilirdi. Oysa böyle yapılmamış, bütçede birlik ve genellik ilkeleri bozulmuş, bir kısım kamu gelirlerinin ayrı "fonlar" adı ile toplanmasına ve her fonda toplanan paranın ayrı yerlere harcanmasına sebebiyet verilmiştir. Bütçe dışı fonların sayısı bir ara hadsiz hesapsız artmış, oralarda toplanan kamu paralarının nasıl harcandığını hiçbir denetim organı bilemez hale gelmiştir. 1980 sonrası oluşturulan fonların Sayıştay denetimi dışında bırakılması, büyük ölçüde vergi özelliği gösteren maddi olanakların kamusal denetime tabi tutulmadan kullanılmasına neden olmuştur[182].

Öte yandan, fonlardan yapılan harcamalar, konsolide bütçe harcamalarının tabi olduğu parlamenter kontrol rejiminin de dışında kalmaktadır. Fon harcamalarının, toplam kamu harcamaları içindeki payı arttığı oranda yasama denetimi zayıflamakta ve kamu harcamalarının bütünü hakkında ekonomik çözümlemeler yapılması güçleşmektedir[183].

Konumuz bakımından belirtilen görüşlerin anlamı şudur: Anayasanın 160.maddesine göre Sayıştayın denetim alanı genel ve katma bütçelerdir. Kurulan her fonla bu bütçeler kemirilmekte ve küçülmektedir. Bu, Sayıştayın alan itibariyle etkinliğinin azalması demektir.

"Artan fon sayıları ve kaynaklarının uygulanan maliye politikalarının etkinliği düşürmesi ve bütçeleme ilkelerinde birlik ilkesini bozması sonucu kaynak dağılımında etkisizliğe yol açması siyasal iktidar tarafından bunların bütçe içerisinde alınması sonucunu" doğurmuştur[184]. Halen, konsolide bütçe dışında bazı fonlar

[182] GÜNEŞ, Gülsen, op. cit., s.297.
[183] ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Çerçevesinde kamu….", s.219.
[184] GÜNEŞ, Gülsen, op. cit., s.297.

mevcut olmakla birlikte, birtakım fonların bütçe içine alınmış olmasını olumlu bir gelişme olarak değerlendirmek gerekmektedir.

(2) Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Durumu

Kamu iktisadi teşebbüsleri Sayıştay denetiminin dışında bulunmaktadır. Anayasanın 165. maddesinde, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esaslarının kanunla düzenleneceği belirtilmiş olup; bugün, KİT'ler esas itibariyle Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından denetlenmektedir.

Ekonomik ve sosyal alanda Devlet girişimciliği olarak tanımlanabilecek kamu iktisadi teşebbüslerinin örneklerini Osmanlı İmparatorluğunda görmek mümkün ise de, genç Türkiye Cumhuriyetinin kurulmasıyla Atatürk'ün "İktisadi bağımsızlığa" verdiği önem ve sermayenin yetersizliği nedeniyle Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte KİT'ler de oluşturulmaya başlanmıştır. 1929 ekonomik buhranının ülkemizi de etkisine alması ve daha sonra 2. Dünya Savaşının getirdiği şartlar, Devletin ekonomiye müdahalesini artırmış, KİT uygulaması yaygınlık kazanmıştır. Son yıllarda dünyada yaşanan "özelleştirme" uygulamalarının ülkemizde de yansıması sonucu KİT'lerin özelleştirilmesi güncel bir konu olara tartışılmakta ise de, bugün, KİT'lerin ekonomideki ağırlığını yadsımak mümkün değildir.

1982 Anayasasının hazırlık aşamasında, kamu ekonomisinin bir bütün olarak denetlenerek elde edilecek bulguların yasama organına aktarılması amacıyla batıdaki örneklerinden de esinlenerek Anayasa Komisyonunca hazırlanan tasarıda KİT'ler Sayıştay denetimi kapsamına alınmıştır. Tasarıda, KİT'lerin denetiminin, bunların yapısal özellikleri göz önünde bulundurulmak suretiyle yargı dışı yollarla yapılacağının belirtilmiş olmasına rağmen, KİT'lerin Sayıştay denetimi kapsamına alınması, yoğun tartışmalara neden olmuştur. Bir kısım bilim adamı ve uygulamacı KİT'lerin Sayıştay denetimine alınmasına karşı çıkarken bir kısmı bu olgudan yana tavır koymuştur.

Bu konuda ilk karşı çıkış, bir uygulamacıdan gelmiş olup, Sayıştay Kanununun sadece genel, nihayet katma bütçelerin dışına taşmaması gerektiği; bugünkü usulün dışına çıkılmaması lazım geldiği; aksi halde çok büyük problemlerin doğacağı, idarenin bütünlüğünün bozulacağı, KİT'lerin idare tarafından

denetlenmesine mani olunacağı, KİT'lerin de nereye bağlı olduklarını bilmeyecekleri ileri sürülmüştür[185].

Aynı konuda bir akademisyen "KİT'lerin taslağın 192. maddesiyle Sayıştay denetimine bağlı tutulması suretiyle de yaratılan durum, KİT'leri birer devlet dairesi haline getirmektedir ki, bu düzenleme öteden beri KİT'lerin iktisadi bağımsızlık ve ekonominin gereklerine göre çalışma gibi ilkelere bağlı kalması yolunda ileri sürülen görüş ve isteklere ve yapılmış olan düzenlemelere göre açık bir biçimde ters düşmektedir." şeklinde tartışmaya katılmıştır[186].

KİT'lerin denetimi konusunda Sayıştay Başkanlığınca şu açıklama yapılmıştır: "Yeni anayasal düzenleme, öteden beri duyulan ihtiyaca cevap verdi. Sayıştay icranın dışında bir kuruluş olduğu için, KİT'leri her türlü siyasi rüzgara kapalı biçimde denetleyecektir.

Sayıştaya TBMM adına, icranın üzerinde ve dışında, icranın bütçe uygulamasını denetleme görevi verilince, bunun tutarlı olanı, KİT ayrımı yapılmaksızın tüm kamu kuruluşlarının denetim kapsamına alınmasıdır. Çünkü Devlet varlığı tektir. Hazine yani…. Bunda da bütünlük esastır.

Devlet bütçesinden beslenen bir kuruluşu Meclis adına denetlemek Sayıştayın en tabii hakkıdır. Taslığın öngördüğü hükme bakıp da (eyvah, KİT'lerin başına ne geliyor, insiyatif elden gidiyor) gibi yorumlara gitmek, hem peşin hükümlülük, hem de büyük bir hata olur. Bu idarede parçalama değil, bilakis tam bir koordinasyondur, bütünleşmedir. Bu yolda görüş belirten sayın Turgut Özal da konuyu yeterince incelememesinden kaynaklanan bir hissiyat içinde. Aslında biz Amerika'yı yeniden keşfediyor değiliz. Esasen uygun biçimde yorumlansa idi, 1961 Anayasasındaki hükümler de bize bu yetkiyi verebilirdi. Karşı görüşleri tabii karşılamak lazım, çünkü denetim biraz soğuk yüzlüdür."[187]

Sayıştay Başkanlığının açıklaması ile birlikte tartışmaların boyutu büyüdü. Daha önce akademisyenlik ile yapmış olan bir yazar beş gün köşesini Sayıştay ve Anayasa Tasarısındaki Sayıştay ile ilgili maddeye ayırdı. "Özel teşebbüsün ilga edilmediği, ret ve inkar olunmadığı bir memlekette, onların arasına katılarak (pek azı

[185] ÖZAL, Turgut, **Tercüman Gazetesi**, 10.08.1982.
[186] AZRAK, Ülkü, **Milliyet Gazetesi**, 13.08.1982.
[187] EREN, Cahit, **Tercüman Gazetesi**, 14.08.1982.

tekel mahiyetinde) onlarla beraber, yan yana bir takım ekonomik kamu hizmetlerini yürüteceklerse, bu KİT'lerin de, özel teşebbüs kuruluşlarına mümkün olabilecek azami surette yaklaşmaları, azami imkân nispetinde onlarınkine benzetilmiş hukuki statülerde" bulunmaları gerektiğini savunan yazar, "bu fonksiyonun ve amaçların gerçekleşmesinin yolu, Sayıştay denetiminden geçmez. Nitekim, bunun içindir ki, bunlar, klasik kamu kuruluşlarının, katı ve zaman yiyen usullerinden uzaklaştırılmışlardır.

KİT'ler, basiretli tacir gibi hareket etmeye mecburdurlar. Basiretli tacir, nasıl hareket eder? Sayıştay ömründe tacirlik etmiş midir ki, üstelik basiretli tacirin, hangi şartlar altında ve hangi ihtimaller karşısında nasıl hareket ettiğini, etmesi gerektiğini bilsin.

Yeni Sayıştay, -şu nizami masraf iktisadi olmamış, verimli olmamış ve olamayacaktır, yerinde olmamış olamayacaktır- diyerek, KİT yöneticilerine zimmet çıkaracak, 7-8-9 haneli rakamlarla bunları tazminatlara mahkum edecek ve mahkumiyeti de üstelik muhkem kaziyeye, hükme bağlayacaktır."[188]

Aynı yazarın açıklamaları "Anayasayı değiştiririz diyecekseniz o başka. Fakat en iyisi daha şimdiden tasarıyı değiştirmek değil mi? Eğer muhterem Sayıştay Başkanının söylediği gibi Devlet tek ise, ben de, Türkiye Cumhuriyeti içinde "Yeni Sayıştay" diye, ikinci bir devlete ihtiyaç yoktur diyorum." şeklinde devam etti[189].

Bu yazılarda, özetle, KİT'lerin Sayıştayca denetlenmesinin olanaksızlığı; eşyanın tabiatına aykırı olduğu; KİT'lerin, Muhasebe-i Umumiye, Arttırma ve Eksiltme ve İhale mevzuatı dışında olduğundan bahisle KİT'lerin Sayıştay denetimine alınmasıyla çok sakıncalı durumların ortaya çıkacağı iddia edilmiştir.

Danışma Meclisinde anayasa görüşmeleri sürerken tasarı ile ilgili görüş ve eleştiriler de basında tüm hızı ile devam etmiştir. "Taslak, işletme, çalışma ve denetleme konularını pek hafife almış ve bütçe dönemini belli etmek gibi lüzumsuz konulara değinmekle yetinip geçiştirmiştir, bu işe el atılmasının asıl nedeni, Sayıştayın yetki sahasını genişletmek olduğu sanılmaktadır. Gerçekte kendi yoğun

[188] ÖZYÖRÜK, Mukbil, **Tercüman Gazetesi**, 21.08.1982.
[189] ÖZYÖRÜK, Mukbil, **Tercüman Gazetesi**, 23.08.1982.

görevini layıkı ile yapamayıp işlerin altında ezilmiş bulunan Sayıştaya bir yeni görev eklenmesi isabetsizdir"[190]

"Anayasa Tasarısının 192. maddesinde her ne kadar Sayıştay denetiminin, hukukilik, iktisadilik, yerindelik ilkelerine göre yapılacağı belirlenmiş ise de, bu denetime işlem ve harcamaların mevzuata uygunluğu, belgeler ve kayıtlar arasındaki aykırılıklar, mali ve idari sorumluların tesbiti yönleri ağırlık kazanacaktır. KİT'lerin özellikleri gözetildiğinde bunlara ilişkin denetimin idari, mali ve teknik tüm faaliyetlerini kapsayan, verimli ve karlı çalışıp çalışmadıklarını araştırıp saptayan, öneri ve temennileri ile ışık tutan, yönlendiren ve kuruluşların daha iyiye ulaşmalarını sağlayan bir denetim olması gerekir. Sayıştayın KİT'lerin hesap ve işlemleri hakkında ilk ve son derece mahkeme olarak kesin hüküm vermesi ile yasama organının bu kuruluşlar üzerindeki yetkisi kalmayacaktır."[191]

Bir başka yazar ise, "Tasarı ve Ekonomik – Mali Hükümleri" başlıklı yazısında; "Sayıştay, Tasarıda 1961 Anayasasından farklı biçimde düzenlenmiş durumda. Tasarının yargı erki kısmında, yargı organları arasında yer alması, 1961 Anayasasının getirdiği yargı organı olup olmamasındaki tereddüdü ortadan kaldırmakta ve Sayıştaya verilen inceleme, denetleme ve yargı görevinde ilk ve son derece hesap mahkemesi olduğu belirtilerek yapılan denetimin etkinliği sağlanmaktadır. Ayrıca, denetimi kapsamına KİT'lerin de alınmasıyla kamu denetiminde birlik sağlanırken, denetimin niteliğinin hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre yapılmasının vurgulanması denetime açıklık getirmiş ve etkenlik denetiminin etkin biçimde Sayıştay tarafından yayılabilmesi sağlanmaktadır. Sayıştay konusunda halen var olan tereddüt ve eksikliklerin Tasarıdaki ilgili 192.madde hükmü ile giderildiği ve Sayıştayın yeniden düzenlenmesiyle gelecekte daha etkin ve verimli çalışma dönemine girileceği"ni belirterek KİT'lerin Sayıştay denetimine alınmasının yararları üzerinde durmuştur[192].

Bu tartışmalar sonucu, Danışma Meclisinde KİT'lerin Sayıştay tarafından denetlenmemesi esası benimsenerek Anaya Komisyonunca hazırlanan madde metninden KİT denetimine ilişkin bölüm çıkarılmıştır.

---

[190] ARDIÇ, Kamuran, **Milliyet Gazetesi**, 07.09.1982.
[191] SELVİ, Güldoğan, "KİT'ler ve Tasarıdaki Yeni İlkeler", **Cumhuriyet Gazetesi**, 07.09.1982.
[192] COŞKUN, Gülay, "Tasarı ve Ekonomik – Mali Hükümleri", **Cumhuriyet Gazetesi**, 20.09.1982.

Gerek batıdaki gelişim gerek ülkemizin somut koşulları nazara alındığında, KİT'lerin Sayıştay denetimine alınmamasıyla önemli bir fırsatın kaçırıldığı söylenebilir. Batıdaki sayıştayların hemen hepsinin ülkeden ülkeye değişik biçimde kendini gösteren, ama temelde aynı olan ortak özellikleri olup; bunlardan biri de, kamu fon bulunan her yerde Sayıştay denetiminin olduğudur.

Sayıştay, ülkemizin ekonomik ve mali durumunu saptamaya yarayan verilerin büyük bir bölümünün toplandığı bir kuruluştur. Sayıştay bu verileri yansız bir şekilde değerlendirip, ekonomik ve mali duruma ilişkin istatistiki rakam ve göstergelere dönüştürme olanağına sahiptir. Bu rakam ve göstergelerin, Yasama Organınca, yürütme organını sağlıklı bir biçimde denetleyebilmesi için önemli bir araç olacağı kuşkusuzdur. Ancak, gerçekçi ve noksansız bir değerlendirme yapılabilmesi, Yasama Organına sağlıklı verilen sunulabilmesi için, kamu fonu kullanan bütün idare ve kurumların Sayıştayca denetlenmesi gerekmektedir.

Sayıştay denetimi kapsamına alınmaları halinde KİT'lerin sıradan bir devlet dairesi durumuna dönüşerek ekonominin gereklerine göre çalışamayacakları, mal ve hizmet üretiminin gerektirdiği davranış biçiminden uzaklaşacakları yolundaki kaygılara katılmak mümkün değildir. Zira, Sayıştay denetimine alınması halinde, KİT'ler, elbetteki klasik devlet daireleri gibi denetlenmeyecektir. KİT'lerin yapısal özellikleri göz önüne bulundurularak yargı dışında denetim teknikleri geliştirildiğinden, Sayıştayca yapılacak denetimin, bunların işlerini ağırlaştıracağı veya güçleştireceği iddiasına katılmak mümkün değildir.

Uluslar arası ilke ve uygulamalara paralel biçimde denetimde birlik ve etkinliğin sağlanması açısından KİT'lerin yürütme organından bağımsız, çalışanları güvenceye sahip Sayıştayca denetlenmesinde sayısız yararlar bulunmaktadır.

Çağdaş yaklaşımın kamu fonu kullanılan hemen her alanın yüksek mali denetim kurumlarınca denetlenmesi yolunda olması karşısında Türk Sayıştayının çok dar bir alana sıkıştığı söylenebilir. Son yıllardaki özelleştirme girişimlerine karşın kamu iktisadi teşebbüslerinin Türk ekonomisindeki ağırlığı nazara alındığında, Sayıştaya çizilen denetim alanının iyice azaldığı görülmektedir.

Anayasal bazda Sayıştayın denetim alanını oluşturan genel ve katma bütçeli daireler dahi tam olarak Sayıştay denetimine tabi değildir. 14.06.1927 tarih ve 1050 sayılı Yasanın 127. maddesi Türkiye Büyük millet Meclisi, Cumhurbaşkanlığı ve

Sayıştay bütçelerini Sayıştay denetiminin dışında bırakmıştır. Gerek 1961 gerekse 1982 Anayasalarında genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir, gider ve mallarının Sayıştayca denetlenmesinin buyruklanmış olması ve bahsi geçen dairelerin genel bütçe içinde yer alması karşısında, elbette ki, 1050 sayılı Kanunun anılan maddesinin herhangi bir değeri kalmamış olup; söz konusu dairelerin de Sayıştayca denetlenmesi gerekmektedir[193]. Nitekim, Anayasa Mahkemesi de, söz konusu dairelerin Sayıştay denetimine tabi olması gerektiğini belirtmiş bulunmaktadır[194].

Bunun gibi genel bütçeye dahil olan Silahlı Kuvvetler elinde bulunan Devlet malları da uzun süre Sayıştayca denetlenememiştir. 832 sayılı Kanunda, askeri kadrolarla askeri teçhizat, levazım, ayniyat, fabrika ve müesseselerin özellikleri göz önünde bulundurularak, genel denetleme usulleri dışında usuller tespit edileceği ve bu usullerin ilgili bakanlıklarca belirleneceği öngörülmüş olmasına rağmen, öngörülen özel yöntem bugüne kadar her nedense belirlenmiş değildir. 1961 Anayasasının 127. maddesine 1488 sayılı Kanunla "Silahlı Kuvvetler elinde bulunan Devlet Mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlenmesi usulleri, Milli Savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir" şeklinde bir fıkra eklenmiş, 1982 Anayasasında da bu hüküm aynen korunmuştur. Ancak bu hükümde öngörülen kanun da bir türlü çıkarılmamış, sorun, uzun süre sürüncemede kalmış, çözüme kavuşturulamamıştır.

Nihayet, 30.07.2003 tarih ve 4963 sayılı Kanunun 7. maddesiyle 832 sayılı Sayıştay Kanununa ilâve edilen Ek 12. maddenin ikinci fıkrasıyla "Silahlı Kuvvetlerin elinde bulunan Devlet mallarının denetlenmesi, milli savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak yapılır. Bu denetimin yapılmasına ilişkin esas ve usuller, Genel Kurmay Başkanlığının ve Sayıştayın görüşü alınmak suretiyle Milli Savunma Bakanlığı tarafından hazırlanarak Bakanlar Kurulunca kabul edilen "GİZLİ" gizlilik dereceli bir yönetmelikle düzenlenir." hükmü getirilmiştir. Maddede çıkarılması öngörülen yönetmelik henüz çıkarılamamıştır.

[193] BAŞ, Hasan, "TBMM Bütçesinin Denetimi" **Milliyet Gazetesi**, 18.12.1991.
[194] Anayasa Mahkemesinin 22.2.1977 tarih, E.1977/6, K.1977/14 sayılı kararı (Resmî Gazete 28.03.1977 tarih, sayı 15892).

Bu arada 07.05.2004 tarih ve 5170 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanunla [195] Anayasanın, Sayıştayı düzenleyen 160. maddesinin Türk Silahlı Kuvvetlerinin elinde bulunan mallara ilişkin son fıkrası Anayasadan çıkarılmıştır.

Bu gelişme karşısında, henüz, 4963 sayılı Kanunla öngörülen yönetmelik çıkarılmamış ise de, yakın bir gelecekte askeri malların Sayıştayca denetlenmesi beklenmelidir.

b) Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Sayıştayın Denetim Alanı

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun yerine ikame edilen 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 68. maddesinde ilk fıkrasında dış denetim, "Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin, kanunlara, kuramsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır" şeklinde tanımlanırken, Sayıştayın denetim alanı da belirtilmektedir. Gerçekten, bu tanımda denetim alanı "genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri" olarak belirlenmiş bulunmakta olup, Kanunun tanımlara ilişkin 3. maddesinin (a) işaretli fıkrasında, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin;

- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri,
- Sosyal güvenlik kurumları ve
- Mahalli idareleri

İfade ettiği belirtilmiştir.

Aynı maddenin (b) işaretli fıkrasında da "Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Bu kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini ifade ettiği belirtilmiştir.

Aynı maddenin (d) işaretli fıkrasında, "Sosyal güvenlik kurumları: Bu kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kurumları"; (e) işaretli fıkrasında da "Mahalli idare:

[195] Resmî Gazete, T.22.05.2004, S.25469.

Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye il özel idaresi ve bunların kurdukları birlik ve idareyi" ifade ettiği belirtilmiştir.

Şu hale göre 5018 sayılı Kanuna göre Sayıştayın denetimine tabi kuruluşlar şunlardır:

(1) Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri

Bunlar, Kanuna ekli cetvellerde gösterilmiştir.

(I) SAYILI CETVEL

GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

1- Türkiye Büyük Millet Meclisi
2- Cumhurbaşkanlığı
3- Başbakanlık
4- Anayasa Mahkemesi
5- Yargıtay
6- Danıştay
7- Sayıştay
8- Uyuşmazlık Mahkemesi
9- Yüksek Seçim Kurulu
10- Adalet Bakanlığı
11- Milli Savunma Bakanlığı
12- İçişleri Bakanlığı
13- Dışişleri Bakanlığı
14- Maliye Bakanlığı
15- Milli Eğitim Bakanlığı
16- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı
17- Sağlık Bakanlığı
18- Ulaştırma Bakanlığı
19- Tarım ve Köyişleri Bakanlığı
20- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
21- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
22- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
23- Kültür ve Turizm Bakanlığı

24- Çevre ve Orman Bakanlığı
25- Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
26- Milli İstihbarat Teşkilâtı Müsteşarlığı
27- Jandarma Genel Komutanlığı
28- Sahil Güvenlik Komutanlığı
29- Emniyet Genel Müdürlüğü
30- Diyanet İşleri Bakanlığı
31- Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı
32- Hazine Müsteşarlığı
33- Dış Ticaret Müsteşarlığı
34- Gümrük Müsteşarlığı
35- Denizcilik Müsteşarlığı
36- Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
37- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
38- Devlet Personel Başkanlığı
39- Özürlüler İdaresi Başkanlığı
40- Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı
41- Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
42- Karayolları Genel Müdürlüğü
43- Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü
44- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
45- Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü
46- Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
47- Orman Genel Müdürlüğü
48- Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
49- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü
50- Aile Araştırma Kurumu Başkanlığı
51- Kadının Statüsü ve Sorunları Genel Müdürlüğü
52- Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı
53- Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
54- Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü

(II) SAYILI CETVEL

ÖZEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ İDARELER

1- Yükseköğretim Kurulu
2- Üniversiteler
3- İleri teknoloji Enstitüleri
4- Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
5- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Başkanlığı
6- Atatürk Araştırma Merkezi
7- Atatürk Kültür Merkezi
8- Türk Dil Kurumu Başkanlığı
9- Türk Tarih Kurumu Başkanlığı
10- Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
11- Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu
12- Türkiye Bilimler Akademisi Başkanlığı
13- Türkiye Adalet Akademisi Başkanlığı
14- Avrupa Birliği Eğitim ve Gençlik Programları Merkezi Başkanlığı
15- Yakın ve Ortadoğu Çalışma Eğitim Merkezi
16- Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü
17- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
18- Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
19- Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
20- Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu Genel Müdürlüğü
21- Vakıflar Genel Müdürlüğü
22- Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
23- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
24- Türk Akreditasyon Kurumu
25- Türk Standartları Enstitüsü
26- Milli Produktivite Merkezi
27- Türk Patent Enstitüsü
28- Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü
29- Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
30- Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
31- Savunma Sanayi Müsteşarlığı

32- Milli Savunma Bakanlığı Akaryakıt İkmal ve NATO POL Tesisleri İşletme Başkanlığı

33- Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

34- İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi

35- Ekonomik Kültürel Eğitim ve Teknik İşbirliği Başkanlığı

36- Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı

37- GAP Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı

38- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı

39- Toplu Konut İdaresi Başkanlığı

40- Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü

41- Doğal Afet Sigortaları Kurumu

42- Elektrik İşleri Etüt İdaresi Genel Müdürlüğü

43- Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü

44- Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu

45- Adli Tıp Kurumu Başkanlığı

46- Refik Saydam Hıfzısıhha Merkezi Başkanlığı

47- Yüksek İhtisas ve Araştırma Hastanesi

48- Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü

49- Spor-Toto Genel Müdürlüğü

50- Kefalet Sandıkları

(III) SAYILI CETVEL

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

1- Radyo ve Televizyon Üst Kurulu

2- Telekomünikasyon Kurumu

3- Sermaye Piyasası Kurulu

4- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

5- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu

6- Kamu İhale Kurumu

7- Rekabet Kurumu

8- Şeker Kurumu

9- Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

10- Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

(2) Sosyal Güvenlik Kurumları

1- T.C. Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü

2- Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı

3- Bağ-kur Genel Müdürlüğü

4- Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

5- Ereğli Kömür Havzası Amele Birliği Biriktirme ve Yardım Sandığı Başkanlığı

(3) Mahalli İdareler

Anayasanın 127. maddesine göre mahalli idareler, il, belediye ve köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılanmak üzere kurulan kamu tüzel kişileridir. 5018 sayılı kanun, köyleri hariç tutarak 832 sayılı Kanunun geçici 8. maddesine göre zaten denetlenmekte olan belediye ve il özel idarelerine ilâveten bunların kurdukları birlik ve idareleri de Sayıştay denetimi kapsamına almıştır. Son yıllarda giderek yaygınlık kazanan, Sayıştayca denetlenip denetlenmeyeceği tartışma konusu yapılan birliklerin Sayıştay denetimine alınması isabetli olmuştur.

c) Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısına Göre Sayıştayın Denetim Alanı

Tasarının 40. maddesinin ikinci fıkrasında "Merkezi idareye dahil kurum ve kuruluşlarla il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar ve mahalli idare birliklerinin dış denetimi Sayıştay tarafından yapılır…." denilmektedir. Görüldüğü üzere, Tasarıda, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundan farklı terimler kullanılmış olmakla beraber, 5018 sayılı Kanuna ilâveten, anılan maddede "İl özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar….." denilmek suretiyle uygulamada "BİT" olarak adlandırılan belediye iktisadi teşebbüslerinin yani belediyelerin kurdukları şirketlerin Sayıştay denetimine alınmak istendiği söylenebilir.

Tasarıyla getirilen asıl önemli değişiklik, KİT'lerin Sayıştay denetimine alınmasıdır. Gerçekten, tasarının 49. maddesiyle 24.06.1983 tarih ve 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun

Hükmünde Kararname yürürlükten kaldırılmakta; geçici 3.maddesiyle Yüksek Denetleme Kurulu Sayıştaya devredilerek, kaldırılan Yüksek Denetleme Kurulunca halen yürütülmekte olan denetime ilişkin iş ve işlemlerin Sayıştayca sonuçlandırılması öngörülmektedir.

Ekonomik isterlere göre çalışan KİT'lerin, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri gibi mi denetleneceği, bunların denetiminin özel bir usule tabi olup olmayacağı, KİT'lerin denetimi sonuçlarının Sayıştay yargısına tabi olup olmayacağı sorularının yanıtı tanımda yoksa da, yapılan düzenleme, ilke olarak çağdaş denetim anlayışına uygundur.

3- Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere başlangıçta yüksek mali denetim organları maddi doğruluk kontrolü ve mali kurallara uygunluk denetimi ile işe başlamışlarken, ilerleyen zaman içinde özellikle 2. Dünya Savaşından sonra verimlilik ve etkinlik denetimi de yapmaya başlamışlardır.

Türk Sayıştayı hayli eski bir geçmişe sahip olmasına karşın böylesine çağdaş bir çizgiyi henüz yakalayabilmiş değildir. Bu tür bir denetime acaba mevzuat mı engeldir? Yoksa, bu durum uygulamadan mı kaynaklanmaktadır?

Soruna pozitif hukuk açısından bakıldığında, Sayıştayın bu tarz denetim yapmasını engelleyen herhangi bir hükme rastlanılmamakta; tersine, bu tür bir denetime cevaz veren hatta bu tür bir denetimi öngören hükümler bulunmaktadır.

Anayasamızın Sayıştaya ilişkin 160. maddesinde, Sayıştayın denetimini etkinlik ve verimlilik esasına göre yapacağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Hatta bu maddenin yasalaşma sürecine bakıldığında, daha da olumsuz bir tablo ile karşılaşmaktayız. Anayasa komisyonunca hazırlanan Anayasa Tasarısının Sayıştayla ilgili maddesi, Sayıştayın, denetimini hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre yapacağı yolunda bir fıkra içermekteydi. Tasarının basına açıklanmasıyla birlikte Sayıştayın hukukilik denetimine verimlilik denetimini de ekleyen hüküm hakkında yoğun bir tartışma başlamıştır. Sayıştayın misyonu hiç nazara alınmadan, iktisadilik ve verimlilik ilkelerinin 1050 sayılı Kanunun 24 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik biçiminde ve diğer bazı mevzuatta bir ölçüde yer aldığı görmezlikten gelinerek, Danıştaya tanınmayan bu

yetkinin Sayıştaya tanınmasının çelişki olacağından bahisle, karşı çıkılmış ve sununda verimlilik ve yerindelik ilkeleri madde metninden çıkarılmıştır.

Ancak, etkinlik denetimine ilişkin hükmün sonradan Anayasa metninden çıkarılmış olması, Sayıştayın etkinlik denetimi yapamayacağı biçiminde yorumlanamaz. Çünkü, mevzuatta bu tür denetime olanak veren hükümler bulunmaktadır. Bu hükümlerden bir kısmı 832 sayılı Sayıştay Kanununda bir kısmı ise 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda yer almakta olup; anılan kanunlar yürürlükten kaldırılmadığı gibi, Anayasaya aykırılıkları da hüküm altına alınmış değildir.

Kaldı ki, etkinlik denetiminin Anayasada yer almamış olması, bu tür denetime ilişkin kuralların Anayasaya aykırı olduğu anlamına da gelmez. Anayasanın mevcut kurallarının etkinlik denetimine engel olduğu söylenemez. Anayasada yer alan "denetim" kavramı, etkinliği de içerir[196] .

a) 832 sayılı Sayıştay Kanunu

1862 yılında kurulan, batıdaki benzeri bazı kurumlarla örneğin İtalya Sayıştayı ile yaşıt olan Türk Sayıştayı, bu haliyle Osmanlıdan müdevver bir kurum olup; o zamandan beri gelenekleri, alışkanlıkları mevzuata uygunluk ve yargı ekseninde oluşmuştur. Bunun sonucu olarak 832 sayılı Kanunda klasik hukuka uygunluk denetimi anlayışı ağırlıklı olarak yer almıştır. Gerçekten, "Hesapların incelenmesi" başlıklı "…

İnceleme sırasında;

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

2- Giderlerin,

a) Kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığı,

[196] İNAN, Atillâ / GÜNDÜZ, Nezihe, op. cit., s.69.

b) Ödemenin istihkak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapılıp yapılmadığı,

c) İdare hesabına giren bütün işlemlerin para ve sair kıymet hareketlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklerdeki hükümlere uygun bulunup bulunmadığı,

3- Taşınır ve taşınmaz malların giriş, saklanış, kullanış ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde tamamen mevcut olup olmadığı hususlarının yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığı,

4- Yukarıdaki fıkralarda yazılı bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı,

Araştırılır." şeklindeki 46. madde ve "Sorumluluk halleri" başlıklı "Sorumlularca; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştayca kesin hükme bağlananları, sorumlular keyfiyetin idarece kendilerine bildirilmesinden başlayarak üç ay içinde Hazineye ödemekle zorunludurlar." biçimindeki 45. maddeye bakıldığında, inceleme aşamasında gelir ve giderlerin kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere, bütçe tertibine uygun olup olmadığının; mal işlemlerinin kanunlara, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığının araştırılması öngörülmekte; yargılama aşamasında da sorumlulukta, kanunda yegâne ölçüt olarak "mevzuata uygunluk" aranmaktadır.

Bu düzenleme biçimleri, hep, klasik hukuka uygunluk denetiminin somut görüntüleridir.

Bununla beraber 832 sayılı Kanunda etkinlik denetimi kapsamında mütalâa edilebilecek bazı hükümler bulunmaktadır.

832 sayılı Kanunda etkinlik denetimi doğrudan telaffuz edilmemekle beraber, Kanuna serpiştirilmiş bazı maddeler bu tarz bir denetime elverişli bir ortam yaratmıştır. Sayıştay Kanunun gerekçeleri ve parlamentoda yapılan müzakereler, Kanun Koyucunun da bu tür bir denetimi amaçladığını göstermektedir. Gerek 832 sayılı Kanun gerek bu Kanunda değişiklik yapan 1260 sayılı Kanunun Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında "tesirli murakabe"den sıkça söz edilmiş, bazı

düzenlemelerin bu amaçla yapıldığı vurgulanmıştır. Örneğin, Sayıştay Kanununun görüşülmesi sırasında 18.02.1966 gün ve Esas No:2/169, Karar No: 2 sayılı Cumhuriyet Senatosu Geçici Komisyon Raporunda "Kuruluşundan beri (Cour des Comptes) yani bir hesap mahkemesi olarak yargı metodu kullanmak suretiyle tetkik ve muhakeme icra eden ve sorumlular hakkında kesin hüküm ve ilâm veren ve bu ilâmları İcra İflas Kanununa göre infaz edilen Sayıştay bu teklifle mümkün olduğu nispette formel murakabeden kurtulup, icraya da mani olmayacak surette fiili murakabe esasını getirmekte; ihtiyacın icap ettirdiği yeni hükümlerle, daha esaslı, verimli ve tesirli bir murakabe sistemi kurarak bugüne kadar aksak görülen hususların imkân nispetinde giderilmesi sağlanmış bulunmaktadır." denilmekte [197]; Sayıştay Kanununda değişiklik yapan 1260 sayılı Kanunun parlamentoda görüşülmesi sırasında 15.04.1970 gün ve Esas No:2/289, Karar No: 2 sayılı Millet Meclisi Geçici Komisyonu raporunda da söz konusu teklifin amaçları meyanında "Sayıştay denetiminin daha etkin bir hale getirilmesi"nden söz edilmektedir[198].

832 sayılı Kanunda etkinlik denetimi kapsamında mütalâa edilebilecek hükümler aşağıda sıralanmıştır.

- 832 sayılı Kanunun 25. maddesinde, denetim sırasında, anlam, uygulama ve sonuçları bakımından hazineyi zarara uğratıcı nitelikte olduğu görülen kanun, tüzük, yönetmelik, kararname ve sair mevzuatın bir raporla Türkiye Büyük Millet Meclisine bildirilmesi öngörülmüş olup; böylelikle Sayıştaya, mevzuat hükümlerini Hazineyi zarara uğratıcı nitelikte olup olmama açısından değerlendirme olanağı verilmiştir. Bu tür bir değerlendirmenin yapılabilmesi belli ölçüde soruna etkinlik ilkesi açısından bakılmasına gerektirmektedir. Bir mevzuat hükmünün Hazine menfaatlerini zarara uğratıcı nitelikte olup olmadığı bakımından değerlendirilebilmesi için, meselenin verimlilik, etkinlik, yerindelik, tutumluluk açısından irdelenmesi zorunludur[199].

- 832 sayılı Kanunun 28. maddesinin IV. bendi, "Gerektiğinde malî işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair Türkiye Büyük Millet Meclisine rapor verir." Hükmünü içermekte olup; Sayıştayın bu görevini yapabilmesi

[197] TBMM Tutanak Dergisi, C.Senatosu S. sayısı: 764.
[198] TBMM Tutanak Dergisi, Millet Meclisi, S.Sayısı: 120.
[199] BAŞ, Hasan, "Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve ……..,s.129.

için, rapor konusu olacak "mali işler ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemleri"ni doğal olarak verimlilik, etkinlik, yararlılık açılarından değerlendirmesi gerekmektedir.

- 832 sayılı Kanunun 29. maddesinin ikinci fıkrasında Sayıştaya, denetimine giren daire ve kurumların işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri ve hizmetleri mensupları veya görevlendirilecek bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında inceleme yetkisi verilmiştir.

Bu madde, kamu hizmetlerinin belli bir dönem veya andaki kayıtları ile fiili durumları arasındaki uygunluğun ortaya konulması bakımından son derece yararlı bir hükümdür.

Bazı kamu yatırımlarındaki fiziki gecikmeler, ülkemizde sıkça rastlanan bir vakıa olup; bu tür gecikmeler, para değerinin hızla düştüğü dönemlerde maliyeti çok yükseltmekte, yatırımların verimini düşünmektedir.

- 832 sayılı Kanunun 47. maddesinde Sayıştayın yapacağı incelemeler sırasında, denetimine giren bütün daire ve kurumların bütçelerine konulmuş olan ödeneklerin, bütçede gösterilen iş, hizmet ve ihtiyaçlara harcanıp harcanmadığı hakkındaki görüşünü uygunluk bildirimine dercetmesi öngörülmüştür.

Maddeye ilişkin gerekçede, "Bu maddeye verilen vuzuhla planlı devrede bakanlıklar ve müesseselerin, harcamalarında iktisadilik prensibine riayet edip etmediklerinin de Sayıştay tarafından murakabe edilmesi, yeni esaslar dairesinde vaz'edilmiş bulunmaktadır." denilmektedir[200].

- 832 sayılı Kanunun 28. maddesinin II. bendinde, Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi ve ayni kıymetlerin, Hazine bonolarının bütün kefalet, kredi ve Hazine avanslarının Sayıştayca kaydedilip denetlenmesi öngörülmüş; 55. maddesinde de, Devletçe kurum ve kişilere ikraz ve taviz olarak verilip Hazinece açılacak hesaplara kaydedilen paraların; özel yasalarla Hazinenin kefalet ettiği istikraz işlemlerinin Sayıştayca inceleneceği; genel ve katma bütçeli dairelerce yapılan istikrazlarla alınan avans ve hizmet karşılığı olmayarak çıkarılan Hazine bonoları miktar ve faizleri ve itfa bedellerinin yasalarındaki hükümlere göre Sayıştayca kaydolunacağı;

[200] Sayıştay Başkanlığı, **Ek ve Değişikleriyle Sayıştay Kanunu-Gerekçeler ve Komisyon Raporları**, Sayıştay Yayınları No: 18, Ankara, 1986, s.83.

istikraz ve avans sözleşmeleri hakkında bağıtlama tarihinden ve Hazine bonoları hakkında imza ve ihraç tarihinden itibaren 3 ay içinde Sayıştaya bilgi verileceği; sayılan bu işlemlerin inceleme sonuçlarının uygunluk bildirimlerinde gösterileceği belirtilmiştir.

Borçların inceleme sonuçlarının uygunluk bildirimlerinde gösterilmesi öngörülürken, ekonomik denge, gelir dağılımı ve siyasî etkileri bulunan borçların bu açılardan değerlendirilerek yasama organının bilgilendirilmesi amaçlanmış olmalıdır.

- 832 sayılı Kanunun 3162 sayılı Kanunla değişik 87. maddesinde, genel ve katma bütçeli dairelerin mal hesaplarıyla bu daireler dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplarının incelenme sonuçları hesap devrelerine göre raporlarla TBMM'ye sunulması öngörülerek, aynı bütçe rejimine tabi olan idare ve kurumlar için tek rapor düzenlenebileceği; sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslere ilişkin raporlarda bunların faaliyetlerini kuruluş gayelerine uygun olup olmadığının belirtilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Genel ve katma bütçeli daireler dışındaki idare ve kurumlar, sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerdir. Bu kurumlar, genel ve katma bütçelerden farklı, bazı amaçlara yönelik olarak ekonomik isterlere göre çalışmaktadırlar. Bu nedenle sözü edilen idare ve kurumlara ilişkin raporlarda bunların faaliyetleri ekonomik açıdan değerlendirilerek faaliyet-amaç ilgisinin belirtilmesi gerekmektedir. Bu tür raporların düzenlenmesinin bazı ekonomik ve mali analizleri gerektirdiği açıktır.

Tüm bu açıklamalardan sonra, 832 sayılı Sayıştay Kanununun etkinlik denetimine elverişli hükümler içerdiği söylenebilir. Etkinlik denetiminden açıkça söz edilmemiş olmasına rağmen, anılan hükümler, bu tür bir denetime uygun araçlardır. Ancak sağlıklı bir değerlendirme yapabilmek için kanunlarla verilen görev ve yetkiler kadar bunların ne ölçüde kullanıldığına da bakmak gerekir. İşte bu noktada söz konusu yetkilerin yeterince kullanıldığını söylemek mümkün değildir. Böyle olunca da, Sayıştay denetiminin etkinliğinden ve verimliliğinden söz etmek son derece zordur. Bu durum, bizim kişisel kanımız olmaktan öte Sayıştayda yönetim sorumluluğu üstlenenlerin de ortak kanısıdır. Sayıştayın eski bakanlarından Cahit Eren bu konuda "… Denetimin işlemlerin biçimsel yönü ile sınırlı kalması; başka bir deyişle, geleneksel 'doğruluk kontrolü' ile yetinilmesi sonucunda, denetim etkinliğinin

istenilen düzeyde sağlanmadığı bir gerçektir."[201] şeklinde görüş beyan etmiş; yine eski Sayıştay başkanlarından Servet Şamlıoğlu da Sayıştayın Kuruluşunun 125. Yıldönümü ve "Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu"nu açış konuşması sırasında "Bu anlamda, artık Türk Sayıştayının uygulamakta olduğu hukuki ve maddi denetim şeklinin yetersiz kaldığı bir gerçektir" demek suretiyle aynı tespiti yapmışlardır[202].

Bu dolaylı hükümlere ilâveten 26.06.1996 tarih ve 4149 sayılı "832 sayılı Sayıştay Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun"un 8. maddesiyle verimlilik ve etkinlik denetimine ilişkin olarak çok açık ve net bir hüküm getirilmiştir[203]. Anılan maddeyle 832 sayılı Kanuna ilâve edilen Ek Madde 10 aynen şöyledir: "Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur".

Kanunun gerekçesinde, diğer ülke Sayıştaylarının çok büyük bir kısmında uygulanmakta olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetiminin, ülkemizde de bir ihtiyaç olarak kabul edildiği, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yürütülen Sayıştay denetiminin, hukuka uygunluk denetimiyle sınırlı kalmasını önleyecek bu denetim türünün, sektörel ve ufki denetimlerin yapılabilmesini de mümkün kılacağı; diğer ülkelerdeki uygulamaların dikkate alınarak, bu denetim sonuçlarının yargılama konusu yapılmaksızın Sayıştay Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulacağı belirtilmektedir[204].

Bu maddeye dayanılarak, Kanunun çıktığı 1996 yılından bu yana altı performans denetimi çalışması yapılmıştır. Bunlar, şunlardır:

- Karayolları Genel Müdürlüğü Yol Yapım, Onarım ve Bakım Faaliyetleri.
- Kültür Bakanlığına Bağlı Müzelerin Faaliyetleri.

---

[201] Cahit Eren'in Sayıştayın 120. yılı münasebetiyle yaptıkları konuşma, **120. Yılında Sayıştay**, Ankara 1982, s.18.
[202] Servet Şamlıoğlu'nun Sayıştayın 125. yılı münasebetiyle yaptıkları konuşma, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, Ankara 1987, S.12.
[203] Resmî Gazete, T.04.07.1996, S.22686.
[204] TBMM, Dönem:20, Yasama Yılı:1, (s.Sayısı:24), ss. 7-8.

- Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele Edilmesi.
- İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri.
- Vakıflar Genel Müdürlüğünün Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Korunması.

Bunlardan ilk ikisi dışındaki çalışmalar Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.

b) 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, hemen tüm mali işlemlerin dayanağını teşkil etmekte ve bu niteliğiyle "mali anayasa" olarak adlandırılmaktadır. 2171 sayılı Yetki Kanununa dayanılarak çıkarılan 24 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 1050 sayılı Kanunda etkinlik ve verimlilik konularında ciddi değişiklikler yapılmış bulunmaktadır. 26.09.1979 tarih ve 2171 sayılı Kamu Yönetiminde ve Harcamalarında Etkinlik ve Verimliliği Sağlamak ve Savurganlığı Önlemek Amacıyla Alınacak Ekonomik ve Mali Önlemler Hakkında Yetki Kanununda[205] "etkinlik" ve "verimlilik" kavramlarına çok net biçimde yer verilmiş bulunmaktadır. O kadar ki, bu Kanunun, etkinlik ve verimlilikten söz etmeyen maddesi yok gibidir. Gerçekten, Kanunun "Amaç" başlıklı 1. maddesinde, kamu yönetiminde etkinlik ve verimliliği sağlamak ve tutumluluğu özendirmek, savurganlığı önlemek üzere Bakanlar Kuruluna kanun gücünde kararname çıkarma yetkisi verildiği belirtilmiş; "Kapsam" başlıklı 2. maddesinde bu Kanuna göre çıkarılacak kararnamelerin, diğer bazı konular yanında kaynakların verimli kullanımı ve kamu hizmetlerinde etkinliğin artırılması yönünde düzenlemeler getirilmesi, belli bir kamu fonu ile en fazla mal ve hizmet sağlanması, mal ve hizmetlerin en az bedelle elde edilmesi, programlanmış hizmetlerin süresinde gerçekleştirilmesi; kamu harcamalarının tutumluluk anlayışı içinde yürütülmesi ve savurganlığın önlenmesi amacıyla ödeneklerin gerçek gereksinmelere göre ve yerinde kullanılmasına etkinlik kazandırılmasından söz edilmiş; "İlkeler" başlıklı 3. maddesinde, bu yetki

[205] 09.09.1978 tarih ve 16419 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

kullanılırken, kamu yönetiminin etkinlik ve verimliliğe yöneltilerek savurganlıktan kurtarılmasına öncelik verilmesi öngörülmüştür.

Bu Kanuna göre 24 sayılı "1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 22, 24, 28, 29, 31, 37, 56, 59, 62, 64, 83, 84, 86 ve 92. Maddelerinin Değiştirilmesine ve 32. Maddesinin Yürürlükten Kaldırılmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname" çıkarılmış[206]; bu Kararname de daha sonra 26.10.1988 tarih ve 3483 sayılı Kanunla kabul edilerek yasalaşmıştır[207].

1050 sayılı Kanunun değiştirilen maddelerinden biri olan 22. madde doğrudan etkinlik ve verimlilik ile ilgilidir. "Bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla aşağıdaki ilkeler gözetilir ve yaptırımlar uygulanır" biçiminde başlayan söz konusu maddede etkinlik ve verimlilik ilkeleri belirtilerek bu ilkelere uyulmaması halinde bazı kamu görevlilerinin sorumlulukları düzenlenmiştir.

Anılan maddenin (A) fıkrasında, tahakkuk memurları, ödemelerin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderlerin gerçek gereksinme karşılığı olmasından, programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden sorumlu tutulmuş, ita amirleri de bu hususları gözetmekle yükümlü kılınmış; (B) fıkrasının (a) işaretli bendinde, bir giderin yapılmasına gerek gösteren görevlilerin, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından tahakkuk memuru ile birlikte sorumlu oldukları belirtilmiş; (b) işaretli bendinde de, bir mal veya hizmetin alınmasında görevli olanlar, ilgili usul hükümleri çerçevesinde belli nitelikteki mal veya hizmeti en uygun bedelle elde edilmesinden, belli bir bedelle amaca uygun nitelikte en fazla mal veya hizmet sağlanmasından doğrudan doğruya sorumlu tutulmuşlar; (D) fıkrasında da, maddenin önceki fıkralarında belirtilen hükümlere aykırı işlem ve davranışlardan doğan devlet zararının sorumlulara ödettirilmesi ilke olarak kabul edildikten sonra bazı durumlarda ödetme yerine bu kişilere disipliner yaptırımların uygulanması öngörülmüş, keza, gözetim yükümlülüğünü yerine getirmeyen ikinci derece ita amirlerinin disiplin sorumluluğu düzenlenmiştir [208].

[206] 27.02.1979 tarih ve 16563 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.
[207] 05.11.1988 tarih ve 19980 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.
[208] BAŞ, Hasan, "Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve ……", .s137.

Söz konusu düzenlemeyle getirilen etkinlik ve verimlilik ilkeleri şunlardır:

- Ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılması,
- Giderlerin gerçek gereksinme karşılığı olması,
- Programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesi,
- Belli nitelikteki mal ve hizmetin en uygun bedelle elde edilmesi, belli bir bedelle amaca uygun nitelikte en fazla mal veya hizmet sağlanması.

Getirilen bu ilkelerle bir giderin zamanından önce ya da gecikmeli olarak yapılması sonucu doğabilecek devlet zararının önlenmesi; belli bir harcama kalemine ait ödeneklerin alternatif kullanım yerleri arasında işin gereğine uygun olarak harcanması zorunluluğu; bir gider yapılırken, hizmetin yürütülebilmesi için o anda ya da yakın bir gelecekte gider konusu mal veya hizmete gerçekten ihtiyaç duyulmuş olması; yöneticilerin hem gerçekçi zamanlama yapmaları hem de hizmetleri günü gününe izlemeleri amaçlanmıştır[209].

22. maddede yapılan değişiklikte ödeneklerin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlayacak ilkeler getirilmesiyle yetinilmeyerek, bunlara uyulmamasının yaptırımı da düzenlenmiştir.

Gerçekten, maddenin (A) fıkrasında, ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından, programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden tahakkuk memurları sorumlu tutulurken, ita amirleri de bu hususları gözetmekle yükümlü kılınmış; (B) fıkrasında, bir giderin yapılmasına gerek gösteren görevliler, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından, bir mal veya hizmetin alınmasında görevli olanlar da, mal veya hizmetin en uygun bedelle elde edilmesinden, amaca en uygun nitelikte en fazla mal veya hizmet sağlanmasından sorumlu tutulmuşlardır.

Maddede bu sorumluluğun hangi organ tarafından saplanacağı açıklanmamış olmakla beraber, Sayıştay Genel Kurulu, 1050 ve 832 sayılı yasalardan giderek, 24 sayılı Kanun Hükmünde kararnameyle sorumluluğun yaygınlaştırılması ve bütçe kontrolünde etkin bir denetim amaçlanmış olmasını

[209] BÜYÜKLÜ, Şinasi / KAMİLOĞLU, Mehmet, **1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu Açıklaması**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Ar. Ge. Şubesi, Hizmete Özel, Ankara, 1987, ss. 20-21.

nazara alarak, söz konusu sorumluluğun Sayıştayca saptanabileceğini kararlaştırmıştır[210].

Ancak, Sayıştay yargılamasında, Hazine zararına sebep olup olmadığına bakılmaksızın salt mevzuata aykırı davranılması sorumluluk hali olarak değerlendirilirken, söz konusu maddenin (D) fıkrasında, sorumluluk için Devlet zararının doğmuş olması şart koşulmak suretiyle önemli bir yenilik getirildiğinden, (A) fıkrasında sayılan hallerde, objektif ve maddi delilleriyle saptanabilecek bir Devlet zararı bulunduğu ve buna sorumlular sebep olduğu takdirde, Sayıştayca tazmin hükmü verilebilecektir.

Söz konusu ilkelerin son derece önemli olmasına rağmen, uygulamada, gerek uygulayıcı birimler, gerek denetleyici birimler tarafından ciddi biçimde uygulandığı söylenemez.

24 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle yöneticileri de içine almak suretiyle kaynak kullanımı ile ilgili sorumlulukların getirildiğini söylemek mümkündür. Ne var ki, aradan bunca yıl geçmiş olmasına rağmen bu tür denetimin yaygınlaşıp kök saldığı söylenemez. Hatta, bu maddeyle getirilen etkinlik denetimi ilkelerinin hiç uygulanmadığını ileri sürenler de vardır[211]. Bunda, getirilen ilkelerden bazılarının, örneğin "ödeneklerin yerinde kullanımı" ile "giderin gerçek gereksinime karşılığı olması" ilkelerinin subjektif değerlendirmelere açık olmasının yanı sıra sorumluluk için şart koşulan devlet zararının objektif ve maddi kanıtlarıyla belirlenmesindeki güçlüklerin rolü olsa gerektir. Gerçekten etkinlik ile mali sorumluluğun ilgilendirilmesi açısından en önemli sorun, böyle bir sorumluluğun parasal olarak belirlenebilme güçlüğüdür[212]. Planlama-programlamanın etkin biçimde mevcut olmadığı, örgüt, yönetim yöntemleri, kadrolar ve muhasebe programları arasındaki ilişkilerin daha işin başında iyi kurulamadığı bir mali sistemde, sorumlulukların da gerçek anlamda saptanabilmesine olanak yoktur[213].

---

[210] Sayıştay Genel kurulunun 21.5.1981 tarih ve 25.5.1981 tarih ve 1981/7 Esas, 4122/1 ve 4123/1 sayılı kararları (6.7.1981 tarih ve 17392 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.)

[211] AYDOĞDU, Ahmet, "Kamu Harcamalarının Denetiminde 1050 sayılı Kanunun Rolü ve Etkinliği", **Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, 1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumunda sunulan tebliğler, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s.280.

[212] YULUĞ, Mustafa, **Türkiye'de Kamu Savurganlığı ve …..,** s.74.

[213] Ibid., s.72.

Bir başka neden de zihniyet meselesi olup, gerek hizmetlerden sorumlu olanların gerek denetim organlarının değer yargılarının bu yönde değişmesi gerekmektedir. Zihniyet değişikliği de yeterli olmayıp, denetçilerin hem gelişmiş denetim bilgisi hem de ilgili alan uzmanlığıyla teçhiz edilmeleri gerekmektedir.

c) Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Yukarıda açıklandığı üzere 2171 sayılı Kamu yönetiminde ve Harcamalarında Etkinlik ve Verimlilik Sağlamak ve Savurganlığı Önlemek Amacıyla Alınacak Ekonomik ve Mali Önlemler Hakkında Yetki Kanununa dayanılarak çıkarılan 24 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda yapılan değişikliklerle özellikle bu Kanunun 22. maddesinde yapılan değişikliklerle etkinlik ve verimlilik Kavramları 1050 sayılı Kanuna eklenmiştir. Ancak, bu değişiklikten önce bu Kanunda esas itibariyle mali usul düzenlenmiş; modern anlamda hesap verilebilirlik, saydamlık, etkinlik ve verimlilik konuları ihmal edilmiştir. Muhtemelen bu konular mali hukuk konusu olmaktan çok yönetim hukuku sorunu olarak algılanmıştır.

1050 sayılı Kanunun yerine ikame edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, neredeyse, tümüyle saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik ve verimlilik kavramları üzerine oturtulmuş gözükmektedir. Gerçekten bu Kanunun;

- 1. maddesinde "…. kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması"ndan, söz edilmekte.

- 3. maddesinin (l) işaretli fıkrasında, "Kamu mali yönetimi: Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri" ifade eder şeklinde tanımlanmakta.

- 5. maddesinin (f) işaretli fıkrasında kamu mali yönetiminin ekonomik mali ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratacağı ifade edilmekte,

- 8. maddesinde hesap verme sorumluluğu tanımlanırken kaynakların etkili, ekonomik, verimli olarak elde edilmesinden ve kullanılmasından,

- 10. maddesinde, Bakanların, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumluluğundan,

- 11. maddesinde, üst yöneticilerin kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan sorumlu olduğundan,

- 56. maddesinde, iç kontrolün amaçlardan birinin kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi olduğundan,

- 63. maddesinde, iç denetim tanımlanırken kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğinin değerlendirilmesinden,

- 64. maddesinde, iç denetimin görevlerinden birinin kaynakların etkili, ekonomik verimli kullanılmasını incelemek olduğundan,

- 68. maddesinde, dış denetimin nasıl gerçekleştirileceği sayılırken kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesinden

Söz edilmektedir.

Etkinlik, ekonomiklik ve verimliliğin ne olduğu Kanunun “Tanımlar” başlıklı 3. maddesinde açıklanmadığı gibi diğer maddelerinde de açıklanmış değildir. Ancak, bu kavramların hesap verme sürecindeki önemleri açıktır.

4- Sayıştay Raporları

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere çağımızda yüksek mali denetim kurumlarının ortak özelliklerinden biri de, denetim bulgularının rapor haline dönüştürülerek ilgili yerlere ve kamuoyuna sunmalarıdır.

Sayıştayca hazırlanan raporlar “genel uygunluk bildirimleri,” “Genel Uygunluk Bildirimleri mahiyetindeki diğer yıllık ve periyodik raporlar”, “mali yönetim sistemleri ile kontrollerin değerlendirilmesini amaçlayan raporlar,” “performans denetim raporları” ve “diğer Sayıştay raporları”yla “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre düzenlenecek raporlar” şeklinde beş ana başlık altında toplanabilir.

a) Genel Uygunluk Bildirimleri

Sayıştayın görevleri Anayasanın 160. maddesiyle düzenlenmiş; ancak, bununla yetinilmeyerek 164. maddesiyle, Sayıştayı, kesin hesap kanunun tasarıları hakkında TBMM'ye genel uygunluk bildirimi sunmakla görevlendirmiştir.

Bilindiği üzere ülkemizde, bütçenin uygulanması, yürütme organı tarafından bizzat denetlenmektedir. Bununla yetinilmeyerek hem uygulama sırasında hem de uygulamadan sonra TBMM adına Sayıştayca da denetlenmektedir. Ancak, denetleme süreci burada bitmemekte, bütçenin, asıl sahibi TBMM tarafından son bir denetime tabi tutulması gerekmektedir ki, işte bu nihai denetim, kesin hesap kanunlarıyla yapılmaktadır.

Parlamento bütçe kanunu ile yürütmeye gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması hususunda mali mezuniyet vermektedir. Verilen bu izin yerli yerinde kullanılıp kullanılmadığı, öngörülen işlerin tahmin edildiği biçimde gerçekleşip gerçekleşmediği, bütçe işlemlerinin usulüne uygun olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği yanıtlanması gereken sorulardır.

İşte tüm bu soruların cevabının verildiği yer, kesin hesap kanunları olup; yürütme organının, bütçeyle devraldığı yetkinin iyi ve kanunlara uygun biçimde kullanılıp kullanmadığının bu suretle ortaya çıkarılması gerekmektedir.

Parlamento bu tür bir nihai denetimle, bütçe uygulamasının sonuçlarını kontrol etmediği takdirde, bidayette verdiği mezuniyetin bir anlamı kalmaz. Yasama organı, tahakkuk etmiş, kesinleşmiş bütçe rakamlarını kesin hesap kanunlarıyla kabul ederek uygulamanın, bütçeyle verilen mezuniyete uygunluğunu ibra etmiş olur[214].

Parlamento, bütçe ile yürütmeye verdiği mali mezuniyetin yerli yerinde kullanılıp kullanılmadığını, uygulama sonuçlarını kesin hesap kanunları vasıtasıyla denetlemektedir. Bu, parlamentonun, parlamento olmaktan kaynaklanan en tabii hakkı, yetkisi ve hatta görevidir.

Ne var ki, bütçe işlemleri çok çeşitli, belgeleri ise son derece fazladır. İşlemlerin kanuni ve nizami olup olmadıklarının saptanması ise, başlı başına

[214] ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Çerçevesinde ….", s.210.

uzmanlık isteyen bir iştir. Denetim hakkını haiz olduğunda kuşku bulunmamakla beraber, acaba parlamento gibi siyasi bir kurul bu işlerin üstesinden gelebilecek midir?

Hiç kuşkusuz siyasal içerikli denetim parlamento tarafından bizzat yapılacaktır. Ama bunun dışındaki teknik denetimin parlamento tarafından yapılması son derece güçtür. Yapısal özellikleri nedeniyle parlamentolar bütçeyi bütün evrelerinde ve ayrıntılarıyla denetleme imkânından yoksundur. Bu nedenle, uzmanlardan oluşan ve parlamentolar adına bütçe uygulamasını denetleyen organların kurulması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır.

Yukarıda zikredilen Anayasa maddesinden de anlaşılacağı üzere bütçe uygulamasının denetimi, Sayıştayın asli görevidir. Denetim sonucundaki bulguların yargılama yoluyla kesin hükme bağlamakla birlikte, bir kısmı da genel uygunluk bildirimleriyle TBMM'ye sunulmaktadır. Bu suretle, kesin hesap tasarılarının görüşülmesi sırasında parlamentoya yardımcı olunmaktadır. Sayıştayın genel uygunluk bildirimi düzenleme işi, parlamentoya yardımcı olma faaliyetidir.

Kesin hesap kanunları belli bir bütçe yılına ilişkin gider, gelir, ertesi yıla devreden ödenek, gelir-gider dengesi hakkında tespitleri ihtiva etmektedir. Sayıştayın genel uygunluk bildirimleri, kesin hesap kanun tasarılarındaki bu kalemlerin doğru olup olmadığını ortaya koymaktadır. Meseleyi müşahhaslaştırarak, diyelim ki, kesin hesap tasarısında gider 100 olarak gösterilmiş olsun, Sayıştayca yapılan tespitte gider 100 değil de 105 veya 95 olarak belirlenmişse, bu durumun düzeltilmesi belirtilerek genel uygunluk bildirimine dercedilmek suretiyle keyfiyet TBMM'nin bilgisine sunulmaktadır. Ancak, genel uygunluk bildirimleri, kesin hesap kanun tasarılarının rakamsal kontrolünden ibaret değildir. Gelir ve gider izahnameleri doyurucu ve inandırıcı bulunmazsa, bu husus da genel uygunluk bildirimine dercolunur. Bilindiği üzere, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 103. maddesinde, gider kesin hesap cetvelinin neleri kapsaması gerektiği sayıldıktan sonra her bakanlığın kendi bütçesine ait kesin hesaba, ödeneklerin kullanımı ve hizmetin ifası hakkında ayrıca bir izahname eklenmesi öngörülmüştür. Sayıştay genel uygunluk bildirimlerini hazırlarken, bu izahnameleri inceleyerek, gerek ödeneklerin kullanımı gerekse hizmetlerin gerçekleşme durumlarını saptamaktadır. Şayet izahnameler yeterli görülmezse, durum, genel uygunluk bildirimlerinde belirtilmektedir. Örneğin, diyelim ki, 100 birim ödenek alınarak bunun

sadece 20 biriminin kullanılmış geriye kalan 80 birim iptal edilmiş olsun. Bunun anlamı, ya ödenek isabetli belirlenmiş ya da hizmet ifa edilmemiştir. Böyle bir durumda, hangi nedene dayanırsa dayansın bir ikilemle karşı karşıya bulunuyoruz demektir ki eleştirilmesi gereken bir keyfiyettir. Bu tür bir olayın etkinlik ilkesiyle ilgili olduğu açık olup; son yıllarda Sayıştayca üzerinde durulmaktadır. İlginçtir; Sayıştayın bu tür incelemesine idareden olumlu tepkiler gelmektedir[215].

Keza yukarıda değinildiği üzere, denetim sonucundaki bazı bulguların da genel uygunluk bildiriminde belirtilmesi gerekmektedir. 832 sayılı Kanunun 47. maddesinde Sayıştayın, denetimine giren bütün daire ve kurumların bütçelerine konulmuş olan ödeneklerin bütçede gösterilen iş, hizmet ve ihtiyaçlara harcanıp harcanmadığı hakkındaki görüşünün genel uygunluk bildirimlerine dercetmesi öngörülmüştür. Ancak bugüne kadar bu hükmün uygulaması yapılmamıştır. Yine Sayıştay kanununun 55. maddesine göre, Devletçe kurum ve fertlere ikraz ve taviz olarak verilen paralar, özel kanunlarla Hazinenin kefalet ettiği istikraz işlemleri, genel ve katma bütçeli dairelerce yapılan istikrazlar, hizmet karşılığı olmayarak çıkarılan Hazine bonoları da Sayıştayca incelenip izlenmek durumunda olup, bu ikraz ve istikraz denetimi sonuçları da uygunluk bildiriminde gösterilmesi gerekmektedir.

Genel uygunluk bildirimlerine geçirilen tüm bu hususlar, parlamentonun, hükümeti denetlemesinde bir araç olmakta, parlamentonun denetimine yardım etmektedir[216].

Parlamentonun yürütme organıyla hesaplaşması, bütçenin nihai denetimi anlamına gelen kesin hesap kanunları, TBMM'de gerekli ilgiyi görmemektedir. Hesaplaşma bir yana, kesin hesap kanunları derin bir sessizlik içinde çıkarılmaktadır. Beklenen yararın sağlanabilmesi ve ilginin gerçekleştirilebilmesi için 1982 Anayasasında kesin hesap kanun tasarılarının TBMM'ye sunulma süreleri

---

[215] 1983 yılında Anadolu Üniversitesince düzenlenen Bütçe Uygulaması ve Denetimi Seminerinin tartışma bölümünde söz alan Rektör Yılmaz Büyükerşen "Sayıştayda etkinlik konusunda istek ve gayretin olduğunu" belirttikten sonra "Son iki üç senedir biz, bir geçmiş yılın hesaplarında harcamadığımız ödenekleri neden harcamadığımız konusunda yargılanıyoruz. Çok isabetli, çok doğru, çok yerinde bir şey …. Neden harcamadınız bu ödeneği diyor. Şimdi bu ekonomik anlamda etkinliğin göstergesi olabilecek bir sual" diye memnuniyetini ifade etmiştir,(Bkz. Bütçe Uygulaması ve Denetim Semineri, Anadolu Ünv. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No: 16, Eskişehir, 1984, s.161.)

[216] BAŞ, Hasan, "Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği", s.134.

kısaltılarak yeni yıl bütçe tasarısıyla birlikte görüşülmesi öngörülmüş[217] olmasına rağmen, durumda herhangi bir değişiklik olmuş değildir.

1961 Anayasasında kesin hesapların TBMM'ye sunulma süresi 1 yıl, Sayıştayın genel uygunluk bildirimlerini sunma süresi 6 ay olarak belirlenmiş; kesin hesap kanun tasarılarının kanunlaşacağı zaman belirtilmemiştir. Bu dönemde uygulamada bazı gecikmeler olmuştur.

Türk Anayasalarının "reaksiyoner" niteliği bu konuda da kendini göstererek gecikmelere tepki olarak 1982 Anayasasında bu süreler bir yandan 7 ve 2,5 aya indirilmiş, bir yandan da kesin hesapların yeni yıl bütçe kanunuyla birlikte görüşülüp yasalaşması öngörülmüştür.

Uygulanmış, sonuçları alınmış bütçelerden, müteakip bütçelerin hazırlanmasında yararlanılması elbette ki iyidir ve bu anlamda getirilen sistemin kuramsal temeli sağlamdır. Ne ki, bir sistemin kuramsal sağlamlığı kadar uygulanabilirliği de önemlidir.

Kesin hesaplar, bir yandan yürütmece düzenlenen cetvel ve raporların, bir yandan da Sayıştayın denetim sonuçlarına göre düzenlemek durumunda olduğu genel uygunluk bildirimlerinin değerlendirilmesi sonucu yasalaşmaktadır. Anayasada öngörülen sürede, Sayıştayın, bırakınız yargılama yapmasını denetimini bitirmesi bile olanaksızdır. Bu nedenle, Sayıştay, genel uygunluk bildirimlerini, yürütme tarafından düzenlenen belgelere göre hazırlamak zorunda kalacaktır ki, bunun, pek fazla değeri olmasa gerektir.

Diyelim ki kesin hesap kanunu çıktı. Daha sonra, Sayıştayca denetimlerde kesin hesap rakamlarını değiştirecek tespitler yapılırsa-ki pekâlâ mümkündür-çıkmış kesin hesap kanunu tadil mi edilemeyeceğine göre, yeni bulgular, ancak, bir sonraki kesin hesap kanununa eklenebilecektir.

Aksaklık, bundan da ibaret değildir. Kesin hesaplarla, yasama, bütçeyle verdiği yetkinin yerli yerinde kullanılıp kullanılmadığını denetlemektedir. Yasama, yapısı gereği teknik düzeyde bunu yapamayacağına, Sayıştay da henüz denetimi bitirmeden ciddi bir tespit yapamayacağına göre, bir akademisyenin deyişiyle bu

[217] FEYZİOĞLU, Bedî N., "Sayıştay ve Yeni Anayasa", **Milliyet Gazetesi,** 01.06.1983.

sistemde kamu maliyesinin parlamenter kontrolünden herhangi bir yarar sağlanamaz.

Bu şartlar altında çıkarılan kesin hesap kanunları yerine getirilmesi gereken bir formaliteden öte anlam taşımamaktadır[218].

b) Genel Uygunluk Bildirimi Mahiyetindeki Diğer Yıllık ve Periyodik Raporlar

(1) Genel ve Katma Bütçeli Daire ve İdareler Dışında Kalan Kurum ve Kuruluşların İşlemleri Hakkındaki Yıllık Raporlar

832 sayılı Sayıştay Kanununun 87. maddesinde Genel ve Katma Bütçeli Daire ve İdareler dışında kalan kurum ve kuruluşların yıllık hesaplarının doğruluğu, denkliği, tutarlılığı ile bu kurum ve kuruluşların faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına uygunluğu konusunda TBMM'ye yıllık raporlar sunulması öngörülmüştür. Bu raporların genel amacı ve işlevleri Genel Uygunluk Bildirimininkiyle paralellik taşımaktadır.

Uzunca bir süreden beri işletilmeyen bu raporlama mekanizmasının bir an önce uygulamaya geçirilmesi stratejik bir hedef olmalıdır.

Genel ve Katma Bütçeli daire ve idareler dışında kalan kurum ve kuruluşların hesaplarının incelenmesinde, çağdaş denetim metot ve tekniklerinden daha geniş ölçüde yararlanılabilir.

Bu itibarla ilgili hesapların çağdaş denetim metot ve tekniklerinden yararlanılarak incelenmesi sonucu elde edilecek bulgularla anılan yıllık raporlar arasında organik bağ kurulması bir stratejik hedef olarak benimsenmelidir.

(2) Genel ve Katma Bütçeli Daire ve İdarelerin Malları Hakkındaki Periyodik Raporlar

832 sayılı Sayıştay Kanununun 87. maddesinde, genel ve katma bütçeli dairelerin mal hesaplarıyla ilgili olarak hazırlanacak raporların TBMM'ye sunulması öngörülmüştür.

[218] ÇAĞAN, Nami, "Anayasa Çerçevesinde ….", s.211.

Sayıştay Kanununun 87. maddesinin buyurucu hükmüne rağmen genel ve katma bütçeli dairelerin mal hesaplarının incelenme sonuçlarına ilişkin periyodik raporların TBMM'ye sunulması fonksiyonu bugüne kadar hayata geçirilememiştir. Gerek bu dairelerin muhasebe sistemlerini ve mali yönetimlerini taşınır ve taşınmaz malları da kapsayacak kapasiteye ulaştıramamış olmaları gerekse bu alandaki düzenlemelerde var olan yasal boşluklar Sayıştayın bu fonksiyonunun yerine getirememesinin en temel nedenleridir.

c) Mali Yönetim Sistemleri ile Kontrollerin Değerlendirilmesini Amaçlayan Mali Raporlar

Günümüzde, kamu hesaplarının doğruluğu, denkliği, tutarlılığı, güvenilirliği kadar bu hesapları üreten sistemler ile bu sistemleri oluşturan karar ve kontrol süreçlerinin güvenilirliği ve etkililiği de parlamenter ilgi alanı içerisinde mütalaa edilmektedir.

Mali yönetim sistemleri ile bunların içerdiği alt-sistem, süreç ve kontrollerin sağlıklı bir biçimde kurularak etkin bir şekilde işletilmesine; bunların hata zaaf ve tıkanıklıklardan arındırılarak geliştirilmesine; iyi uygulama örneklerinin bulunup ortaya çıkarılarak yaygınlaştırılmasına imkân sağlamaya yönelik amaç, 832 sayılı Kanunun 28. maddesinin IV. fıkrasında "Gerektiğinde mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair raporlar verir". V. fıkrasında da "Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair rapor verir". denilerek bir anlamda vurgulanmıştır.

Mali yönetim sistemi ve kontrolleri hangi büyüklükte olursa olsun bütün kamu kurum ve kuruluşlarının vazgeçilmez araçlarıdır. Bu sistem ve kontrollerin amacı kuruluşun kamu kaynaklarını elde etmesini, korumasını ve dağıtımını etkinlik ilkeleri ile yapmasını ve bu kaynakları bütçede gösterilen amaçlar için verimli ve tutumlu kullanmasını düzenlemektir. Bu sistemleri, sistemi oluşturan süreçleri ve kayıt ve raporlama yapısını anlamak etkin bir denetim sürdürmenin ön koşuludur. Bu tip bir denetim, kuruluşun mali yönetim sistemini oluşturan süreçlerin dokümantasyonunu, bu süreçler üzerindeki kontrollerin etkinliğini ve sistemin içerdiği risklerin tespitini kapsar. Bu denetimler bir taraftan TBMM'ye yürütmenin mali sisteminin zayıflıkları hakkında rapor sunmayı amaçlarken, diğer taraftan da diğer mali ve performans denetimi türlerine yön ve ipucu verirler.

d) Performans Denetim Raporları

1996 tarihinde çıkarılan 4149 sayılı Kanunla 832 sayılı Sayıştay Kanununa eklenen ek 10. madde, Sayıştaya performans denetimi yapma yetkisini ve görevini vermiştir. Bu maddeye göre Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkili olup; bu inceleme sonuçlarının, Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gerekmektedir. Yine bu maddenin ikinci fıkrasında, bu raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülerek Komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulması öngörülmüştür.

4149 sayılı Kanunla Sayıştaya verilen performans denetimi yapma ve denetim sonucunda rapor düzenleyerek TBMM'ye sunma yetkisi, çağdaş bir imkâna kavuşmanın ötesinde TBMM ile ilişkileri geliştirmenin ve zenginleştirmenin önemli bir aracı olarak değerlendirilmelidir.

(1) Performans Denetim Raporlarının Temel Amaçları

- Sayıştayca seçilecek alanlarda kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı hakkında TBMM'ye tarafsız ve bağımsız bilgi, görüş ve tavsiyeler sunularak Yasamanın Yürütme üzerindeki denetiminin eksiksiz yapılmasına yardımcı olmak.

- Denetimine giren idarelerin performans yönetimlerini kurup geliştirmelerini teşvik etmek, iyi uygulama örneklerinin bulunup ortaya çıkarılarak tüm kamu yönetimine yaygınlaştırılmasına imkân sağlamak.

- Kamu yönetiminde, performans hesap verme sorumluluğunun kurumsal ve yöneticiler düzeyinde yerleşmesine ve derinlik kazanmasına katkıda bulunmaktır.

(2) Performans Denetimi Raporlarının Amaçlarının Gerçekleşmesini Etkileyen Faktörler

i) Olumlu Faktörler

- 1996 yılı içerisinde performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemenin oldukça gelişkin bir şekilde Parlamentodan geçmesi, çok olumlu bir gelişmedir.

- Sayıştaya açıkça performans denetimi yetkisini vermekle Parlamento, bu konudaki sıcak yaklaşımının sergilemiş bulunmaktadır.

- Performans denetimine yetki veren yasal düzenlemede, bu denetim bulgu ve sonuçlarının Sayıştay yargısıyla ilgilendirilmeksizin Parlamentoya sunulacak raporlara konu olacağının açıklıkla ifade edilmiş olması kamuoyundaki yanlış anlamaları önlemek bakımından son derece olumludur.

- 4149 sayılı kanunla performans denetimine yasal dayanak sağlanması, uzun yılların özlemini gidermiş ve büyük bir heyecan yaratmıştır.

- Kamu Mali Yönetiminin iyileştirilmesi yolunda atılan adımlarla birlikte, mali yönetiminin ayrılmaz parçası olan performans yönetimi ve performans denetimi kavramları da tartışılır olmuştur. Bu konuda mesafe alındıkça performans yönetimi ve denetimi alanlarında da anlamlı gelişmelerin olması olasıdır.

ii) Olumsuz Faktörler

- Sayıştay Kanununda yapılan son değişikliğe rağmen, performans denetimi işinin idarelerin kendine ait olduğu, Sayıştayın bu alanda yapacağı denetimin idarenin tercihlerine müdahale anlamına geleceği gibi bir kanı hala kamu kesiminde egemenliğini sürdürmektedir.

- "Teftiş" ağırlıklı iç denetim birimlerinin, öteden beri kendi yasal çerçeveleri elverişli olduğu halde, performans denetimleri icra etmek gibi bir gelenekleri yoktur. Dolayısıyla, Sayıştayın iç denetim birimleri ile bu alanda işbirliği yapma şansı sınırlıdır.

- Kamu kesimi, büyük ölçüde, etkili birer Yönetim Bilişim Sistemine sahip olmaktan yoksundur. Ayrıca, "Performans yönetimi", "Performans sorumluluğu", "Performans Kriteri, Standardı, Göstergesi" gibi temel kavramlar pek çok idarenin gündeminde bile değildir.

- Kamu idareleri için gerek Yasama ve gerekse Yürütme organınca konulan genel amaçlar açık ve kesin olmaktan uzaktır. Bazı hallerde ortada konulan bir amaç da söz konusu değildir. İdarelerce işlevsel alt amaçlar belirlenip bütçeyle ilişkisi çoğu kez kurulmamıştır.

- Yargısal fonksiyonla kendi içerisinde sonlanan bir uygunluk denetimini neredeyse bir buçuk asırdan beri sürdürme geleneği olan Sayıştayın, performans denetimi gibi oldukça sofistike bir aracı kısa vadede etkili bir şekilde kullanması zordur ve sancılıdır.

- Sayıştaya performans denetimi yetkisinin verilmesi, kimi meslek mensupları arasında aşırı iyimserlik yaratmıştır. Bazı meslek mensupları da bu denetim türünün getireceği olası değişikliklerden olumsuz yönde etkilenebileceklerini düşünmektedirler.

- Performans denetiminin ne denli "sofistike" ve zaman tüketici olduğu henüz tam olarak kavranamadığından, bugün için bu denetimin çok kısa sürede meyve vermesi beklentileri Sayıştaya egemendir.

- Meslek mensuplarından elli kadarı bu alanda oryantasyon kurslarından geçmiş olmasına rağmen tam yetişmiş eleman yokluğu çok önemli bir handikaptır.

- Performans denetimi büyük ölçüde idarelerle ve bunların faaliyetleriyle ilgili yeterli ve objektif bilginin varlığına dayandırılmak durumunda olduğundan, Sayıştayda bu kapasitede bir bilgi arşivinin yokluğu ciddi bir engeldir.

e) Diğer Sayıştay Raporları

İlgisi nedeniyle bir önceki Sayıştay Denetiminin Etkinliği ve Verimliliği kısmında da değinildiği üzere bunlar;

- Hazine menfaatlerinin zarara uğratıcı mevzuat hakkında raporlar (Sayıştay Kanunu, madde 25) ile,

- Mevzuata uygun görülmeyen işlemler hakkında raporlardır. (Sayıştay Kanunu, madde 88).

Söz konusu rapor verme yöntemleri, aslında, denetim bulgularının, yasama organına aktarılabilmesi için yeterli araçlardır. Ne var ki, Sayıştayın, bu görevi tam anlamıyla yaptığını söylemek mümkün değildir. Sayıştay kanununun yürürlüğe girdiği 1967 yılından bu yana düzenlenen rapor sayısı son derece sınırlı olup, Sayıştayın, raporlama işlevini tam olarak yaptığı söylenemez. Hatta, bu görevin yapılmadığı dahi söylenebilir.

f) Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Sayıştayca Düzenlenecek Raporlar

Modern kamu mali yönetiminde raporlama çok önemli bir yer tutmaktadır. Bu nedenle 5018 sayılı Kamu Malî yönetimi ve Kontrol Kanununun saptayabildiğimiz kadarıyla 1, 7, 8, 10, 13, 30, 41, 42, 43, 49, 54 ve 68. maddelerinde raporlardan veya raporlamamadan söz edilmektedir. Anılan "faaliyet raporları" başlıklı 41. maddede, harcama yetkilisinin "birim faaliyet raporu"nu hazırlayarak üst yöneticiye vereceği; üst yöneticinin, birim faaliyet raporlarını esas alarak, faaliyet sonuçlarını gösteren "idare faaliyet raporu"nu hazırlayacağı belirtildikten sonra merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçlarının Maliye Bakanlığınca hazırlanacak "Genel Faaliyet Raporu"nda gösterilmesi, mahalli idareler faaliyet raporları üzerine İçişleri Bakanlığınca "Mahalli İdareler Değerlendirme Raporu"nun hazırlanması öngörülmüştür. Bu arada, Maliye Bakanlığının Genel Faaliyet Raporunu, İçişleri Bakanlığının da Mahalli İdareler Değerlendirme Raporunu Sayıştaya göndermesi gerektiği belirtilmiştir. Sayıştayın da "İdare Faaliyet Raporları" Mahalli İdareler Değerlendirme Raporu" ve "Genel Faaliyet Raporu"nu dış denetim sonuçlarını da dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunması öngörülmüştür.

"Kesin hesap kanunu" başlıklı 42. maddede, "dış denetim genel değerlendirme raporu"ndan; "genel uygunluk bildirim" başlıklı 43. maddede ise "dış denetim raporları"ndan söz edilmiştir.

(1) 41. Maddeye Göre Sunulacak Raporlar

Anılan 41, 42 ve 43. maddelerin her birinde raporlama hususunda Sayıştaya görevler verilmiştir. Sayıştaya ilişkin olarak 42. maddede "dış denetim genel denetim raporu"ndan, 43. maddede "dış denetim raporları"ndan söz edilmiş; 41. maddede ise, Sayıştayın, mahalli idare raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler değerlendirme raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunması öngörülmüştür. Gerçi, bu maddede Sayıştayın sunacağı raporun adı konulmamıştır, ama, maddedeki ifadesiyle "….. dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek…", pekâlâ bir raporlama işlevidir. Ancak, görüş belirtirken dış denetim sonuçlarının dikkate alınacağı, madde metninden anlaşılmakta ise de Sayıştayın bu

görüşünün kapsamı, neleri içereceği belirsizdir. Bu nedenle görüş belirtilecek raporların niteliklerinin ortaya konulması gerekmektedir.

i) İdare Faaliyet Raporları

Görüş bildirilecek raporlardan ilki idare faaliyet raporları olup; 41. maddenin "Bu raporlar, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır" şeklindeki ilk fıkrasından, bu raporların, performans raporları olduğu anlaşılmaktadır. "Faaliyet raporları" ibaresi yerine "performans raporları" ibaresinin kullanılması daha isabetli olurdu.

ii) Mahalli İdareler Değerlendirme Raporu

Sayıştayın görüş belirteceği diğer rapor, "mahalli idareler değerlendirme raporu" olup; bu, İçişleri Bakanlığınca mahalli idare faaliyet raporları üzerine hazırlanmaktadır. Adı üstünde, bu rapor, ne derece olanaklı olduğu kuşkulu olmakla beraber, mahalli idareler faaliyet raporlarının konsolidasyonu olmayacak, bir "değerlendirme" raporu olacaktır. Başka bir ifadeyle, bu raporu, teknik anlamda bir performans raporu olarak kabul etmek mümkün değildir. Bu niteleme, bu raporların yararsız olduğu anlamına gelmemektedir.

Kuşkusuz, bir raporun, bazı yararlar sağlayabileceğini kabul etmek ayrı bir şey, faaliyet raporu (performans raporu) niteliği taşımayan bir raporu "faaliyet raporları" kategorisine sokmak başka şeydir. Gerçekten performans raporları (faaliyet raporları) stratejik planlar, performans bütçeleri gibi kurgusu, formatı ve öğeleri belli ve denetlenebilir raporlar olmak durumundadır. Performans verileri ve bilgileri yerine veya bunlara ilâveten değerlendirmeleri ve yorumları içeren raporlar teknik anlamda performans raporları sayılamaz.

Bu nedenle, madde metninde mahalli idareler değerlendirme raporunun performans (faaliyet) raporlarından ayrı karakterde olduğu vurgulanmalıydı[219].

[219] YÖRÜKER, Sacit, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Hakkında Not** Ankara,2003, s.15 (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun TBMM'de görüşülmesi sırasında TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu üyelerine dağıtılmıştır.).

iii) Genel Faaliyet Raporu

Sayıştayca görüş belirtilecek diğer rapor, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak "Genel Faaliyet Raporu"dur. Bu raporun, 41. maddenin birinci fıkrasında karakteri "Bu raporlar, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans kriterlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır" biçiminde çizilmiş faaliyet (performans) raporları mahiyetinde olmadığı aşikârdır. O halde, karakterine uygun şekilde bu raporun "Genel Durum Raporu" şeklinde isimlendirilmesi ve böylelikle teknik anlamda faaliyet (performans)raporu olanlardan ayrıştırılması gerekirdi. Tekrar vurgulamak gerekir ki, bir raporun yararlı bilgiler ve değerlendirmeler içermesi, bu raporun faaliyet (performans) raporu olarak adlandırılması sonucunu doğurmamalıdır[220].

Kanunda "Faaliyet Raporları" ile "Kesinhesab"ın "Altıncı Bölüm"de ard arda ele alınıp formüle edilmiş olması hem doğru hem de anlamlıdır. Çünkü kesin hesap mali bilgilerin raporlanması ise, faaliyet raporları da performans bilgilerinin raporlanmasıdır. Daha özlü belirtmek gerekirse, kesin hesap devletin "mali tabloları", faaliyet raporları ise devletin "performans tabloları"dır.

Literatürde "dış denetim"in belirgin iki rolünden söz edilmektedir. Birincisi, "güvence verme" (assurance) diğeri ise "tavsiyede bulunma" (advisory function) fonksiyonudur. 41. maddenin "Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu Sayıştaya gönderir ve aynı zamanda kamuoyuna açıklar. Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler değerlendirme raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet meclisine sunar" şeklindeki beşinci fıkrasında Sayıştayın faaliyet raporlarının içerdiği veri ve bilgiler hakkında güvence verme rolü formüle edilmeye çalışılmıştır.

Daha açık bir deyişle, Sayıştay, burada, tıpkı kesin hesaplarla ilgili uygunluk bildirimlerinde olduğu gibi, performans bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüş bildirecek ve bu görüşü bir raporla TBMM'ye sunacaktır.

Anglo-sakson denetim literatüründe Sayıştayın mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin denetim faaliyeti "tasdik denetimi" (certification audit) olarak

[220] Ibid., s.10.

isimlendirilmektedir. Bu faaliyet sonucu üretilen rapora da “denetim görüşü” (audit opinion) adı verilmektedir. Mali tablolar üzerinde yürütülen finansal denetim ve üretilen rapor ile ilgili metodoloji denetim standartlarında ve buna uygun olarak çıkarılan denetim el kitaplarında yetkin bir şekilde ele alınıp işlenmektedir.

Oysa hemen hemen bütün Dünya’da performans denetimleri performans tabloları diyebileceğimiz performans raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini tespite yönelik denetimden ziyade seçilen konular ya da programlar temelinde gerçekleştirilen ve “doğrudan denetim” (direct audit) diye adlandırılan bir çizgide yürümektedir. Bunun anlamı şudur: Mali tablolardaki gibi bir “tasdik denetimi” performans tabloları için henüz çok yenidir.

Uluslar arası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından yakınlarda hazırlanan ve tartışmaya açılan bir Performans Denetim Rehberi’nde performans tablolarının doğruluğuna ve güvenilirliğinin nasıl denetleneceğine yönelik ipuçları bulunmaması da herhalde manidardır.

Her kurumun her yıla ait performans tablolarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin istisnasız her yıl Sayıştay tarafından test edilmesinin zorluğu ortadadır. Çünkü gerçek anlamda performans raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin test edilmesi, raporların hazırlanmasına dayanak olan ve performans verilerini ve bilgilerini üreten sistemin ya da sistemlerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetlenmesini gerektirecektir[221].

İdarelerin faaliyet raporlarının her bir idare bakımından istisnasız her yıl denetlenmesi ancak şekli unsurlara uygunluk noktasından gerçekleştirilebilir. Verilecek Sayıştay görüşünün, performans raporlarının içerdiği verileri ve bilgileri üreten sistemlerin doğruluğu ve güvenilirliği anlamına gelmediği 41. maddede telaffuz edilmemekle beraber, uygulamanın bu şekilde yürütülmesi beklenebilir.

41. maddenin beşinci fıkrası hakkında, tasarı aşamasında “Mahalli İdareler değerlendirme raporu ile Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporu teknik anlamda faaliyet (performans) raporu olmadıklarından bunların içerdiği bilgilerin denetim metot ve tekniklerinin uygulanması yoluyla her yıl denetlenmesi mümkün ve gerekli değildir. Bu raporlar Yasama Organına sunulmalı, ama bunlar hakkında Sayıştayca denetim görüşü anlamında görüş bildirilmesi zorunlu

[221] Ibid., s. 17.

olmamalıdır." şeklinde görüş ileri sürülmüş ise de[222], fıkranın aynen yasalaşmış olması, herhangi bir ayırım yapılmaksızın, Sayıştayın idare faaliyet raporları gibi mahalli idareler değerlendirme raporu ve genel faaliyet raporunu dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle TBMM'ye sunması öngörüldüğünden, denetim metot ve tekniklerinin uygulanması mümkün olmasa bile, Sayıştayın mahalli idareler değerlendirme raporu ve genel faaliyet raporu hakkında da görüş belirtmesi gerekecektir.

(2) Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ve Dış Denetim Raporları

5018 sayılı Kanunun "Kesin hesap kanunu" başlıklı 42. maddesinde, idarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve "dış denetim genel değerlendirme raporu" ve kesin hesap kanunu yasası ile merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısının birlikte görüşülmesi; "genel uygunluk bildirimi" başlıklı 43. maddesinde ise, genel uygunluk bildiriminin "dış denetim raporları", "idare faaliyet raporları" ve "genel faaliyet raporu" dikkate alınarak hazırlanması öngörülmüştür.

Bu maddelerde sözü edilen "dış denetim raporları" ile "dış denetim genel değerlendirme raporu", kanunun, "Dış denetim" başlıklı 68. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddenin ilk fıkrasında, Sayıştay tarafından yapılacak dış denetiminin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanması şeklinde ortaya konulduktan sonra ikinci fıkrasında dış denetimin, genel kabul görmüş uluslar arası denetim standartları dikkate alınarak (a) bendinde kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti; (b) bendinde de kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle yapılacağı hükme bağlanmış; denetimler sonucunda, ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporların idareler itibariyle konsolide edilip bir örneğinin ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılacağı; Sayıştayın,

[222] Ibid., s. 17.

denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu TBMM'ye sunacağı ifade edilmiştir.

Bu hükme göre, maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenecek raporlar, 43. maddede bahsi geçen "dış denetim raporları"; Sayıştayın, bu denetim raporları ve bunlara verilen cevapları nazara alarak hazırlayacağı rapor da, "dış denetim genel değerlendirme raporu"dur.

Ancak, Sayıştayın düzenleyeceği raporların "dış denetim raporları" ve "dış denetim genel değerlendirme raporu" olarak belirlemekle iş bitmemektedir. Dış denetim raporları 68. maddenin (a) ve (b) bentlerine göre ayrı ayrı ve Sayıştay Kanununda belirtilen esas ve usuller dairesinde düzenlenecektir. Peki, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu nasıl düzenlenecektir?

68. maddenin dördüncü fıkrasına göre, ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde düzenlenen denetim raporları idareler itibariyle konsolide edilip bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılacağı; denetim raporları ve bunlara verilen cevaplar dikkate alınarak Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu düzenlenecektir. Ne var ki, maddede, ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerine göre düzenlenen raporların nasıl konsolide edileceği meskût geçilmiş, açıklanmamıştır. Bu tür bir açıklamanın yapılması son derece zordur. Zira, (a) bendine göre düzenlenecek raporlar mali denetim sonunda düzenlenen raporlardır; (b) bendine göre düzenlenecek raporlarsa performans denetim raporlarıdır. Mali denetim her yıl yapılmak durumunda olan bir denetimdir. Performans denetimi her yıl yapılan bir denetim değildir. Aynı kurumun her yıl performans denetimi tabi tutulması beklenemez. Sayıştay, her yıl her kurumun her işlemini performans denetimine tabi tutmaz, tutamaz. İngiltere Sayıştayı gibi dünyada örnek kabul edilen bir sayıştayın düzenlediği yıllık performans denetimi raporu yaklaşık elli kadardır. Durum böyle olunca, 68. maddenin dördüncü fıkrasında "ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibariyle konsolide edilir…" şeklindeki hükmün, tatbik kabiliyeti bulunmamaktadır. Farklı metodolojileri olan iki farklı denetim sonuçlarının konsolide edilmesi mümkün değildir[223].

[223] OYAN, Oğuz, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir reform nasıl ıskalanır?", **Dünya Gazetesi**, 12.12.2003.

g) Değerlendirme

Geçmişte ulusal ekonomide hükümetlerin rollerinin küçük olduğu dönemlerde, ekonominin yönetimi için bilgi ihtiyacı oldukça azdı. Zamanımızda ise gelişen ülkelerin büyük bir kısmında halkın sosyo ekonomik gelişmesini hızlandırmak amacıyla hükümetler ekonomilerinin düzene sokulması, yönlendirilmesi ve doğrudan yönetimi konusunda büyük sorumluluklar yüklenmişlerdir. Bu gelişmeler ulusal ekonomilerin etkin yönetimi için bilgi ihtiyacında önemli değişikliklere öncülük etmektedir. Keza ülkeler arasında artan ilişkiler de bilgi ihtiyacını arttırmıştır. Bu nedenle etkin kamu mali yönetimi için gerekli olan bilginin sağlanmasında gelişen şartlara göre değişim gereklidir.

Ülkemiz, raporlama konusunda hem bütçenin muhasebe ve raporlaması sürecinden hem de Sayıştayın bu konuya gereği kadar önem vermemesinden kaynaklanan ciddi sorunlarla karşı karşıyadır.

Ülkemizde, bütçe uygulamasına ilişkin mali raporlama, bütçenin son aşama uygulayıcısı olan saymanlıklar aracılığıyla oluşturulmaktadır. Türkiye genelinde tüm saymanlıkların güzlük muhasebe bilgilerinden ay sonlarında hazırladıkları raporlar Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünde birleştirilerek merkezi raporlar oluşturulmaktadır.

Bütçe uygulamasının muhasebesi ile yerel ve merkezi düzeyde raporlanması genellikle elle gerçekleştirilen işlemlerle yürütülmektedir. Bu da bilginin doğruluğunu ve hızını olumsuz yönde etkilemektedir. Bilginin zamanında üretilmesi tüm muhasebe birimlerince yapılacak standart bir uygulama olmalıdır. Sisteme, bilgiye ihtiyaç duyan tüm kurumlar kolayca ulaşabilmelidir[224].

Parlamentolar hem kamu maliyesinin asli sahibi hem de ülke sorunlarının tartışılıp çözümler üretildiği yerler olup, bunun için doğru ve güvenilir bilgilere ihtiyaç vardır. Bu tür bilgiler için Sayıştaylara olan gereksinim açıktır. Bunun gibi kamuoyu denetimi bugün çok önemli olup, bu denetimin sağlıklı yapılabilmesi için, Sayıştaylar gibi bağımsız kurumlar tarafından halka objektif ve güvenilir bilgilerin verilmesi gerekmektedir.

[224] DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin**….,s.12.

Bu gerçekten hareketle Anayasanın 164. maddesinden kaynaklanan genel uygunluk bildirimlerine ilâveten 832 sayılı Sayıştay Kanununda raporlamayla ilgili çeşitli hükümler yer almış bulunmaktadır. Bu hükümlerde yer alan rapor verme yöntemleri, aslında, denetim bulgularının, yasama organına aktarılabilmesi için yeterli araçlardır. Ne var ki, Sayıştayın bu görevi tam anlamıyla yaptığını söylemek mümkün değildir. Sayıştay Kanununun yürürlüğe girdiği 1967 yalından bu yana düzenlenen raporlar son derece yetersizdir.

Anılan maddeler incelendiğinde, 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda, Sayıştay ile Türkiye Büyük Millet Meclisi arasında bilgi akımını sağlayacak araçların bulunduğu görülmektedir. Ancak, araçların bulunması başka bunların kullanılması başkadır. Mevzuatla tanınan yetkiler kadar bunların kullanılması da önemlidir. Sayıştayın, denetim bulgularını yasama organına yansıtma görevini tam anlamıyla yaptığını söylemek mümkün değildir. Gerçekten 832 sayılı Kanunun 87. maddesinde, genel ve katma bütçeli dairelerin bir hesap devresindeki mal işlemlerinin incelenmesi sonucunda saptanan hata ve noksanlıklarla Sayıştay denetimine tabi sabit, döner sermaye ve fon hesaplarının her biri için her yıl Yasama Organına rapor sunulması öngörülmüşken, bugüne kadar mal işlemlerindeki noksanlıklara ilişkin herhangi bir rapor düzenlenmiş değildir. Sabit, döner sermaye ve fon hesapları için işin başında belli bir süre TBMM'ye rapor sunulmuşken, nedense, daha sonra, kanunun amir hükmüne rağmen bu gereğe uyulmaktan vazgeçilmiştir. Anılan maddede 07.03.1985 tarih ve 3162 sayılı Kanunla[225] yapılan değişiklikle her biri için ayrı rapor verme yerine aynı bütçe rejimine tabi idare ve kurumların denetim sonuçlarının tek bir raporla Yasama Organına sunma olanağı getirilmiş olmasına rağmen, bu Kanun değişikliğinden sonra tek bir rapor dahi düzenlenmiş değildir. 832 sayılı Kanunun yukarıda değinilen rapor düzenlemeye ilişkin çeşitli maddelerine göre düzenlenen raporların sayısı ise son derece yetersizdir.

(1) Sayıştay Raporlarının Genel Amaçları

Sayıştay raporlarının genel amacı kamu hesaplarının doğru ve denk olup olmadığı, kamu mali sistem ve kontrollerinin etkili bir şekilde kurularak işletilip işletilmediği, kamu kaynaklarının tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkeleri gözetilerek

[225] 12.03.1985 tarih ve 18692 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

kullanılıp kullanılmadığı hakkında doğru, güvenilir, tarafsız yeterli zamanlı bilgi sağlamak ve görüş vermek, tavsiyelerde bulunmaktır.

Bu suretle Sayıştay :

- Kamu yönetiminde, gerek kurumsal bazda ve gerekse yöneticiler düzeyinde hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine ve yönetimde saydamlığın sağlanmasına,

- Yasamanın ve yürütmenin politikalarını ve önceliklerini daha sağlıklı belirlemesine,

- Yasamanın bütçe hakkını etkili bir şekilde kullanmasına ve diğer yasal düzenlemelerini layıkıyla yapabilmesine,

- Yasamanın yürütme üzerindeki mali denetimini daha kapsamlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirmesine,

- Mali sistem ve kontrol mekanizmalarının günün ihtiyaçlarına göre kurulmasına; bu sistem ve mekanizmaların zaaf ve tıkanıklıklardan arındırılarak geliştirilmesine; iyi uygulama örneklerinin bulunup ortaya çıkarılarak yaygınlaştırılmasına,

- Kamu fonlarının asıl sahibi olan vatandaşların bu alandaki bilgilenme ihtiyaçlarının karşılanmasına, bu suretle kamuoyu denetiminin daha kapsamlı olarak işletilmesine ve sonuçta demokratik sisteme olan güvenin artmasına, yardımcı olur ve katkıda bulunur[226].

(2) Sayıştay Mali Denetim Raporlarının Amaçları

- TBMM'ye Genel Uygunluk Bildirimleri ve bu nitelikteki diğer yıllık mali raporlarla kamu hesaplarının doğruluğu, tamlığı, tutarlılığı ve mevzuata uygunluğu hakkında doğru, tarafsız yeterli ve zamanlı bilgiler sunarak ve analizler yoluyla mali tabloların anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırarak kesin hesap kanunlarına

[226] Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay'ın Dışa Dönük Raporlama Fonksiyonunun Geliştirilmesine İlişkin Stratejik Hedefler ve Uygulama Planları**, Ankara, 1996, s.4 (Yayınlanmamış bu çalışma, Dünya Bankası Danışmanı ve Kanada eski Sayıştay Başkanı Mr. Kenneth M. Dye ile yine Dünya Bankası Danışmanı Dr. Şerif Sayın'ın yardım ve katkılarıyla Sayıştay Raporlama Prosedürlerini Geliştirme Çalışma Grubunca yapılmıştır.)

ve bunlara paralel yasama işlemlerine muhteva ve anlam kazandırmak; müteakip yıl bütçelerinin daha sağlıklı bir temelde görüşülüp yasalaşmasına imkân hazırlamak,

- Yasama ve Yürütme tarafından konulan mali mevzuat ve diğer düzenlemelerin uygulanmasından doğan aksaklık ve eksiklerin giderilmesine yardımcı olmak,

- Mali yönetim sistemleri ile bunların içerdiği alt-sistem, süreç ve kontrollerin sağlıklı bir biçimde kurularak etkin bir şekilde işletilmesine; bunların hata, zaaf ve tıkanıklıklardan arındırılarak geliştirilmesine; iyi uygulama örneklerinin bulunup ortaya çıkarılarak yaygınlaştırılmasına imkân sağlamak,

- Mali yönetimde saydamlığın sağlanmasına ve mali hesap verme sorumluluğunun (financial accountability) yerleşmesine ve derinlik kazanmasına katkıda bulunmaktır[227].

(3) Mali Denetim Raporlarının Amaçlarının Gerçekleşmesini Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi

Yukarıda da değinildiği üzere Sayıştayın raporlama faaliyeti son derece yetersizdir. Bunun, Sayıştaydan kaynaklanan nedenleri yanında, dışardan kaynaklanan nedenleri de vardır.

1961 Anayasası döneminde, Cumhuriyet Senatosu İçtüzüğünde Sayıştay raporlarının genel görüşme konusu yapılacağı belirtildiği halde, Millet Meclisi İçtüzüğünde bu hususta hüküm bulunmadığından, uzun süre, Sayıştay raporları hiçbir işleme tabi tutulmadan bekletilmiştir.

07.03.1985 tarih ve 3162 sayılı Kanunla Sayıştay Kanununa eklenen 1. ek maddeyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan Sayıştay raporlarının genel görüşme konusu olacağı yolunda bir hüküm getirilmiş ise de, durumda herhangi bir değişiklik olmamış, Sayıştay bu konuda daha etkin bir görev üstlenmemiştir. Bu itibarla, Sayıştayın, raporlamaya, gereken önemi vermediği rahatlıkla söylenebilir.

[227] Ibid.

i) Dışarıdan Kaynaklanan Olumsuz Faktörler

- Parlamentoda zaman zaman Sayıştayın doyurucu raporlar sunması yolunda istekler dile getirilmekte ise de bu istekler kurumsallaşmış değildir.

- Bütçedeki parçalanmışlık sayıştayın mali denetimlerini bir bütünlük içerisinde yapmasını engellemekte, raporlama işlevi de bundan olumsuz yönde etkilenmektedir.

- Program Bütçe Sistemine gerçek anlamda geçilememiş olması, muhasebe sisteminin tahakkuk esasına dayanmaması, patrimuan işlemlerinin içermemesi, büyük ölçüde manuel olması, analiz ve değerlendirme yapmaya uygun bir muhasebe kodifikasyonunun bulunmaması mali raporlamayı güçleştiren ciddi engellerdir.

- Mali Yönetim Bilişim Sisteminin henüz kurulamamış olması, mali raporlamanın dayanacağı veri ve bilgilerin doğru, zamanlı ve yeterli olarak üretilip istifadeye sunulamaması sonucunu doğurmakta ve bu haliyle çok ciddi bir handikap teşkil etmektedir.

- Sayıştay denetiminin kapsamı, tüm kamu kesimini kavramaktan uzaktır. Bu durum, mali raporlama faaliyetinin etkinlik kazanmasına engeldir. Ayrıca, Sayıştay dışındaki dış denetim ile iç denetimin kavramadığı denetimsiz alanlar bulunmaktadır. Sayıştay-iç denetim ilişkileri tamamen kopuk olup bir iletişimsizlik söz konusudur[228].

ii) Sayıştaydan Kaynaklanan Olumsuz Faktörler

Bu konuda da Sayıştayın bir yığın olumsuz faktörlerle karşı karşıya olduğu söylenebilir.

- Geleneksel Sayıştay denetiminin Genel Uygunluk Bildirimine ve diğer yıllık mali raporlara bilgi ve dayanak olacak bir şekilde değil, yargısal fonksiyona dönük olarak dizayn edilmiş olması, Sayıştayın TBMM'ye sunacağı mali raporlar yönünden çok önemli bir handikap oluşturmaktadır.

[228] Ibid., s.6.

- Geleneksel denetimin sadece hukuka uygunluk ile sınırlandırılması ve mali denetimin temel amaçlarını (Completeness, Occurance, Measurement, Regularity, Disclosure) bir bütünsellik içinde kucaklamaktan yoksun olması da bir başka eksikliktir.

- Geleneksel denetimimizde, çağdaş mali denetim metod ve tekniklerinin kullanılmaması, dahası bu metod ve tekniklerin geleneksel denetim sistemimize ithalinin zorluğu altı çizilmesi gereken bir husustur.

- Denetçi eğitiminin büyük ölçüde mevzuat öğretmeye yönelik olması, denetim sanatının bütün boyut ve incelikleriyle öğretimini kapsamaması mali raporlama konusunda da kayda değer bir eksikliktir.

- Mali raporlama faaliyetindeki önceliklerin ve tercihlerin belirlenmesini yönlendirecek ve kolaylaştıracak bir bilgi ve veri tabanı Sayıştayda henüz oluşturulmuş değildir. Bugün için Sayıştay denetimlerinde önceki bilgi birikimlerinden yararlanmak imkânından, deyim yerindeyse bir "hafıza"dan yoksundur.

- Son yıllarda kurumsal düzeyde planlama konusunda bazı ciddi adımlar atılmış, Sayıştay, 2000-2004 yılları arasındaki politikalarını belirleyip ilk strateji bildirimini hazırlamışsa da, uygulamada, bu konuda ciddi aksamaları söz konusudur.

(4) Sayıştay Raporlarının Türkiye Büyük Millet Meclisinde Görüşülmesine İlişkin Sorunlar

Anayasamızın 160. maddesi ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemekle görevlendirilmiştir.

Denetleme görevini TBMM adına yapan Sayıştayın denetim sonuçlarını TBMM'ye bildirmesi işin tabiatı gereğidir. Nitekim, Sayıştay Kanununda Sayıştayca düzenlenecek raporların TBMM'ye sunulması öngörülmüş ise de, mevcut TBMM İçtüzüğünde bu raporların görüşme usulleri ve görüşme sonunda bir yasama kararına bağlanıp bağlanmayacağı hususunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

TBMM'ye sunulacak Sayıştay raporlarının tabi olacağı işlem, 832 sayılı Sayıştay Kanununa 07.03.1985 tarih ve 3162 sayılı Kanunla eklenen "Ek Madde 1"de tespit edilmiş bulunmaktadır. Bu maddede "Sayıştay Kanununun çeşitli maddelerinde Cumhuriyet Senatosu ve Millet Meclisine sunulacağı belirtilen bildirim ve raporlar, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Aynı Kanunun bu organlara bıraktığı yetkiler Türkiye Büyük Millet Meclisince kullanılır; Sayıştay Kanununun Bütçe Karma Komisyonunca verdiği görevler Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından yürütülür.

Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan Sayıştay raporları genel görüşme konusu olur.

Bu yetki ve görevler, Kanunda veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünde belirtilen usul ve esaslar dairesinde yerine getirilir". denilmiş; 4149 sayılı Kanunun ek 10. maddesinin ikinci fıkrasında da bu maddede sözü edilen raporlarla bu Kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporların TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülerek Komisyon önerisi ile birlikte TBMM Genel Kuruluna sunulacağı ifade edilmiştir.

Ancak, halen yürürlükte bulunan TBMM İçtüzüğünde de Sayıştay raporlarının hangi işlemlere tabi olacağına ve ne suretle genel görüşme konusu yapılacağına, görüşmelerin bir yasama kararına bağlanıp bağlanmayacağına dair hüküm bulunmaması nedeniyle TBMM'ye sunulan Sayıştay raporlarının işleme konulmasında tereddütler doğmakta ve bunun sonucu olarak da Sayıştay bünyesinde TBMM'ye rapor vermeye yönelik çalışmaların daha etkin ve kapsamlı bir çerçevede geliştirilmesine imkân bulunamamaktadır.

Oysa, Anayasamıza göre TBMM adına denetim yapması nedeniyle Sayıştay ile TBMM arasında çok iyi bir iletişim bulunması, Sayıştay raporlarının bihakkın görüşülmesi gerekmektedir.

Yukarıda işaret edildiği üzere 4149 sayılı Kanunun mezkûr ek 10. maddesinde Sayıştay raporlarının TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülerek Komisyon önerisiyle birlikte TBMM genel kuruluna sunulacağı belirtilmiş olup; 832 sayılı Sayıştay Kanununun 85. maddesindeki genel uygunluk bildirimleriyle ödeneklerin bütçede gösterilen iş, hizmet ve ihtiyaçlara harcanıp harcanmadığının genel uygunluk bildirimine dercini öngören 47. madde ile ikraz, istikraz, kredi ve

avans denetim sonuçlarının genel uygunluk bildirimine dercini öngören 55. madde uyarınca düzenlenecek raporların Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmesi Anayasanın kesin hesap kanun tasarılarının bu Komisyonda görüşülmesini amir 164. maddesi gereği olmakla beraber genel uygunluk bildirimleri ve bunların eki mahiyetindeki raporlar dışındaki raporların, Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmesi zorunlu olmayıp, bu hususta çeşitli seçenekler üzerinde durulabilir ve bu arada geçmişte olduğu gibi bir "Sayıştay Komisyonu" kurulması düşünülebilir.

i) Konuya Dünya Genelinde Toplu Bir Bakış

Bütün dünyada Sayıştay raporlarının görüşüldüğü ve karara bağlandığı esas zemin parlamento komisyonlarıdır. Başka bir deyişle, Meclis Genel Kurullarının Sayıştay raporlarının görüşülmesindeki rolleri ve ağırlıkları ikincil derecededir.

Dünya pratiğine bakıldığında, Sayıştay raporlarını görüşecek Parlamento komisyonunun kompozisyonun, çalışma tarzının, üreteceği raporun içeriğinin ve formatının, komisyon raporundaki tavsiyelerinin izlenme usul ve esaslarının son derece önem taşıdığı görülmektedir.

Dünyada genel kabul gören bir başka olgu da Sayıştay raporlarının parlamento komisyonlarında politik bakış açısından ve politik endişelerle değil, kamu kaynaklarının düzenli, iyi ve verimli yönetilip yönetilmediği noktasından değerlendirildiğidir.

ii) Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası Uygulamaları

Anglo-Sakson Uygulaması

İngiltere, Avustralya ve Kanada'da Sayıştay raporları özel olarak bu amaç için oluşturulan komisyonlarda ele alınmaktadır. Bu komisyonlar genellikle, "Committee of Public Accounts" (Kamu Hesapları Komitesi) olarak adlandırılmaktadır. Komisyon başkanları muhalefet partilerinin milletvekilleri arasından belirlenmektedir.

Kıta Avrupası Uygulaması

Fransa'da Sayıştay raporları Millet Meclisi'nin ve Senato'nun Maliye Komisyonlarında görüşülmektedir. Başka bir ifadeyle, Sayıştay raporlarının

görüşüldüğü özel bir komisyon bulunmamaktadır. Keza Belçika'da da durum Fransa'daki gibidir.

Ancak, başta Fransa olmak üzere Kıta Avrupası Sayıştaylarının anlgo-sakson ülkelerindeki "Kamu Hesapları Komitesi" modeline çok sıcak yaklaştıkları ve bu Komitedeki müzakere usul ve esaslarından etkilendikleri de bilinen bir olgudur.

iii) İçtüzükte Yapılacak Düzenlemeler Bağlamında Öneriler

Anglo-Sakson örneklerinden esinlenerek Sayıştay raporlarının görüşülmesi için ayrı bir ihtisas komisyonu (Sayıştay komisyonu) oluşturulması güçlü bir seçenek olarak ortaya çıkmaktadır. Kuşkusuz, bunun sadece TBMM İçtüzüğü'nde yapılacak bir değişikle gerçekleştirilebilmesi yeterli olacak gibi gözükmemektedir. Zira yukarıda sözü edilen ve Sayıştay raporlarının Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmesini öngören 4149 sayılı Yasa hükmü İçtüzükteki değişikliğe rağmen varlığını sürdürmeye devam edecektir.

Sayıştay raporlarının görüşüldüğü Plan ve Bütçe Komisyonu iktidar parti ya da partilerinin mutlak ağırlığı olan bir komisyon niteliğindedir. Başka bir ifadeyle, muhalefetin Plan ve Bütçe Komisyonundaki gücü diğer ihtisas komisyonlarına göre daha azdır.

Vurgulanması gereken bir başka nokta da, Plan ve Bütçe Komisyonunun iş yükünün fazlalığı ve dolayısıyla bu Komisyonun Sayıştay raporlarının görüşülmesine ve karara bağlanmasına yeterince zaman bulmakta zorluk çekebileceğidir.

Sözü geçen Ek 10. maddede Sayıştay raporlarının görüşülme usul ve esasları belirtilmemiştir. Bu bakımdan TBMM İçtüzüğünde Sayıştay raporlarının Komisyondaki müzakere usul ve esaslar yönünden ayrıntılı bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır.

Sayıştay raporlarını görüşmek üzere özel amaçlı bir komisyon kurulması Sayıştay çalışmalarına getireceği ivme ve Sayıştay-TBMM ilişkilerine yapacağı katkı bakımlarından da kayda değer bir seçenek olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sayıştay Raporlarının Komisyonda Görüşülme Usul ve Esasları belirlenirken;

- Sayıştay raporlarının ilgili komisyonda görüşülmesine geçilmeden önce komisyon üyelerinin Sayıştay tarafından brife edilme imkânı sağlanmalıdır.

- İlgili Komisyonun oturumlarında Sayıştay, Başkan veya üst kademe yetkililer düzeyinde temsil edilmelidir.

- Komisyon oturumlarında raporun ilgili olduğu bakanlığın ve kuruluşun bakan dışındaki en yüksek görevlisi bulunmalı, gerekli açıklamaları yapmalı ve sorulara yanıt vermelidir. Ayrıca Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığından da üst düzey yetkililer komisyon toplantılarına katılmalı ve gerektiğinde görüş bildirmelidir.

- Sayıştay raporlarının görüşüldüğü komisyon oturumları – milli güvenlik ve ticari sırlar dışında – kamuoyuna ve dolayısıyla basın mensuplarına açık olmalıdır.

- Komisyonunun raporlarının hazırlanmasına Sayıştayın katkısı sağlanmalıdır.

- Komisyon raporundaki tavsiyelerin ilgili bakanlık ve kuruluşlar tarafından yerine getirilip getirilmediğinin Sayıştayca izlenmesine ve sonuçlarının TBMM'ne duyurulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmelidir.

Sonuç olarak Genel Uygunluk Bildirimleri ve eki raporlar dışında kalan Sayıştay raporları oluşturulacak "Sayıştay Komisyonu"nda görüşülmeli ve TBMM içtüzüğünde buna imkân veren bir düzenleme yapılması; TBMM içtüzüğünde sözü geçen anlamda düzenleme yapılırken "Sayıştay Komisyonu"nun oluşumu ve Sayıştay raporlarının görüşülme usul ve esasları ile Komisyon tavsiyelerinin izlenmesi yönünden gerekli ilkelere yer verilmesi uygun olacaktır.

(5) Sayıştayın Dışa Dönük Raporlama Fonksiyonunun Geliştirilmesi – Genel Uygunluk Bildirimleri ile İlgili Stratejik Hedefler ve Uygulama Planları

Genel Uygunluk Bildirimleri ve buna dayalı Kesinhesap Kanunu uygulaması Kıt'a Avrupasındaki bazı ülkelerde (Fransa, Belçika gibi) olduğu gibi ülkemizde de, Yasamanın Yürütme üzerindeki mali denetimini icra edebilmesinin, bütçe hakkını layıkıyla kullanabilmesinin önemli bir aracı olarak benimsenmiş kabul görmüştür. Genel ve Katma Bütçeli İdareler yönünden Genel Uygunluk Bildirimi ve Kesinhesap Kanunu konularının Anayasamızda düzenlenmesi de bunlara ne denli büyük bir önem atfedildiğinin göstergesidir. Gerçekten de Genel Uygunluk Bildirimi, hükümetlerin bir yıllık mali uygulamalarının yönetsel olarak aklanması anlamına

gelen Kesin hesap Kanunlarının görüşülmesinin temel dayanağını oluşturur ve bu anlamda demokratik işleyişin ülkemiz açısından vazgeçilemez araçlarından biridir.

Genel Uygunluk Bildiriminin hükümetlerin bir yıllık mali uygulamalarının Parlamenter amaç ve niyetlerle uyum derecesini göstermesi gerekmektedir.

Konuya bu çerçevede yaklaşıldığında, Genel Uygunluk Bildirimlerinin, bir yandan Kesin hesap Kanunlarına temel dayanaklık ederek kurumsal sorumluluğun ve aklanmanın anlamlı bir aracı haline gelmesinin bir yandan da müteakip yıl bütçe tasarılarının görüşülmesine ve dolayısıyla Parlamenter politika ve önceliklerin isabetli bir şekilde oluşmasına zemin teşkil edecek bir işlerlik kazanmasının son derecede hayati olduğu kolaylıkla anlaşılabilir.

Hedef 1

İlgili yıl hesaplarının incelenme sonuçlarına göre hazırlanması gerektiği halde, bugün için uygunluk bildirimi esas itibariyle yalnızca saymanlık idare hesabı cetvelleri, bakanlık kesin hesap cetvelleri ve Hazine Genel Hesabının birbirleriyle karşılaştırılmasından ibaret bir rapor durumundadır.

Bu itibarla hesap incelemesi ile uygunluk bildirimi arasındaki organik bağın bir suretle kurulması bir stratejik hedef olmalıdır.

Tek kuruluşa hitabeden saymanlık yapıları nedeniyle katma bütçeli kuruluş hesaplarının incelenme sonuçları genel bütçeli dairelere kıyasla, bu kuruluşların genel uygunluk bildirimlerine daha kolay dahil edilebilir gözükmektedir. Bu itibarla, katma bütçeli dairelerin hesaplarının denetimi, aynı zamanda genel uygunluk bildirimlerine görüş de üretebilecek şekilde yeniden tasarlanmalıdır.

Mevcut denetimle genel uygunluk bildirimi arasındaki organik bağın kurulması yolları aranmalı; kısa dönem incelemeye tabi tutulan denetim bulgularından Genel Uygunluk Bildirimi için yararlanma yoluna gidilmelidir.

Hedef 2

Uygunluk Bildirimleri, Fransa'da olduğu gibi bizde de, tabiatları gereği kısa ve özlü dokümanlardır. Ancak, bu durum, bu kısa ve özlü dokümanların anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştıracak detaylı bilgi görüş ve analizleri içeren kapsamlı raporların uygunluk bildirimleri ekinde parlamentoya sunulmasına engel değil, tam

tersine, uygunluk bildirimlerinin hizmet ettiği amaçlar dikkate alındığında, zorunludur. Nitekim Fransa Sayıştayı bu uygulamayı 1959 yılından bu yana özenle sürdürmektedir. Bizde de son yıllarda bu yola gidilmekte olup, uygulamada uygunluk bildirimi eki sayılan "raporlar" daha doyurucu ve metodik hale getirilmelidir.

Bu itibarla uygunluk bildirimi eki rapor veya raporlara anlamlı bir muhteva kazandırılması, parlamenter ihtiyaçlara cevap verebilecek bilgi görüş ve analizler içerir hale getirilmesi stratejik bir hedef olarak kabul edilmelidir.

Bugün, kamu hesaplarının doğruluğu, denkliği ve güvenilirliği kadar bu hesapları üreten sistemlerin, karar ve kontrol süreçlerinin güvenilirliği ve etkinliği de parlamenter ilgi alanı içinde görülmekte ve bu konularda da Sayıştaylardan rapor beklenmektedir. Mali yönetim sistemi ve kontrolleri, kaynakların ediniminin, korunmasının ve dağıtımının etkinlik içinde yapılmasını ve bu kaynakların bütçede gösterilen hizmetler için verimli ve tutumlu kullanılmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle sistemin zayıflıklarının raporlanması önemli olup, mali yönetim sistemleri ve kontrollerinin değerlendirilmesine ilişkin raporlarının daha sıklıkla TBMM'ye sunulması çok yararlı olacaktır. (Sayıştay Kanunun 28. maddesi.)

Son yıllarda, Batıda, esasta mali tabloların doğruluğu, denkliği, tutarlılığı ve güvenilirliğini belirlemeye dönük klasik mali denetimi zenginleştirmek ve onun boşluklarını doldurmak üzere, mali tablolara ve onların içerdiği rakamsal verilere kaynaklık eden sistem, alt-sistem, süreç ve kontrollerin değerlendirilmesini konu alan denetim türleri geliştirilmiştir. İngiltere Sayıştayı NAO'nun "risk audit" ve "additional financial audit", Avusturalya Sayıştayı ANAO'nun "financial controls and administration audit", Kanada Sayıştayı OAG'ın "Government-wide audits" ve "Auditing Financial Management and Control" ve nihayet Fransa Sayıştayı Cour des Comptes'un "Control de Gestion" adları altında yürüttükleri denetimler bir anlamda sözü geçen ihtiyaçları karşılamaya yöneliktir. Mali denetimin boş bıraktığı alanlara dönük olarak icra edilen bu denetim, batıdaki kavranış şekliyle, performans denetimine son derece yakındır[229].

Daha önceleri TBMM'ye sunulurken uzunca bir süredir verilmeyen genel ve katma bütçeli daireler dışında kalan idare ve kuruluşların denetim sonuçları

[229] Ibid., s.20.

hakkındaki raporların (832 sayılı Kanunun 87. maddesi) tekrar düzenlenerek TBMM'ye sunulmasına biran önce başlanmalıdır.

Keza, şimdiye kadar hiç düzenlenmeyen genel ve katma bütçeli dairelerin mal hesaplarına ilişkin raporların da hazırlanarak TBMM'ye sunulması gerekmektedir. (832 sayılı Kanunun 87. maddesi). Bu dairelerin muhasebe sistemlerinin, malları da kapsayacak şekilde iyileştirilmesiyle artık, bu raporların düzenlenmemesinin mazereti kalmamıştır.

B- Denetimde Yeni Yönelişler- Çağdaş Denetim

İkinci Dünya Savaşını izleyen yıllarda kamu kesiminin ülkelerin sosyo-ekonomik gelişiminde aktif rol üstlenmeleri sonucu hem kamu faaliyetlerinin hacmi genişlemiş ve hem de bu faaliyetler karmaşıklaşmıştır. Buna paralel olarak kıt kamu kaynaklarından daha fazla verim sağlama ve dolayısıyla rasyonel karar verme gereği ortaya çıkmıştır.

1950'lerde özellikle gelişmiş ülkelerin Sayıştay'larında denetimin yönü değişmeye başlamış, önceleri üretken olmayan kamu harcamaları, daha sonra verimlilik, etkinlik, tutumluluk rapor edilmeye başlanmıştır. Ancak bu incelemeler herhangi bir metodoloji geliştirilmeksizin yapılmıştır. Aslında; VET yani performans konuları, her zaman kamu sorumluluğunun merkezinde ve bunların izlenmesi her zaman kamu sektörü denetçisinin sorumluluklarının doğal, gerçekte kaçınılmaz bir parçasıdır. Ancak, kamu harcamalarındaki hızlı artış, performans denetiminin kapsamının genişlemesinde ve yaygınlaşmasında katalizör işlevi görmüştür.

1970'lerin ikinci yarısından itibaren performans denetimi öncelikle gelişmiş ülkelerde olmak üzere bütün ülkelerde yasallaşmaya başlamıştır. Örneğin Kanada'da 1977, İngiltere'de 1983, Türkiye'de 1996 yılında performans denetimi Sayıştay'ların yasalarına girmiştir. Performans denetiminin yasalarda ifadesini bulması denetim metodolojisinin geliştirilmesini ve yazılı hale getirilmesini hızlandırmıştır[230].

Böylece kamu kurum ve kuruluşlarının gelir ve giderlerine ilişkin tekil işlemlerinin mevzuata uygunluğunun ve mali tablolarının doğruluğunun tespiti kadar

[230] COŞKUN, Arife, "Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, 26 Ekim 1998, Ankara, Sayıştay Başkanlığı Yayını, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 1,ss.87-88.

bu mali işlem ve hesapları üreten sistemlerin ve mekanizmaların rasyonelliği ile bunların verimli ve etkili bir biçimde işleyip işlemediklerinin saptanması da denetimin ilgi alanına girmeye başlamıştır. Kamu yönetimi anlayışındaki yeniliklere ve hesap verme sorumluluğundaki gelişmelere paralel olarak denetim birim, kurum ve organizasyonlarından beklentiler artmış, denetim organizasyonları da bu gelişme ve yeniliklere klasik denetim imkânları ile yanıt veremediklerini fark ederek yeni arayışlara yönelmişlerdir. Günümüzde, Sayıştayların hemen hepsi kamu kaynaklarının nasıl harcandığı, harcamaların mevzuata uygun olup olmadığı, ne kadar harcandığı gibi klasik sorulara yanıt aramayı sürdürmektedir. Ancak bunun yanı sıra "Bu kadar harcanmalı mıydı? "İstenilen hedefe ulaşıldı mı?" gibi sorulara cevap aramak da Sayıştayların gündemindedir.

Çeşitli ülkelerde "Performans Denetimi", "Etkinlik Denetimi", "Verimlilik Denetimi, "Paranın Karşılığı Denetimi", "Yönetim Denetimi" gibi terimlerle ifade edilen bu yeni denetim şekli, kimi zaman farklı yönlere vurgu yapsa da, kurum ve kuruluşların vergi mükelleflerinden toplanan paralardan oluşan kamu fonlarını ne derecede verimli, tutumlu ve etkin kullandığı üzerinde yoğunlaşmaktadır[231].

Performans denetiminin ilgi alanı yürütmenin ve kuruluşların temel politik tercihlerinin daha ekonomik, daha rasyonel yaşama geçirilmesine odaklanmıştır. Performans denetiminin yapıcı ve ek değer yaratıcı bir nitelik taşıdığı ve hatalı uygulamaların sergilenmesinden çok, tutumlu, verimli ve etkin kaynak kullanımını güvence altına alacak sistemlerin kurulmasını ve geliştirilmesini ön plana çıkardığı gözlenmektedir. Performans denetiminin ilgi odağında sadece az para harcanması değil, doğru şeylere akıllıca para harcanması da yer almaktadır.

Öte yandan performans denetimi planlı, programlı ve uzun soluklu bir çalışmayı gerektirmekte; sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın, performans denetim kültürünü özümsemiş denetçilere ihtiyaç göstermekte ve titiz bir çalışma sonucunda elde edilen sağlam ve güvenilir kanıtlara dayanmayı zorunlu kılmaktadır.

Performans denetimi denetlenenlerle karşılıklı saygı ve güvene dayalı ilişkiler geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Performans denetim üslubunun ve dilinin ise

[231] Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s.6.

dengeli ve yapıcı olması; önerilerin yöneticilerin yönetme haklarını zedelemeyecek şekilde formüle edilmesi genel kabul gören diğer ilkelerdir.

Özünün hesaplarla belgelerin aritmetik kontrolünden ibaret olarak algılandığı XX. Yüzyılın ilk yarısındaki algılanma ve uygulanma tarzına kıyasla bugün denetim bir hayli gelişmiş ve değişmiş durumdadır. Sayıştaylarca yapılan denetimin bugünkü aşaması klasik mevzuata uygunluğu tespit etmenin çok ötesindedir. Hatta 1970'li, 1980'li yılların gözdesi, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk terimlerinin İngilizce karşılıklarının baş harflerinden oluşan "3 E denetimi" bile, yaratılan yeni ilgi alanları nedeniyle artık yeniden gözden geçirilmek ihtiyacındadır. Son zamanlarda denetim alanında program performanslarının ölçümü, etkilerinin değerlendirilmesi ve ekonometrik analizleri kadar eşitlik, hakkaniyet, çevre, etik ve elektronik teknolojisi ile de ilgilenilmektedir. Kimi denetçilere ve akademisyenlere göre bu alanlardaki denetim uygulamaları, "paranın karşılığı denetimi", "kapsamlı denetim", "performans denetimi", "faaliyet denetimi" gibi artık klasikleşmiş denetim kalıplarına da pekâla uymaktadır. Tüm bunlara ilâveten denetimle sadece politikaların hayata geçirilmesi değil, artık düpedüz politikaların amaçları ve içerikleri sorgulanır olmaya başlanmıştır. Her ne kadar Sayıştaylar, seçimle işbaşına gelenlerin belirledikleri politika amaçlarını denetlemediklerinde ısrar etseler de, hazırladıkları raporlar bu iddiaları boşa çıkarmaktadır. Bu alanda başı agresif denetim anlayışı ve uygulamalarıyla tanınan İsrail Sayıştayı çekmektedir. İsrail Sayıştayı terörizm zanlısı kimi arap nüfusa karşı Polisin takındığı tavır ve Arapların eğitimine ayrılan bütçe ödeneklerinin yetersizliği gibi bu ülkede siyasi bakımdan oldukça hassas sayılan konuları bile raporlarıyla Parlamentosuna taşıyabilmiştir. Gene İsrail Sayıştayının raporları bankaların millileştirilmesi kararlarını almada Hükümete önemli katkılarda bulunmuştur. ABD Sayıştayı GAO da, artık politika kararlarının kendisini de denetlemekte, ancak bunu kendiliğinden değil de Kongre istediği için yapıyormuş gibi bir imaj yaratmaya çalışmaktadır. Denetimin günümüzde kamu yönetimi alanında eriştiği sınırları sergilemek amacıyla yukarıda sıraladığımız uç sayılabilecek örnekler bir yana; kimi ülke Sayıştayları, normal olarak ülkelerinin kamu yönetimleri bakımından son derece önemli ve güncel konuları denetleyerek, derin ve yaygın incelemelere, yansız ve tarafsız olarak toplanmış kanıtlara dayandırdıkları görüşlerini Parlamentolarına rapor edip, kamuoylarına açıklamakta ve böylelikle kamu yönetimlerinde yaşanan kimi sorunların aşılmasına çok değerli katkılarda bulunmaktadırlar. Bu Sayıştaylar ayrıca ülkelerindeki kamu yönetimi

reformlarına öncülük edebilmekte; yeniliklerin, iyi uygulama örneklerinin, kamu kurum ve kuruluşlarında yaygınlaşmasına ve yerleşmesine de yardımcı olmaktadırlar. Son yıllarda hemen her ülkede yankı bulan "yeni kamu yönetimi anlayışı"na yatkınlığı ve bu yeni kamu yönetimi anlayışının denetimden olan beklentilerine daha iyi cevap verebilen yapısı nedeniyle " Çağdaş Denetim" olarak da adlandırılan bu denetim tür ve yaklaşımı, Türkiye dahil hemen hemen tüm ülkelerde özel sektör kuruluşları tarafından genel kabul görmüş ve benimsenmiş durumdadır. Kamu kesimi uygulamalarına gelince Türk sayıştayına modellik etmiş olan Fransız Sayıştayı da dahil, yargı yetkisiyle donatılmış Sayıştayların bir çoğu Ofis Tipi Sayıştayların uyguladığı bu denetim anlayışının kaydettiği gelişmelere daha fazla sırt çevirememiş, kendi fonksiyonlarını bu gelişmelere göre gözden geçirme ve ihtiyaç duydukları fonksiyonlarla bunların gerektirdiği yöntem ve teknikleri alarak bünyelerine adapte etme gereğini duymuşlardır. Bugün Fransa, İtalya, Belçika, Avusturya, İspanya Sayıştayları başka adlar altında da olsa, çağdaş denetim anlayışla performans denetimi yapabilir ve bulgularını parlamentolarına sunabilir haldedirler. Doğu Blokunun çözülmesiyle ortaya çıkan ülkelerin önemlice bir bölümü de bu denetim tarzını benimsemiştir. Son yıllarda kamu yönetimlerinde görülen ve tüm dünyayı saran küreselleşme, şeffaflık, iyi yönetişim gibi yönelimler ile uluslar arası kurum ve kuruluşların bu denetim tarzına olan yatkınlıkları da çağdaş denetim anlayış, metod ve tekniklerinin Dünyaya yayılmasına katkıda bulunmuştur[232].

Bugün çağdaş denetim yapan Sayıştaylar, bu noktaya son onbeş yıl içinde ulaşmışlardır. Yargı yetkisi kullanan Sayıştaylar çağdaş çizgiyi yakalamakta belki biraz geç kalmışlardır, ama, isteyenler, sonunda bu çizgiye ulaşmışlardır. Örneğin yargı yetkisi kullanan yüksek denetim kurumlarına örneklik eden, 1880'lerde kurulan Fransız Sayıştayı, yargı yeri olduğunu gösteren adını (Cour Des Comptes) değiştirmeden, örgütsel yapısında ciddi herhangi bir değişiklik yapmadan çağdaş bir yapı oluşturmasını bilmiştir. O kadar ki, Fransız Sayıştayı yargı yetkisine rağmen kaynaklarının sadece üçte birini klasik denetime ve yargısal işlemlere ayırmakta, üçte ikisini parlamentoya dönük raporlama faaliyetine ayırmaktadır[233].

Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmalarında Sayıştaya büyük önem atfedilmekte, yeni misyonlar yüklenmektedir. Kamu mali yönetim

[232] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", ss.110-111.
[233] YÖRÜKER, Sacit, **Kamu Mali Yönetim Arenası**, 02-03 Nisan 2003, Ankara, s.165.

reformları etkin bir denetimle desteklenirse, kamu fonlarının verimli ve etkin kullanımını sağlamak çok daha kolaylaşmaktadır. Akılcı bir denetimin, kamu mali yönetiminde yapılması önerilen hususların gerçekleştirilmesindeki katkısı yadsınamaz. Nitekim, kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığına odaklanan performans denetimi yapan Sayıştaylar, ülkelerindeki yeniden yapılanma çabalarında önemli roller üstlenmişlerdir[234].

C- Hesap Verme Sorumluluğuna Katkı

Demokratik rejimlerine, halk, kamu kaynaklarını kullanmakla görevli olanlardan bu fonların kullanımının hesabının eksiksiz sorulmasını bekler. Kamu kaynaklarının mutlak bir dürüstlükle ve akıllıca kullanılmasını temin etmede birincil sorumluluk Bakanların, seçilmiş üyelerin, yönetim organlarının, yöneticilerin ve diğer kamu görevlilerinindir. Kamusal denetim, bu hesap verme zincirinde önemli bir unsur olup; hesap verme yükümlülüğünü hem yukarıya, kaynakları sağlayan seçilmiş ve atanmış üyelere (parlamenterlere) doğru ve hem de dışarıya, tüketicilere, yardım alanlara, vergi mükelleflerine ve sonuçta tüm topluma yayarak güçlendirir[235].

1- Hesap Verme Sorumluluğu Nedir?

Hesap verme sorumluluğu, yaygın biçimde "tevcih edilen sorumluluğa cevap verme" biçiminde tanımlanmaktadır. Bu tanım, çoğu kez, biri sorumluluğu tevcih eden, değeri de cevap verme yükümlülüğü taşıyan farklı ve genellikle eşit olmayan iki grubu ima etmektedir. Gerçekten Webster Sözlüğü[236] hesap verme yükümlülüğünü iki şekilde tanımlamaktadır. Bunlardan ilki, "yapılan iş için cevap verme zorunluluğunda olma" durumudur. Bu tanım, hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde tarihsel gelişim içerisinde nasıl algılanıp uygulandığını da gösterir. Doğaldır ki bu tarz hesap verme yükümlülüğü anlayışına uygun olarak yapılanmış bir mali yönetim sisteminde mali raporlar ile faaliyet raporları, temel olarak, kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak harcanmış olduğunu göstermeye odaklanmıştır. Daha pozitif olan ikinci tanım ise "açıklanabilir olma" dır. Kamu faaliyetlerinin elde edilen sonuçlar anlamında yeterince açıklanması, yeni hesap verme yükümlülüğü anlayışına daha yakındır ve kamu kaynaklarının sadece

[234] http://www.tesev.org.tr/alan devlet reformu ek html.,21.08.2000, s.12/17.
[235] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s.113.
[236] Webster's Encyclopedic Unabridged Dictionary English Language, New Revised Edition, 1966.

nasıl harcandığının cevabını vermekten de daha geniştir. Bu anlamdaki hesap verebilirlik, rakamla ifade edilebilir program ve hizmet performansı ölçütlerini, performans ölçütü analizlerini ve denetlenmiş mali tablolarda, bütçe taleplerinde ve performans raporlarında daha kapsamlı, daha tutarlı ve daha anlamlı bir mali raporlamayı gerektirmektedir. Bu anlayış değişikliğinin bir sonucu olarak ABD'de kamu kurum ve kuruluşları harcadıkları vergilerle elde ettikleri sonuçlar için giderek kamuya karşı daha fazla hesap verme (açıklama yapma) durumunda kalmaktadır. Amerikan kamuoyu da hükümetin daha çok sorumlu olmasını talep etmekte, hükümet tarafından daha iyi ve daha ucuza yönetilmeyi, başka bir ifadeyle daha az vergi ödemeyi istemektedir. Hesap verme yükümlülüğünün, tevdi edilen bir görevden doğan cevap verme zorunluluğu biçimindeki tanımı kamu yönetimi literatüründe geniş bir kullanım alanı bulmuştur. Çünkü bu tanımda hesap verme yükümlülüğü kolay anlaşılır bir şekle sokulmuştur. Eşit olmayan iki tarafı mevcuttur: taraflardan biri diğerine görev tevdi eder, diğeri de bu görevden ötürü cevap verme (sorumlu olma) durumundadır. Bu tanım kamu yönetimindeki yeni gelişmelerle tam anlamıyla çakışmasa da meselenin özünü açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Hesap verme yükümlülüğünün, üzerinde anlaşılan beklentiler uyarınca ifa etmek üzere görev alma ve bu görevi ifa ettiğini gösterme mecburiyetine dayanan bir ilişki olarak tanımı çağdaş kamu yönetiminin amaçlarına daha uygun bulunmaktadır. Çünkü bu tanım, başarılan (veya başarılamayan) şey için cevap verme yükümlülüğünü daha canlı kılar ve çağdaş hesap verme yükümlülüğünün hiyerarşik olmayan kimi ilişkilerinin özünü daha kolay yakalar[237].

INTOSAI Denetim Standartlarında yer alan tanıma göre de hesap verme yükümlülüğü, "kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetleri"dir.

Yalın bir ifadeyle hesap verme yükümlülüğü, genel olarak, kendisine emanet edilen para veya malları yönetme veya bu görevleri yerine getirme tarzı hakkında açıkça cevap vermesi görevidir. Basite indirgeyerek canlandırmak gerekirse:

[237] GÖREN, İhsan,"Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", ss.116-117.

Eğer belli bir amaca harcamak üzere bize bir miktar para verilmişse, kanıt göstererek paranın tamamını harcadığımızı veya bir kısmını harcayıp kalanını iade etmekte olduğumuzu, parayı verene bildirdiğimiz (rapor ettiğimiz) zaman, mali hesap verme yükümlülüğümüzü yerine getirmiş oluruz. Eğer bir başkası yaptığımız bu harcamaya ilişkin belgeleri ayrıca inceleyip iade ettiğimiz parayı da sayarsa hesap verme yükümlülüğümüzü başkalarının daha çok inanacağı bir şekilde ifa etmiş oluruz. Hesap verme yükümlülüğü kavramının özü budur. İster mali hesap verme yükümlülüğü, isterse daha geniş anlamdaki hesap verme yükümlülüğü türleri olsun bu öz değişmez ve uygulamada kamuya açık ve bağımsız dış denetçilerce tasdik (yani doğruluğuna tanıklık) edilmiş olan raporlarla yerine getirilir.

Eğer bize verilen para ile bir şey satın almamız değil de bir görevi yerine getirmemiz istenmişse, bu durumda sorumluluğumuz mali raporlama (mali hesap verme) yükümlülüğünden daha geniş olacaktır. Paranın nasıl harcandığı kadar görevimizin gerektirdiği amaçları ne dereceye kadar elde ettiğimizi de bize parayı verene raporlamamız gerekecektir. Buna **program sorumluluğu** veya **yönetsel sorumluluk** (idari hesap verme yükümlülüğü) adı verilir. Tarafsız birisi tarafından yapılan incelemeler yoluyla buna da daha çok inanılırlık kazandırılabilir[238].

Hesap verme, yönetim olgusunun özünde vardır ve kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin en temel yükümlülüğüdür. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir, demokrasiler bakımından doğal ve son derece elzem bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı, demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçiminin ve asgari sınırlarının anayasa veya yasalarla düzenlenmesinin bile yersiz olacağı ileri sürümlüktedir. Öte yandan, hesap verme yükümlülüğü aynı zamanda günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık kriteri olarak da algılanmakta; yönetimde çağdaşlık ile demokrasiyi buluşturmaktadır. Zaten demokrasinin özü de, ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları, onlara hesap vermeleridir[239].

---

[238] GÖREN, İhsan,"Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", ss.117-118.
[239] Maliye Bakanlığı, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasında Tahakkuk Esasına**, Ankara, 2002, s.22.

Hesap verme yükümlülüğü, bir görevi icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevin nasıl yerine getirildiği hususunda açıklamada bulunma zorunluluğudur. Kamu kaynaklarının dürüst ve rasyonel kullanımında birincil sorumluluk bakanların ve kurumların üst yöneticilerinindir. Sayıştay, yönetimin bu temel sorumluluğu yerine getirirken yaptığı aksaklıkları ve noksanları yasama organına raporlayarak hesap verme sürecine katkıda bulunmak durumundadır. Kamu yönetiminin bir emanet yönetim olarak algılanması sonucu olan hesap verme sorumluluğu anlayışı, denetimin kapsamını, amaçlarını ve uygulama tarzını da biçimlendirmektedir.

Hesap verme sorumluluğu, birinin kendisine tevdi edilmiş sorumlulukların yerine getirilmesinin hesabını vermesi zorunluluğudur.

Daha basit ifadeyle, hesap verme sorumluluğu raporlamadır. Kişiler diğer kişilere hesap verir ya da raporla bildirir. Bu nedenle, hesap verme sorumluluğunun ilgili kişiler ya da organizasyonlar arasındaki ilişkiler bağlamında düşünülmesinde yarar vardır.

Başarılı hesap verme sorumluluk ilişkilerinin temel öğeleri şunlardır:

- Ölçülebilir hedefler belirlenmesi ve sorumlulukların tespiti,
- Hedeflerin gerçekleştirilmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunun planlanması,
- İşin yapılması ve gelişmenin izlenmesi,
- Sonuçların raporlanması,
- Sonuçların bir değerlendirmeye tabi tutulması ve geri bildirim sağlanması[240].

Yeni kamu yönetimi yaklaşımı, hesap verme yükümlülüğünün nasıl tanımlanıp, yorumlanacağı ve uygulanacağına da etkilemektedir. Yeni kamu yönetimi anlayışı, sonuç ve performansa odaklı olup, kamu kurum ve yöneticilerine daha çok esneklik, serbestlik ve özerklik tanımakta; mali saydamlığa çok önem

[240] Kanada Alberta Eyaleti Sayıştayı, **Hükümet Hesap Verme Sorumluluğu**, http://www.oag.ab.ca/htm1/government-accountability.shtml Şubat 977'den çev: Sacit Yörüker, Ankara, 2001, s.2 (Yayınlanmamıştır).

vermektedir. Bunun yanında alternatif hizmet yaklaşımlarının pek çoğunda hiyerarşik olmayan ilişkiler oluşmuştur. Görev ve sorumlulukların asla devredilmediği, ancak düzenleme ve kuralların yine de hesap verilmesini öngördüğü, (özelleştirme sonrası düzenlemeler, Kamunun düzenleyicilik rolü, özel sektör, kamu sektörü ortaklığı gibi) alışılmışın dışında yönetimler, merkezi yönetimle- yerel yönetim arasındaki ortaklık ve anlaşmalar gibi bugün alternatif hizmet anlayışları denenmektedir.

Bu yeni gelişmeler, aslında hesap verme yükümlülüğüne olan ihtiyacı değiştirmiş değildir. Ancak, bu gelişmeler, hesap verme yükümlülüğünün, değişen yönetim ilişkileri içinde nasıl uygulanacağının gözden geçirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda, kamu yönetimindeki yeni gelişmeler dikkate alınarak daha kapsamlı bir tanım geliştirilmiştir. Buna göre, hesap verme sorumluluğu, üzerinde anlaşmaya varılmış beklentilerin ışığında performansa yönelik sorumluluk üstlenme ve bunu açıklama yükümlülüğüne dayanan bir ilişkidir.

2- Bilgi Sağlamanın Ötesine Geçen Kompleks Bir Kavram Olarak Hesap Verme Sorumluluğu

Türkçede tam karşılığı olmadığı için kimi zaman "hesap verme yükümlülüğü", kimi zaman "hesap verebilirlik" olarak da adlandırılan, hesap verme sorumluluğu, basit bir kavram değildir. Demokratik rejimlerde, kamu kaynaklarının kullanımında söz ve karar sahibi olan ister seçilmiş olsun ister atanmış olsun her yöneticinin yönetiminden dolayı hesap vermesi asıldır. Hesap verme sorumluluğu, demokratik ülkelerde bir dizi yetki devrinin bir sonucu olarak açıklanabilir.

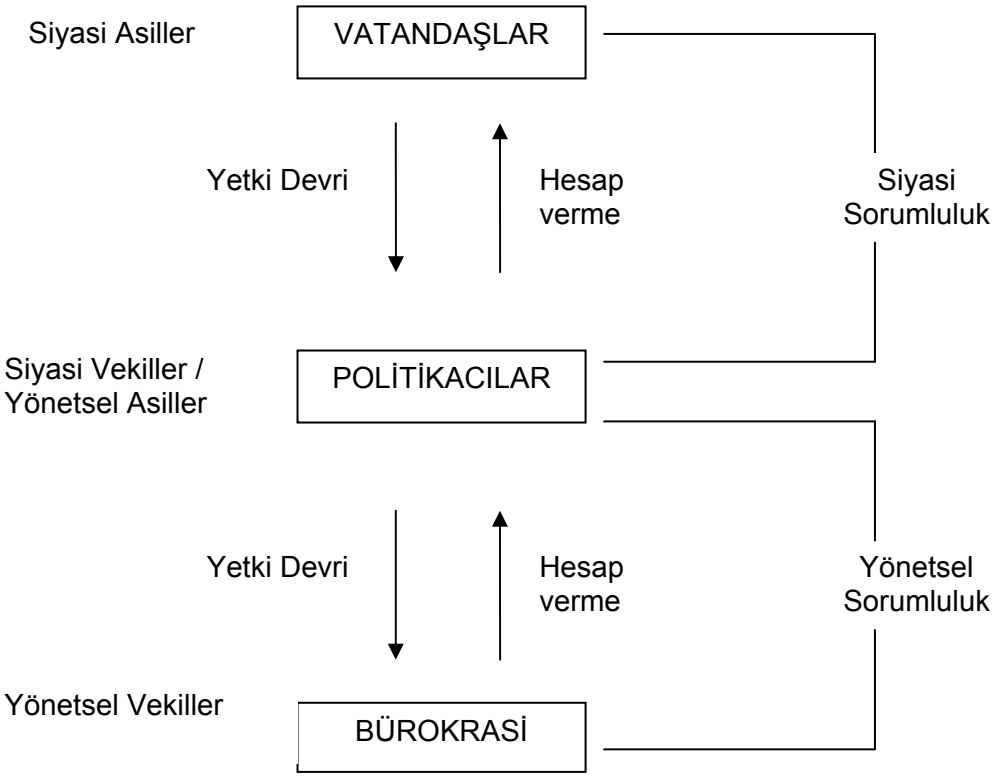
Bu yetki devri (asil-vekil ilişkisi) genellikle bir tablo halinde gösterilmekte olup [241] hesap verme sorumluluğu;

- Parlamenterlerin yurttaşlara karşı,
- Hükümetin Parlamentoya karşı,
- Kamu yönetiminin (bürokrasinin) hükümete karşı,

[241] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", ss.113-114; ATİYAS, İzak/SAYIN, Şerif, **Siyasi Sorumluluk, Yönetsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru**, TESEV Yayınları 4, İstanbul, 1997,s.6.

olmak üzere değişik düzeylerde ve süreçlerde gerçekleşmektedir. Bu süreç bir şekil üzerinde şöyle özetlenebilir.

Şekil 2 – Demokrasilerde Asil Vekil İlişkisi



Bazı yazarlar bu yetki devri ilişkisini (yani hesap verme yükümlülüğünü) şöyle açıklamaktadırlar.

"Devlet-vatandaş ilişkilerinde, iki ana yetki devrinden söz etmek mümkün. … İlkinde vatandaşlar asil, siyasetçiler ise vekil durumundadır. Vatandaşlar siyasetçilere, belirli siyasetçilerden (ve onların davranışlarını etkileyen siyasi kurumlardan) beklenen, toplumdaki farklı grup ve bireylerin tercihlerini bir biçimde bütünleştirerek (aggregate) vatandaşların beklentilerine uyan kamu politikaları üretmektir. Buna siyasi sorumluluk diyeceğiz."

"Siyasetçilerin ürettiği politikaları hayata geçirmek ise büyük ölçüde kamu idaresinin yani bürokrasinin işidir. Dolayısı ile, politikaların hayata geçirilmesi, bu sefer siyasetçilerin asil, bürokrasinin ise vekil olduğu ikinci bir vekalet ilişkisini içerir.

Burada bürokrasiden beklenen, üretilen politikaları en etkin biçimde hayata geçirmesidir. Biz bu ilişkiyi de yönetsel sorumluluk şeklinde adlandıracağız."[242]

Bu irdelemelere göre demokratik rejimlerde ülke üst yönetiminin hesap verme yükümlülüğü zinciri şu sırayı izler:

- Parlamento ülkenin topyekûn yönetiminden ötürü siyasi asil'e (seçmenlere/vatandaşlara) karşı hesap verme yükümlülüğü (siyasi sorumluluk) taşır.

- Bakanlar kendi eylemlerinden ve bakanlıkları altındaki tüm kurum ve kuruluşların faaliyetlerinden Parlamentoya karşı ferdi olarak sorumludurlar. Bakanların, aynı zamanda, Bakanlar Kurulunun kararlarından ötürü kolektif sorumlulukları da vardır. Yani Bakanlar kendi bakanlıklarının işleyişinden ötürü ferdi olarak; Bakanlar Kurulu Kararlarına iştiraklerinden ötürü de diğer bakanlarla müştereken Parlamentoya hesap vermekle yükümlüdürler. (Siyasi Sorumluluk)

- Bakanın altındaki Bakanlık üst yönetimi, teşkilâtlarının faaliyetlerinden ötürü özünde Parlamentoya karşı değil, bakana karşı sorumludurlar. Geleneksel olarak anonim kalırlar. Bununla birlikte, uygulamada, kendilerinden bakanları adına bu faaliyetleri açıklamak için Parlamentoya cevap vermeleri istenebilir; ancak hükümet politikası konularında parlamentoya hesap vermezler. Yani, kendilerinden istendiği zaman parlamentoya hesap verirler, lakin resmî olarak bakanlarına karşı sorumludurlar. (İdari Sorumluluk)

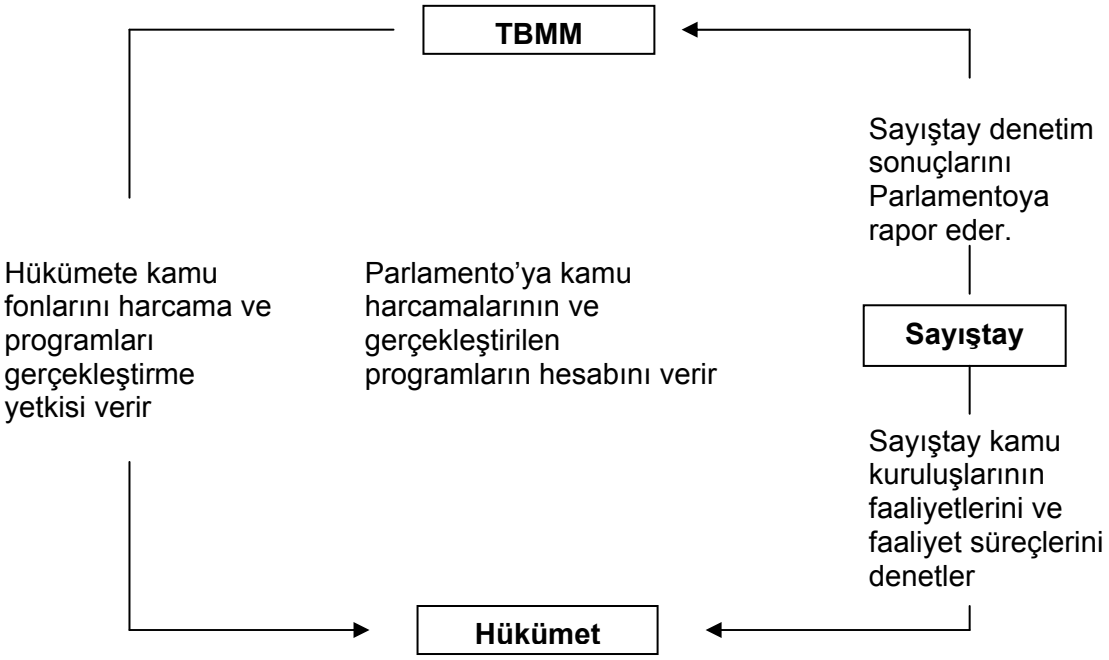
İdari hesap verme yükümlülüğü zinciri de bürokrasi içerisinde tepeden tabana, kamu kaynaklarının kullanımında karar ve söz sahipliğinin bulunduğu alt kademelere kadar yayılarak iner. Söz gelimi proje sorumluluğu, proje yöneticilerinin üst yönetime hesap vermelerini gerektirir. Bu zincirde bizi en çok ilgilendiren halka, bir bütün olarak idare ile bir bütün olarak siyasi vekiller arasında var olan idari hesap verme yükümlülüğüdür. Yani idari vekil durumundaki İdarenin, birinci derece siyasi vekil ve aynı zamanda yönetsel asil olan Parlamento tarafından, görevlerini yerine getirmesi için kendisine tahsis edilen kamu kaynaklarını, tahsis sınırları ve amaçları

[242] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit., s.6.

dahilinde rasyonel olarak kullanıp kullanmadığının hesabını vermesi yükümlülüğüdür[243].

Hesap verme süresinde Sayıştayın konumu aşağıdaki şekil üzerinden izlenebilir.

Şekil 3 - Hesap Verme Sorumluluğu



Kamu yönetimindeki yeni gelişmeler ışığında hesap verme sorumluluğunun "üzerinde mutabakata varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki" şeklinde tanımlanması mümkündür. Böyle bir sorumluluk yüklenmesi hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için mümkün olan her şeyin yapılıp yapılmadığının ve geçmiş deneyimler ışığında nelerin iyi gittiğinin nelerin gitmediğinin öğrenilip öğrenilmediğinin sorgulanmasını gerektirir. Bu bağlamda sağlıklı ve etkin bir hesap verme sorumluluk sistemi bürokratik kontrol ihtiyacını giderdiği gibi kamu kaynaklarını yönetenlerin hükümet programlarının etkinliğini belirlerken spekülasyonlara değil, sağlıklı ve güvenilir bilgilere dayanmalarını sağlar. Bu mekanizmanın,

[243] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", ss.115-116.

- Siyasal hesap verme sorumluluğu
- Yönetsel hesap verme sorumluluğu
- Vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu

Gibi çeşitli boyutları bulunmaktadır.

Kaba hatlarıyla siyasal hesap verme sorumluluğu Yürütmenin Parlamentoya karşı olan hesap verme sorumluluğunu ifade ederken, yönetsel hesap verme sorumluluğu, bürokrasinin bakanlara karşı olan sorumluluğunu göstermektedir. Vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu ise daha kompleks nitelikler taşımakta ve hem seçilmişlerin oluşturduğu parlamentonun hem de bütünüyle devletin vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu bulunduğuna işaret etmektedir.

Uygulamada hesap verme sorumluluk sisteminin bir raporlama faaliyeti olarak kendini gösterdiği bilinmektedir. Sayıştay denetimleri de bu raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmakta ve bir anlamda parlamentoya güvence sağlamaktadır. Bu sistemin, yani Parlamento, hükümet ve yüksek denetim kurumu arasındaki işleyiş adeta bir üçgen oluşturmaktadır[244].

Hesap verme sorumluluğu sadece bilgi sağlamanın ya da cevaplar vermenin ötesine geçen kompleks bir kavramdır. Yetki devri ile birlikte sorumluluğun nasıl uygulanacağı ve kaynakların nasıl kullanılacağı gündeme gelmekte ve bununla bağlantılı olarak da bu sorumluluğun yada görevin nasıl yerine getirildiğinin hesabının verilmesi yükümlülüğü devreye girmektedir. Dolayısıyla, nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğu, nelerin yapılmakta olduğu ve nelerin yapılmasının planlandığı konularında açıklamalar yapılması ve gerekçeler sunulması, sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkânı verir. Sorumluluğu devredenler ihtiyaçlarının karşılanıp karşılanmadığını bildirmek, yaptırımlar uygulamak veya teşvikler sağlamak isteyebilir veyahut hataların düzeltilmesini ya da ilâve güvenceler sağlanmasını talep edebilirler.

[244] KAYA, Safiye,"Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay", Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası, 02-03 Nisan 2003, Ankara, s. 221.

3- Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Yönlendirici İlkeler

Bu ilkeler söyle özetlenebilir.

- Sorumluluğun tevdi edilmesi ve yetkinin devredilmesi söz konusu olduğu zaman, hesap verme sorumluluğu gereklidir.

- Hesap verme sorumluluk bilgisinin temel karakteristikleri, anlaşılabilirlik, uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir. Ayrıca, hesap verme sorumluluk bilgisi sağlamanın maliyeti beklenen yararı aşmamalıdır.

Bu bilginin temel özellikleri şunlar olmalıdır:

- Anlaşılabilirlik

- Uygunluk

- Güvenirlilik

- Karşılaştırılabilirlik

- Ekonomiklik

- Hesap verme sorumluluk raporlamasının bütün biçimleri çıktılar hakkında bilgi vermelidir.

- Beklenen sonuçlar açıkça ifade edilmeli ve ölçülebilmelidir.

- Hesap verme sorumluluk raporları çıktıların maliyetine ilişkin bilgileri çıktıların etkileriyle ilgili bilgilerle ilişkilendirilmelidir.

- Bir bakanlığın hesap verme sorumluluk raporu, Bakana hesap veren bütün kuruluşları kapsamalıdır.

- Bir Bakana hesap veren her kuruluş planlar (bütçeler dahil) ve performans raporları hazırlamalıdır.

- Planlar kendilerine sorumluluk yüklenen kişiler tarafından hazırlanmalıdır. Planlar; ulaşılacak sonuçları, atılacak adımları, bunların kimler tarafından atılacağını, tahmini maliyetleri ve performans hedeflerini belirtmelidir. Sorumluluk yükleyen kişiler planları onaylamalıdırlar.

- Performans raporları (örneğin, finansal tablolar ve yıllık raporlar) fiili sonuçlarla planlanan sonuçları karşılaştırmalıdır.

- Planlar, bütçeler, finansal tablolar ve yıllık raporlar dahil olmak üzere temel hesap verme sorumluluk raporları kamuoyuna açık olmalıdır.

- Yayımlayan performans bilgileri denetlenmelidir.

- Etkin bir hesap verme sorumluluk çerçevesinin temel öğeleri yasalaştırılmalıdır[245].

4- Kamusal Hesap Verme Sorumluluğu – Özel Sektörde Hesap Verme Sorumluluğu

Demokratik rejimlerde Parlamentolar, kamu parasının harcanmasına yetki ve izin vermekte, buna karşılık Yürütme Parlamentoya harcamanın hesabını vermekle yükümlü bulunmaktadır. Bu bakımdan kamu parasına ilişkin hesap verme sorumluluğu Parlamento ile Yürütme arasındaki ilişkinin odağında yer almaktadır.

Yürütme, genellikle, rutin faaliyetlerin planlanmasından, yönlendirilmesinden ve kontrol edilmesinden ve yönetim dönemi raporlarının hazırlanmasından sorumludur. Faaliyetlerin tutumlu ve verimli şekilde yürütülmesi, yeterli bir iç kontrol sisteminin kurulması ve sürdürülmesi, yürürlükteki mevzuata uygunluğun sağlanması, uygun muhasebe politikalarının belirlenip uygulanması, varlıkların korunması, programların etkinliğinin ölçülmesi ve performanslarının raporlanması bu sorumluluklar kapsamındadır.

Hesap verme sorumluluğu hem kamu sektörünü hem de özel sektörü ilgilendiren bir kavramdır. Özel sektörde şirket yönetiminin hissedarların çıkarlarına göre hareket etmesi beklenir. İcra Kurulu Başkanı ve diğer yöneticiler Yönetim Kuruluna, Yönetim Kurulu da hissedarlara karşı hesap vermekle yükümlüdür.

Özel Sektörde hesap verme sorumluluğunun kapsamı da farklıdır. Özel sektörde talep edilen bilgiler, büyük ölçüde, şirketin kârlılığını ve hissedarların kazançlarını doğrudan ilgilendiren meselelerle bağlantılıdır. Özel sektörde çıktıların nasıl elde edildiğine olan ilgi daha düşüktür. Özel sektör yöneticilerinin kamuoyuna açık şekilde hesap vermekle yükümlü tutuldukları haller politikacılara ve üst düzey kamu personeline oranla daha sınırlıdır.

[245] Kanada Alberta Eyaleti Sayıştayı, **Hükümet Hesap Verme Sorumluluğu**, ss.5-9.

5- Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık

Hesap verme sorumluğu ve saydamlık karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Saydamlığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin de iyi işleyebilmesi için saydamlığa ihtiyaç vardır. Aslında, hesap verme yükümlülüğü anlamında kamu fonlarının kullanımında açıklama yapma, saydamlıktan başka bir şey değildir.

Hesap verme düzenlemelerindeki şeffaflığa ilâveten bizzat ilgili performans bilgilerinin şeffaflığı sorunu da gündemdedir. Özellikle ortaklık biçiminde yürütülen kamu hizmetlerine ilişkin performans bilgilerinin kamuya açık olmasının sağlanmasına özen gösterilmelidir[246].

6- Hesap Verme Sorumluluğu ve Demokrasi

Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir demokrasiler bakımından doğal ve son derece elzem bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden (siyasiler) ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçiminin ve asgari sınırlarının bir yasayla düzenlenmesinin bile haşiv olacağı ileri sürülebilir.

Kanada Sayıştayı Eski Başkanı Kenneth M. Dye'ın bu hususstaki değerlendirmeleri, konunun denetimle bağını kurması bakımından da hayli ilgi çekicidir.

"… hesap verme yükümlülüğü parlamenter sistemimizin çalışma prensibidir ve onun etkili işleyişi demokratik yönetimimiz için vazgeçilemez bir süreçtir. Hesap verme yükümlülüğü, yani kendilerine emanet edilen görev ve sorumlulukları ifa etme tarzlarını açıklama yükümlülüğü, yetki kullanan herkes tarafından üstlenilmiş bir zorunluluk olduğu için demokratik yönetim şeklimizin özüdür. Hesap verme, bir ülkenin parlamentosunun, hükümetinin ve dolayısıyla her bir bakan, kurum ve kuruluşunun o ülkenin insanlarına, o ulusa karşı bir yükümlülüğüdür.

[246] GÖREN, İhsan, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", s.122.

… Etkin demokrasi etkin hesap verme süreci gerektirir. Etkin hesap verme süreci hükümet faaliyetlerinin vatandaşlara raporlanmasını ister ve zorunlu kılar. Ortalama vatandaşlara hitabeden anlaşılabilir, tarafsız denetim raporları hükümetle parlamento arasındaki hesap verme ilişkisine katkılarda bulunur. Denetçi gelişkin hesap verme sürecine, şeffaflığa ve iyi yönetişime değer ve inanılırlık kazandırır. Şeffaflık, iyi yönetişim ve hesap verme süreci demokrasinin temellerini oluşturur. Ve demokrasi iyi bilgilendirilmiş bir toplumla sürdürülebilir. Parlamentonun hükümeti sorumlu tutulmasına yardımcı olan, aydınlatıcı denetim raporları …….. demokrasiyi muhafaza etmek için çok şeyler yapabilir"[247].

7- Hesap Verme Sorumluluğu ve Sayıştay

Demokratik rejimlerde kanun yapmak ve bu arada bütçe kanunlarını çıkartmak, yürütmeyi denetlemek, yasama organlarının temel görevleridir. Yasama Organı, yürütmeden verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde para harcamasını, kendi onayıyla uygulanan programların ne ölçüde başarılı olduğunu, isteklerini yerine getirmesini bekler. Yürütme, kamu fonlarının kullanımında ve yükümlülüklerini yerine getirmede yasamaya karşı hesap vermek durumundadır. Bu karşılıklı ilişkide sayıştayların rolü, yürütmenin performansını inceleyip değerlendirmek durumunda olan yasama organına yardımcı olmaktır. Sayıştaylar bu rolü, denetimlerini yapmak suretiyle oynarlar.

Hesap verme, yönetim olgusunun özünde vardır ve bu nedenle kaynak kullanan tüm kişi ve birimlerin en temel yükümlülüğüdür. Kaynak kullanımını gerektiren işlemlerin kaydedilmesi, belgelendirilmesi ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanması, muhasebenin işidir. Bu nedenle muhasebe mali hesap verme süreci için temel bir unsur olma özelliği taşır. Kamu yönetiminde mali hesabın muhasebe ile birlikte bütçeleme ve denetim, hesap verebilirliğin üç temel taşını oluşturmaktadır. Muhasebe ve bütçeleme, yönetimin, hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin çok önemli iki aracıdır. Kamu kurum ve kuruluşları, hem kamu hizmetlerinden yararlanan ve hem de ödedikleri vergilerle hizmetleri finanse eden insanlara, yönetimlerinin hesabını verebilecekleri yeni yollar aramakta, sistemler geliştirmekteler. Örneğin ABD'de, performans hesabının verilmesinde kendisinden çok şey beklenen yönetsel maliyet muhasebesini, kamu mali yönetim sisteminin

[247] Dye, Kenneth M. "Accountability, Auditing and Democracy", **Puplic Digest Fund-Curbing Fraud and Corruption in Goverment Volume VIII**, No 1, 1997.

temel bir parçası haline getirme ve uygulanabildiği en geniş ölçüde sistemin diğer parçalarıyla entegre etme çalışmaları sürdürülmektedir.

Hesap verebilirliği (hesap verme yükümlülüğünü), geçmişte sadece hata bulup suçlama yapma olarak ön plana çıkarmış olan sayıştaylar ise, bu tavırlarını şimdi yersiz bulmakta; hesap verme yükümlülüğünün gelecekte kurum ve kuruluşların performansını iyileştirici bir araç olarak kullanılabilme rolünü güçlendirmek gerektiğini dile getirmektedirler.

ABD'deki uygulamalarda hesap verme yükümlülüğünün gereği gibi yerine getirilebilmesi için güvenilir ve zamanlı bilginin varlığı aranır. Bu nedenle de bağımsız denetimce onanmış mali tablolara halen hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmenin birer skor levhası gözüyle bakılmaktadır. Bununla birlikte, mutlak biçimde önemli de olsa, ihtirazi kayıt içermeyen bir denetim görüşü de kendi içinde bir son olarak kabul edilmez. Zira mali hesap verme yükümlülüğünün yerine getirilmiş olması "performans hesabının verilmesi yükümlülüğünün de yerine getirildiğini kanıtlamaz[248].

Dış denetimi kurumu olarak Sayıştay, kamu faaliyetlerinin bağımsız denetimini yaparak kamuda hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde yardımcı olmaktadır. Hükümetin performansını etkin bir biçimde değerlendirmek ve Hükümetin Parlamentoya verdiği bilgilerin, parlamentonun verdiği yetkiye uygun, faaliyetlerin sonuçlarını doğru bir şekilde yansıttığından ve atanmış yöneticilerin Hükümetin belirlediği politikaları en etkin şekilde yerine getirdiklerinden emin olmak için parlamenterlerin bu bilgiler hakkında yansız bir değerlendirmeye ihtiyacı vardır. Sayıştay hem parlamentonun hem de Hükümetin kamu kurumlarının performansı hakkında objektif bilgi ihtiyacını karşılayacak olan bağımsız bir yüksek denetim kurumudur[249].

Kamu kurumlarının yasalara uygun, verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde faaliyet gösterip göstermediğini anlamanın en iyi yolu, bunların şeffaflık ve hesap verme sorumluluk ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamaktır. Parlamento, ancak bu takdirde yani şeffaflık sağlandığında, hesap verme sorumluluğu tam olarak

[248] GÖREN, İhsan, op.cit., s.119.
[249] COŞKUN, Arife, "Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi", **Cumhuriyetin 75. Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, 26 Ekim 1998, Ankara, Sayıştay Yayınları s.100.

yerine getirildiğinde, kendi verdiği yetkilerin ve kaynakların ne kadar iyi bir şekilde kullanıldığından emin olabilir.

Bu nedenle, sayıştayın birinci önceliği, şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu geliştirecek şekilde faaliyet göstermek olmalıdır.

Kamu kurumları, hesap verme sorumluluklarını en iyi şekilde performans ölçümü yaparak yerine getirilebileceği için dış denetimin, öncelikle kurumların performanslarını ölçme kapasitelerini arttırmaya yönelmesi gerekmektedir. Kamu kurumlarının performans ölçümü yapmaları şeffaflığı da artıran bir unsurdur. Dış denetim örgütünün performans denetimi incelemeleri kurumların performans ölçümü yapma kapasitelerini arttırdığından, daha çok sayıda performans denetimi yapılması gerekmektedir. Yani dış denetim örgütü kaynaklarını tahsis ederken performans denetimi alanına daha fazla kaynak aktarmalıdır.

Kamu kurumlarının performanslarını ölçmelerine uygun bir ortamın yasal olarak yaratılmadığı durumlarda dış denetim örgütünün denetlenen kurumların performans ölçüm sistemi oluşturmalarına yardımcı olma misyonu daha da önem kazanmaktadır[250].

Şeffaflığı sağlamanın ve hesap verme sorumluluğunu geliştirmenin bir diğer yolu; dış denetim örgütünün, denetlenen kurumların düzenledikleri mali tabloların gerçekleri yansıttığı ve güvenilir olduğu konusunda parlamentoya güvence sağlamasıdır.

Mali tablolar hakkında parlamentoya güvence sağlanması, mali denetim sisteminin bu hedef doğrultusunda yeniden tasarlanmasını gerektirmektedir. Başka ülkelerde yaşanan deneyim ve birikimlerden yararlanarak mali denetim sisteminin de iyileştirilmesi gerekmektedir. Aslında, denetim kapsamının genişlemesi ve denetim konusu olan işlemlerin sayısının artması bu değişikliği zaten zorunlu hale getirmiştir.

Parlamento adına yapılan denetimin iki temel boyutundan biri olan mali denetimin, çağdaş yöntem ve teknikler kullanılarak yapılması, şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu geliştirecek önemli bir araçtır.

---

[250] GÜLEN; Fikret, "Dış Denetim Nasıl Tasarlanmalı", **Kamu Mali Yönetimi Arenası 2-3 Nisan 2003**, Ankara, s.125.

Dış denetimin, hesap verme sorumluluğunu ve şeffaflığı geliştirmek amacıyla yapması gerekenler özetle şöyledir:

Dış denetim örgütü kamu parasının kullanıldığı her yeri denetlemeli ve kamusal hesap verme sorumluluğunun ne ölçüde yerine getirildiğini parlamentoya raporlamalı; kendi performansını değerlendirmeli ve kamuoyuna sunmalı; bağımsız bir dış denetime tabi olmalıdır. Bunun gibi kamu yönetim reformlarına öncülük etmeli; kamuoyuna ve parlamentoya açık, anlaşılır ve güvenilir raporlar sunmalı, iyi uygulama örneklerini yaymalı; eleştirel değil yapıcı yaklaşımlarla, sonuç odaklı raporlar yazmaya yönelmeli ve nihayet mali tabloların ve performans raporlarının doğrululuğunu ve güvenirliğini araştırarak elde ettiği sonuçları yasama organına raporlamalıdır.

Etkin bir demokrasi, etkin bir hesap verme sürecini gerektirir. Etkin hesap verme süreci, hükümet faaliyetlerinin yurttaşlara raporlanmasını gerektirir. Ortalama vatandaşa hitabeden, anlaşılabilir, yansız denetim raporları, hükümetle parlamento arasındaki hesap verme ilişkisine katkıda bulunur. Denetim, hesap verme sürecine, şeffaflığa inanılırlık ve güven kazandırır. Performans denetimi de, parlamento ile hükümet arasındaki hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine ve dolayısıyla demokrasinin gelişmesine katkıda bulunmaktadır[251].

8- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Hesap Verme Sorumluluğu

5018 sayılı Kanunun 1. maddesinde, Kanunun amaçlarından birinin hesap verebilirliği sağlamak olduğu belirtildikten sonra "Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları" başlıklı üçüncü bölümünün 8. maddesinde hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu madde aynen şöyledir:

"Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır."

[251] DYE, Kenneth M. Accountability, **Auditing and Democracy**, Lahore, 1996, s. 7001.

Kanun “Bakanların ve Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu “başlıklı dördüncü bölümünün 10. maddesinde bakanların, 11. maddesinde de üst yöneticilerin durumu düzenlemiştir. Bu maddeler aynen şöyledir:

“Bakanlar

MADDE 10- Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına, mahalli idareler için İçişleri Bakanına aittir.

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.

Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.”

“Üst yöneticiler

MADDE 11- Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan 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; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi, mali kontrol yetkilisi ve iş denetçiler ile muhasebe yetkilisi aracılığıyla yerine getirirler."

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasasıyla asıl olarak hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı geliştirme amacına yönelik olarak yola çıkılmıştır. Ama maddeler hazırlanırken hesap verme sorumluluğunun daha geniş tanımından hareketle yani herkesin yaptığı işin sorumluluğunu yerine getirsin anlayışı ağır basmıştır. Oysa etkili bir hesap verme sorumluluğunun yerine getirilebilmesi için bütçe süreçlerine ve performans planlarına yansıyan, karşılıklı olarak üzerinde anlaşılmış beklentilerin raporlanması esasına dayanan bir sürecin yasada yer alması, bu tür bir mekanizmanın kurulmuş olması gerekirdi. Yasada ne yazık ki bu tür düzenlemeler yapılamamıştır.

Yeni düzenleme, hesap verme sorumluluğu, stratejik plan, performans ölçümü, saydamlık, iç ve dış denetim gibi kamu yönetimi ilkeleri üzerine inşa edilmeye çalışılmaktadır. Şayet bu kavramların içi doldurulmuşsa, bunu olumlu olarak değerlendirmek gerekir. Ancak bu kavramların doğru bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı kuşkuludur. Kavramlar hatalı bir şekilde kullanılınca ortaya çıkan sistemin tasarımı da hatalı olmuştur. Hesap verme sorumluluğu doğru bir şekilde düzenlenmemiştir. Tasarının performans denetimi ve performansın raporlanması konularına yaklaşımları hatalıdır. Eksik bilgilere dayalıdır. Aynı şekilde denetimle ilgili düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun değildir. Her şeyden önemlisi, nasıl bir sistem değişikliğine gidildiği ve ne kadar büyük sorunlarla karşı karşıya kalınacağı iyi hesaplanmamış olmalıdır. Hesap verme sorumluluğu, kendisine yetki verilenlerin ve kaynak tahsis edilenlerin bu yetkileri ve kaynakları ne kadar iyi kullandıklarını raporlama, sergileme sorumluluğu olarak tanımlanabilir. Kamu kaynaklarının iyi kullanılıp kullanılmadığı, yani verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda bir kanaate ulaşabilmek için ise performans ölçümü yapılması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle hesap verme sorumluluğu en iyi şekilde performansın ölçülmesiyle ve performans ölçümü sonucu ortaya çıkan performans bilgilerinin raporlanmasıyla yerine getirilebilir. Yeni yasa, bu mekanizmaları görmezden gelmektedir. Yasanın 8. maddesinde tanımı yapılan hesap verme sorumluluğu anlayışı ile dünyada uygulanan hesap verme sorumluluğu anlayışı arasında dağlar kadar fark vardır. Yasanın 10. maddesinde bakanların

kaynakların verimli etkin ve tutumlu kullanılmasından dolayı parlamentoya karşı sorumlu olduğu belirtilmiştir. Bunu; bu biçimiyle anlamlı bir yaklaşım olarak göremeyiz. Hesap verme sorumluluğu böyle soyut ifadeler çerçevesinde yerine getirilemez. Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediği, üzerinde mutabakata varılmış taahhütlerin, ölçülebilir hedeflerin, sonuçların ne ölçüde gerçekleştiğine göre değerlendirilmelidir[252].

Bakanların, sonuçlardan dolayı parlamentoya karşı hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmesi, parlamentonun tahsis ettiği kaynaklara karşılık ne tür sonuçlar elde etmeyi taahhüt ettiğini beyan etmesine, yani ölçülebilir hedefler belirlenmesine bağlıdır. Benzer şekilde, üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmeleri de, kendilerine tahsis edilen kaynakların ve verilen yetkilerin karşılığında nasıl bir performans sergileyeceklerini beyan etmelerine, yani, ölçülebilir performans hedeflerini belirlemelerine bağlıdır. Hesap verme sorumluluğu, bu karşılıklı taahhüt ve beklentiler çerçevesinde yerine getirilmekte, performans ölçümlerine dayalı performans raporları aracılığıyla bu sorumluluğu ne şekilde yerine getirdiği sergilenmektedir[253].

Planlar, bütçeler, finansal tablolar ve yıllık raporlar hepsi birden Hükümet hesap verme sorumluluk çerçevesinin önemli öğeleridir. Her bir performansın değerlendirilmesi ve sonuçlara yönelik yönetim için gereklidir. Bu, hem Bakanlık hem de kuruluş düzeyinde doğrudur.

Kişiler, beklenen sonuçlar elde edilmediği zaman, hesap verme sorumluluk bilgilerinin üretilmesinde isteksiz olabilirler. Bu nedenle, onların bünyesindeki Bakanlıklar ve kuruluşlar hesap verme sorumluluk bilgileri üretmeye zorunlu tutulmalıdır. Sürekli ve zamanlı uygunluğu sağlamak bakımından, çerçevenin önemli öğeleri yasalaştırılmalıdır. Ayrıca, bir Bakanlığın ya da kuruluşun politikaları bu organizasyon bünyesinde hesap verme sorumluluk çerçevesini belirlemelidir[254].

---

[252] OYAN, Oğuz, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir reform nasıl ıskalanır?" **Dünya Gazetesi**, 12.12.2003.
[253] TBMM Genel Kurul Tutanağı, 22. Dönem 2. Yasama Yılı, 26. Birleşim, 10.12.2003, Oğuz Oyan'ın konuşması.
[254] Kanada Alberta Eyaleti Sayıştayı, **Hükümet Hesap Verme Sorumluluğu**, s.9.

9- Mali Hesap Verme Sorumluluğu Değerlendirme Anketleri

Bu konuda son olarak zaman zaman yapılan "ülke mali hesap verme sorumluluğunu değerlendirme anketlerine" değinmek yararlı olacaktır. Mali hesap verme sorumluluğunu değerlendirme, fonların israf edilme, başka alanlarda kullanılma veya hatalı kullanılma (kaynakların yasalara, düzenlemelere ve politikalara uygun olup olmadığı; israfa, kayıplara ve kötü kullanıma karşı korunup korunmadığı; güvenli bilgi elde edilip edilmediği, güncelleştirilip güncelleştirilmediği) riskini değerlendirmek; riski azaltma stratejilerinin uygulanabilmesi amacıyla mali yönetimin ve hesap verme sorumluluğunun iyileştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunmak ve bu doğrultuda reform programlarının başlatılmasını teşvik etmek için yapılmaktadır.

Dünya Bankasınca tasarlanan, Türkiyenin mali hesap verme sorumluluğunun değerlendirmesi anketi, Uluslar arası Para Fonu açısından kapsamlı bir biçimde yetersiz görülen alanlarda (örneğin, iç kontrol, muhasebe, denetim ve raporlama) saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi konusunda görüşler oluşturulmasına; mali yönetim risklerinin tanımlanmasına katkıda bulunması amacıyla düzenlenmiştir. Ülke mali hesap verme sorumluluğunu değerlendirilme meselesi, ana pazarlara erişimin geliştirilmesinde, Avrupa Birliğine üye adayı olarak artan bir güvenilirlik sağlanmasında; yönetişim uygulamalarının uluslar arası standartlarla uyumlaştırılmasında ve kamusal hesap verme sorumluluğunun ve kaynak yönetiminin iyileştirilmesinde Türkiyenin yararına olmaktadır.

D- Saydamlık

İnsanoğlu "kul"luktan "yurttaş"lığa pek kolay geçememiş, yüzyıllar boyunca krallar, padişahlar hatta demokratik yöntemler hesap verme sorumluğunu duymamış, ülkelerini diledikleri gibi yönetmişlerdir. Kamusal kaynaklar, yönetenlerin canı nasıl istiyorsa öyle kullanılmıştır. Yüzyıllar boyunca kimse, çıkıp, "bu değirmenin suyu nereden geliyor" diye sormamıştır.

Ancak son zamanlarda yaşanan krizler, toplumun dikkatinin giderek kamuda israf edildiği ileri sürülen kaynakların kullanımı üzerine çevrilmesine ve özellikle yolsuzluklarla kamuda saydam olmayan uygulamalar arasındaki bağlantıların daha bir göze çarpar olması dikkatlerin bu alan üzerine yoğunlaşmasına yol açmıştır. Aslında aşağıda değinileceği üzere bu gelişmelerden çok daha önce, saydamlık,

uluslar arası finansal kuruluşların ilgi alanına girmiştir. 2000 yılından itibaren Uluslar Arası Para Fonunun mali saydamlık uygulamaları düzenlemeleri, Dünya Bankası ile yürütülen ortak çalışmalar ve ekonomi bürokrasisi tarafından geliştirilen insiyatifler sonucu saydamlık alanında ciddi adımlar atılmıştır[255].

1- Saydamlık Nedir?

Saydamlık devletin milletten aldığı kaynaklarla ne yaptığı hakkında toplumu doğru biçimde bilgilendirmesidir.

Saydamlığı devletin işleyişi ve yapısının, uygulayacağı mali politikaları konusundaki niyetlerinin, devlet hesapları ve projeksiyonlarının kamuya açık olması olarak tanımlayabiliriz[256].

Bir yanda medya ve kamuoyunda yayılan yolsuzluk haberleri diğer yandan kamusal kaynakların verimsiz bir biçimde kullanıldığı yolunda kamuya yayılan inanç, bir yandan da siyasette populizme karşı gelişen toplumsal tepki, kamu harcamalarında saydamlığın önemli bir konu haline gelmesini sağlamıştır. Saydamlık, devlet faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir bir hale gelmesi olarak anlaşılmakta, bu ise devleti topluma karşı olan sorumlu ve hesap verir bir hale getirmenin en önemli araçlarından biri olarak görülmektedir.

Saydamlık, devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmada hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunması olarak tanımlanmıştır. Bu anlamıyla devlette saydamlık bir bilgi üretme ve sunma çalışması olup, bir yandan etkin ve düzenli bir raporlama faaliyeti ile diğer yandan da demokratik hayatın en vazgeçilmez özelliklerinin birisi olan seçmenin kamu siyasaları hakkında bilgi edinerek karar vermesi ile ilgili olan bilgi alma hakkıyla sıkı sıkıya bağlıdır.

Kamu yönetiminde, şeffaflıktan beklenen temel amaç güvenirliği artırarak borçların maliyetini mümkün olan en düşük seviyelere çekebilmek, eksiksiz ve doğru

[255] EMİL, M.Ferhat / YILMAZ, Hakan, **Mali Saydamlılık İzleme Raporu**, Tesev Yayınları ISBN 975-8112-44-9, İstanbul, 2004, s.9.
[256] Ibid., s.15.

bilgilendirilmiş bir yurttaşlar kümesinin makroekonomik politikalara desteğini onaylayabilmektir[257].

Bu kavram, IMF tarafından geliştirilen "Mali Saydamlık Uygulamaları Düzenlemesinde (Code of Good Practices on Fiscal Transparency) ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Saydamlık, "mali saydamlık" ve "performans saydamlığı" olarak ikiye ayrılmaktadır. Mali disipline, toplam harcama ve bileşimine ilişkin olan mali saydamlık, devletin mali işlemlerine ilişkin olarak aldığı kararlara, kamu hesaplarına ve mali projeksiyonlarına, bu işlemlerin uygulama sonuçlarına kamuoyu tarafından erişilmesi ve bu bilgilerden kamuoyunun haberdar edilmesidir[258]. Bu haliyle mali saydamlık, mali hedefler, mali uygulama ve sonuçların karşılaştırılmasına ilişkin bir raporlama sistemi gerektirmektedir[259].

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Mali saydamlık, sorumluluğu güçlendirir ve sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri artırır.

Kamu mali yönetimin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bir bilgi setinin kamuya sunulması ve sonuçta bu bilginin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesiyle kamuda etkinliğin attırılması mali saydamlığın temel ilkesi olmaktadır.

Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında mali saydamlık önemli bir araçtır. Yetki ve sorumluluklarının iyi bir şekilde ayrıştırılmaması, bütçe kapsamının kamusal harcama alanının ancak bir kısmını kavraması, muhasebe, raporlama ve kodlama yapısının yetersiz olması ve standartların geliştirilmemesi gibi nedenlerle Türk kamu mali yönetim sisteminin etkin ve sorumlu bir şekilde çalıştığını söylemek mümkün değildir. Bu anlamda kısa dönemde kamu mali sistemimizde yapılacak düzenlemelerin başında saydamlığın sağlanması yönündeki çabaların uygulamaya geçirilmesi olmalıdır.

---

[257] KARAKAŞ, Esen, "Dünyada Kamu Mali Yönetimi ve Şeffaflık", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:3, s.19.
[258] IMF, **Manuel on Fiscal Transparency**, 1998, ss.1-2.
[259] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., 79.

Devletin, özellikle kamu kaynaklarının tahsis amacı olması beklenen bütçelerinde ve buna ilişkin diğer mali mevzuatında şeffaflığın sağlanması, makroekonomik istikrarın sağlanması, yetkin devlete (yönetme kapasitesi yüksek devlete) ulaşılması açısından çok önemli bir ön şart olarak görülmektedir[260].

Saydamlık, Devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirmektedir. Bir ülkede mali saydamlıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri (bütçe dışı mali faaliyetler dahil) gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin yayımlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir. Mali raporlama, zamanında, kapsamlı, güvenilir ve anlaşılır olmalı ve hedeflerden sapmalar varsa bunları açıkça göstermelidir. Ayrıca, mali bilgiler kamuoyuna açık olmalıdır. Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullarından biri haline gelmiştir[261].

Performans saydamlığı ise, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa ilişkin olup; hükümetin performans hedefleri, performans göstergeleri ve sonuçların değerlendirilmesine ilişkin bir raporlama gerektirmektedir[262].

2- Saydamlığın Uluslar Arası Boyutu

1970'lerde başlayıp ilerleyen zaman içinde kâh Latin Amerika'da kâh Uzak Asya'da ya da başka yerlerde ortaya çıkan krizler sonucu Devlete güven azalmış, insanlar, ödedikleri vergilerin nereye harcandığını merak etmeye başlamışlardır. Bundan da önemlisi, yaşanan krizler uluslar arası örgütleri de harekete geçirmiş; krizlerden sonra yeniden yapılandırma çalışmalarında saydamlığa giderek artan oranda vurgu yapılmaya başlanmıştır[263].

1997 yılında Doğu Asya'da yaşanan finansal krizin tartışılması sürecinde, piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması, bu krizin nedenlerinden birisi olarak gösterilmiştir. Bu tarihten sonra klasik bütçelerin ekonomilerin maruz

[260] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin…., s.13.
[261] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., s.79.
[262] Maliye Bakanlığı, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara, 2002, s.22.
[263] EMİL, M. Ferhat / YILMAZ, H.Hakan, op. cit., s.11.

kaldıkları mali riskleri tanımlamada ne kadar yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Sadece Asya ekonomilerinin değil, diğer ülke ekonomilerinin resmî bütçe hesaplarının, ekonomilerin gerçek durumlarından daha sağlam bir görünüm sağladıkları gözlenmiştir. Buradan hareketle başta uluslar arası örgütler olmak üzere dünyada doğru bilginin üretilmesi ve yayımlanmasını sağlamak üzere mali saydamlık konusunda çalışmalar yoğunlaşmıştır.

Bu bağlamda yukarıda anılan, Uluslar Arası Para Fonunun (IMF) Guvernörler Kurulu Geçici Komitesi üye ülkeler için 16.04.1998 tarihinde yapılan toplantısında şeffaflık ilkesi bakımından ideal kuralları düzenleyen "Mali Şeffaflık İyi Uygulamaları Tüzüğü"nü (Code Of Good Practices on Fiscal Tranparency) kabul etmiştir. Tüzüğün amacı, uzun vadede sistemin ürettiği verilerle ülkenin mali sürdürebilirliğinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesini sağlamak, kısa vadede ise etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında da yeterli bilgi üretilebilmesini mümkün kılmaktadır. Bu Tüzüğe göre IMF üyesi ülkelerde desteklenmesi istenen aşağıdaki temel ilkeler tespit edilmiştir:

Rollerin ve sorumlulukların belirgin olması: Kamu sektörünün açıkça tanımlanması, kamu sektörünün ekonominin geri kalan kısmından kesin bir şekilde ayrılması, kamu sektörü içindeki politika ve yönetim rollerinin açıkça tanımlanması, mali yönetim için açıkça belirlenmiş yasal ve yönetsel çerçeve olması gerekmektedir.

Bilginin kamuya açık olması: Hükümet, bütçe dışı işlemler de dahil olmak üzere tüm mali faaliyetler hakkında bilgi vermeli; mali riskler, vergi harcamaları ve yarı mali nitelikteki faaliyetleri de raporlamalıdır.

Bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması: Bütçe, mali politika hedeflerini, makro ekonomik çerçeveyi, dayandığı politikaları ve mali riskleri belirtmelidir.

Denetimin bağımsız olması[264]

Saydamlık, harcama yönetiminin temel ilkelerinin uygulamada ne ölçüde gerçekleşebildiğini saptamaya dönük temel unsurları belirleyen bir üst kavramı gibi düşünülebilir[265].

IMF ve Dünya Bankasının girişimlerine ilâveten Avrupa Birliğine uyum dönemi ve demokratikleşme yolunda atılan adımlar da saydamlığa ivme kazandırmaktadır. Avrupa Birliği müktesebatının Avrupa Birliği fonlarının kullanılmasında saydamlığa ve hesap verilebilirliğe verdiği önem, Birliğe girmek isteyen ülkelerin saydamlık standartlarını kendi ulusal mevzuatlarına yansıtmalarında ciddi bir faktör olmuştur. Aday ülkelerin Avrupa Birliğinin Maasricht Kriterlerine uyum çabaları, saydamlığın önemini artırmıştır[266].

3- Saydamlığa İlişkin Sorunlar

Ülkemizde kamu mali yönetimi birçok alanda saydamlık açısından eksiklikler taşımaktadır.

IMF tarafından hazırlanan "Mali Şeffaflık İyi Uygulamalar Tüzüğü"ne ve buradan hareketle ortaya konan minumum standartlara göre Türkiye'de ortaya çıkan eksikliklerin başlıcaları şunlardır:

• Mevcut raporlama sisteminin kapsamı son derece dardır. Kamusal kaynak kullanan birçok faaliyet raporlanmamaktadır.

• Raporlamada uluslar arası kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmamaktadır.

• Bütçe kanununun bağlayıcılığı son derecede düşüktür; bütçe birliği ilkesi çiğnenmektedir.

• Hedef- sonuç karşılaştırılması hemen hemen hiç yapılmamaktadır.

---

[264] Devlet Planlama Teşkilâtı Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **"Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık", Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara 2002, s.83.
[265] GEDİKLİ, Bülent op. cit., s.80.
[266] EMİL,M. Ferhat / YILMAZ, H. Hakan,op. cit., s.23.

• Bağımsız dış denetim zayıftır. Denetim daha ziyade uygunluk üzerine yoğunlaşmakta olup, performans denetimi henüz çok yenidir. Böylece, kamuoyu, kendisinden toplanan kaynakların nasıl kullanıldığına dair bilgi sahibi olamamaktadır.

• Bütçenin kapsamı çok dardır. Bunun sonucu olarak kamu kaynaklarının ancak çok küçük bir kısmı Meclisin onayı ile kullanılmakta ve daha sonra da Meclis adına denetlenmektedir.

• Bütçe dışı kamusal faaliyetler bütçe metni ile birlikte Meclise sunulmamaktadır.

• Hükümetin yarı mali nitelikli faaliyetleri açıklanmamaktadır.

• Merkezi hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri, vergi harcamaları ve kamu bankaları, KİT'ler ve merkez bankaları ile ilişkilerinden kaynaklanan yarı mali nitelikteki faaliyetleri bütçe metni ile birlikte yayınlanmamaktadır.

• Hükümetler mali sürdürebilirlik kapsamındaki görüşlerini ve bu konudaki çalışmalarını bütçe metni ile birlikte Meclise açıklamamaktadır.

• Varsayım ve tahminlerdeki sapmalar, gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler vs. nedeniyle ortaya çıkabilecek mali riskler raporlanmamaktadır.

• İşlemlerin sınıflandırılması, kamu fonlarının toplanması ve kullanılmasında yönetsel sorumlulukların değerlendirilmesine imkân vermektedir.

• Bütçe görüşmelerinde bütçe genel dengesi yanında ekonomik analiz yapmaya imkân verecek farklı bütçe açığı tanımları kullanılmamaktadır.

• Muhasebe standartlarını gösteren herhangi bir doküman hazırlanmamaktadır. Muhasebe sisteminin sadece nakit bazlı olması ekonominin değerlendirilmesinde problemlere neden olmaktadır.

• Vergi kanunlarının anlaşılmasında bazı problemlerle karşılaşılmakta, ayrıca bu kanunlar çok sık değişmektedir. Mali mevzuat çoğu zaman ilgili kurumların dahi haberi olmadan kamuoyunda ise hiç tartışılmadan yasalaşmaktadır. Bu kanunların taslak hallerinin çeşitli platformlarda tartışılmasını mümkün kılmak gerekmektedir.

• Sonuç hesaplarının kapsamı da tıpkı konsolide bütçe gibi çok kısıtlıdır. Kamu faaliyetleri bir bütün olarak değerlendirilememektedir. Kamu fonlarının dış denetimi farklı denetim kurumlarınca yerine getirilmektedir.

Bu konuda yapılan çalışmalarla geliştirilen değerlendirme formunun dört ana başlık için Türkiye açısından doldurulması sonucunda, Türkiye'nin mali saydamlığının iki farklı yönteme göre %59,7 ve %48,9 olduğu görülmüştür. Yüz üzerinden düşünüldüğünde bu iki oran da aslında düşük bir değere karşılık gelmektedir. Çünkü yaklaşık 40-50 puan arasında bir düşük oranda gerçekleşmesi sistemde gerçekten önemli açıkların olduğuna işaret etmektedir. Özellikle ikinci yöntemin varsayımları kullanılarak yapılan hesaplama bu sorunu daha net bir şekilde ortaya çıkarmaktadır. Yüzde 48,9 değeri kamu mali yönetiminde saydamlık standartları açısından gerçekten açıkları olan düşük bir düzeyi ifade etmektedir[267].

Mali saydamlık konusundaki eksiklikler sadece Türkiye'ye özgü değildir. Aslında, mali saydamlık konusunda gelişmiş ülkelerin de mükemmel ve kusursuz olduğu söylenemez. Bu durum belki de saydamlığın, bir kere ulaşılıp durdurulamayan, sürekli değişen dinamik bir kavram olmasından kaynaklanmaktadır. Keza, kamu hizmetleri talebi siyasal süreç içinde belirlenmekte olup, kamu hizmet üretimine yönelik siyasi tercihlerin saydamlaşması kolay değildir. Hangi kamusal mal veya hizmetlerin hangi bileşim ve kalitede üretileceğine ilişkin tercihleri tam olarak beyan edebilmek ve siyasal sürece tam olarak yansıtabilmek olanakları sınırlıdır[268].

Türkiye gibi ülkelerde siyasal tercihlerin saydamlaşmasının gelişmiş ülkelere göre ek güçlükleri de bulunmaktadır:

• Eğitim düzeyinin düşüklüğü, bilinç düzeyinin, kişisel sorun düzeyinden toplumsal sorunlar düzeyine çıkmasını engellemektedir.

• Düşük ve dağılımı adil olmayan gelir dağılımı, sadece bir üst gelir düzeyine geçiş kanalları (eğitimde fırsat eşitliği gibi) kapalı kalmamakta, günlük yaşam kavgasının ağırlığı nedeniyle toplumsal taleplerin billurlaşması mümkün olamamakta ve yurttaşlık bilincinin gelişmesi yetersiz kalmaktadır.

---

[267] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminde…., s.84.
[268] OYAN, Oğuz, "Mali Saydamlık için Türkiye hazır mı?" **Dünya Gazetesi**, 20.10.2000.

• Kültürel yapı itibariyle bıçak kemiğe dayanmadan tepki vermeyen bir toplumsal özelliğe sahibiz.

• Medyadaki aşırı tekelleşme ekonomik ve siyasal çıkar gruplarına göre haber üretimine neden olabilmektedir ki bu mali saydamlık açısından olumsuz bir durumdur[269].

4- Saydamlık Konusundaki Gelişmeler

Saydamlık alanında uluslar arası gelişmeler, ülkemize de yansımakta gecikmemiş; özellikle 1990'lı yıllarda önce ekonomi ve maliye bürokrasisi bu konuyla ilgilenmeye başlamıştır.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları sırasında kurulan "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu"nca konu enine boyuna incelenerek özgün bir rapor hazırlanmıştır[270].

Yukarıda işaret edildiği üzere uluslar arası kuruluşların çabaları, Avrupa Birliği giriş sürecinin gerekleri, ekonomik krizler ve ulusal düzeydeki gayretlerle saydamlık bugün artık siyasi otoritenin kayıtsız kalamayacağı bir aşamaya gelmiştir[271].

Bu konuda gelişmeleri şöyle özetleyebiliriz:

• Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde başlatılan saymanlıkların otomasyonu projesi (SAY2000)

• Temmuz 2000'de yayınlanan IMF Türkiye Mali Saydamlık ve Seçilmiş Kamu Harcama Yönetimi Konularının Gözden Geçirilmesi Raporu (Turkey - Review of Fiscal Transparency and Selected Public Expenditure Management Issues)

• Dünya Bankasınca Ağustos 2001'de yayımlanan ve kısaca PEIR olarak bilinen Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Gözden Geçirilmesi Raporu (Turkey, Public Expenditure and Institutional Review Reforming Budgetary Institutions for Effective Government)

---

[269] Ibid.
[270] DPT, Sekizinci Beş yıllık Kalkınma Planı, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara 2000, passim.
[271] EMİL, M. Ferhat / YILMAZ, H. Hakan, op. cit., s.26.

• Fonların büyük bir bölümü bütçe içine alınmıştır.

• Görev zararları bütçede gösterilmeye başlanmıştır.

• Hazine garantileri ve diğer mali yükümlülüklerin envanterleri çıkartılarak kamuoyuna açıklanmıştır.

• 2001 yılında "Kamuda Etkin Yönetim ve Şeffaflığın Sağlanması" başlığı altında yolsuzlukla mücadele eylem planı hazırlanmıştır.

• 2 Ocak 2004 tarihinde Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanının koordinatörlüğünde bu eylem planının ele alınacağı izlenimini veren bir teknik komitenin kurulmasına dair bir Başbakanlık Genelgesi yayımlanmıştır[272].

• 04.01.2002 tarih ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile 05.02.2002 tarih 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu çıkarılmıştır[273].

Bu yasal düzenlemelerle diğer bazı amaçlar yanında saydamlığın ve kamuoyu denetiminin güçlendirilmesi amaçlanmaktadır.

• 28.03.2002 tarih ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır. Böylelikle borç yönetimiyle ilgili alarak mali saydamlık açısından çok önemli bir adım atılmıştır[274].

• 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. Kanunun 1. maddesinde mali saydamlığın sağlanması amaçlar arasında sayılmış olup, "Mali saydamlık" başlıklı 7. madde aynen şöyledir:

"Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,

b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,

[272] EMİL, M. Ferhat / YILMAZ, H. Hakan, op. cit., ss.24-25, 30-32.
[273] Resmî Gazete, T.22.01.2002, S.26648
[274] Resmî Gazete, T.09.04.2002, S.24721.

c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,

d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,

Zorunludur.

Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir"

• 09.10.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu çıkarılarak yürürlüğe sokulmuştur[275].

• Kamu Yönetimi Temel Kanunun Tasarısının 5. maddesinde, kamu yönetiminin kuruluş ve işleyişinin temel ilkeleri meyanında kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde saydamlığın esas alınması öngörülmüştür.

• Kesin hesap kanunlarında yer alan verilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı konusunda Anayasa uyarınca Sayıştayca düzenlenerek Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan genel uygunluk bildirimlerinde 1995-2002 yıllarına ait dış borç hesaplarına tam, doğru ve uygun olmadıkları gerekçesiyle uygunluk verilmemektedir[276]. Bu nedenle idare tarafından yapılan çalışmalar dış borçlar konusunda daha saydam bir ortamın hazırlanmasına katkıda bulunmuştur.

Saydamlık konusunda çok yeni ve sevindirici bir gelişmeye değinmek isteriz. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce yayınlanan Kamu Hesapları Aylık Bülteninde artık harcamalar hem ekonomik hem de fonksiyonel ayırıma tabi tutularak yayımlanmaya başlanmıştır[277]. Bu, toplumun çeşitli kesimlerinin bütçeyle kendilerine sağlanan imkânları daha yakından izlenmesine olanak sağlayan bir gelişmedir. Bu tür düzenlemeler, hem Devletin maliye politikasının ekonomik etkilerini daha doğru ölçebilmek, hem de saydamlık bakımından son derece önemlidir. Bizim gibi sermaye hesabının açık olduğu ekonomilerde doğru ve yeterli

[275] Resmî Gazete, T.24.10.2003, S.25269.
[276] En son örnek Sayıştay Genel Kurulunun 06.10.2003 tarih ve 5071/1 sayılı kararıdır.
[277] Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Kamu Hesapları Aylık Bülteni** Mart 2004,Ankara.

bilgi eksikliği spekülasyona ve kendi kendini besleyen krizlere neden olabilmektedir. Bu itibarla saydamlık konusunda uyulması gereken uluslar arası kurallar giderek önem kazanmaktadır. Bu kurallara uyularak zamanında, yeterli ve doğru bilgilerin kamuoyuna sunulması çok önemlidir[278].

5- Öneriler

Tüm bu olumlu gelişmelere rağmen saydamlık bakımından Türkiyenin durumu iç açıcı değildir.

IMF tarafından geliştirilen Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünden yola çıkılarak, ancak daha statik bir nitelik taşıyan IMF metodolojisine oranla çok daha kapsamlı, ülkemiz mali yönetim sisteminin özelliklerini dikkate alan hükümetlerin bu alanda atacağı adımları ve uygulayacağı politikaları periyodik olarak izleyebilecek, ulaşılan sonuçların kamuoyuna yansıtılacağı bir "Mali Saydamlık İzleme Endeksi" oluşturulmuştur. Endeksin temel amacı ülkemizde mali saydamlığın düzenli olarak ölçülmesi suretiyle sorunlu alanlarda geliştirilmesi gereken konuların saptanması ve mali saydamlığın gelişim düzeyinin belirlenmesidir. Türkiye Mali Saydamlık İzleme Endeks Değeri ortalama olarak yüz puan üzerinden 44.1 düzeyinde çıkmıştır. Katılımcıların ortak algılaması mali saydamlık düzeyinin yeterli olmadığı ve geliştirilmeye muhtaç olduğu yolundadır[279].

Yukarıda tanımlanan çerçevede, IMF İyi Uygulamalar Tüzüğünün getirdiği sistematik yapı içinde geliştirilen öneriler şu şekilde özetlenebilir:

● Bütçe kapsamının genişletilmesi, bunun yasal ve siyasal olarak yapılmasında zorluklar olması halinde kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip raporlar hazırlanmasının sağlanması ve bunların konsolide edilmesi suretiyle toplam hakkında bilgi edinilmesi,

● Konunun seçmen, sivil toplum kuruluşları ve medya tarafından sahiplenilmesi, takip ve talep edilmesi,

● Bir devlet bilançosu ve bunu destekleyici mali raporların yayımlanması,

● Uluslar arası kabul edilen standartlara uygun bir muhasebe sisteminin oluşturulması,

---

[278] ÖZTRAK, Faik, "Bütçe uygulamaları daha saydamlaşıyor," **Milliyet Gazetesi**, 05.04.2004.
[279] EMİL, M. Ferhat / YILMAZ, H.Hakan, op. cit., s.45,59.

● Sayıştay'ın dış denetimi daha etkin bir biçimde yapacak doğrultuda yeniden yapılandırılması,

● Bütçe çalışmalarının orta vadeli bir mali program çerçevesinde yapılması,

● Bütçe tahminleri analiz yapmaya ve sorumlulukları tanımlamaya imkân veren bir yapıda hazırlanmalı ve sunulmalı,

● Hükümet işlemlerinin brüt bazda raporlanması, böylece kalemlerin gerçekleşmeleri hakkında daha doğru bil edinilmesi,

● Yapılan raporlamaların kapsamlı ve güvenilir olması yanında geçmiş dönem sapmalarını göstermesi,

● Yıllık bütçe ve sonuç hesaplarında kullanılan veri ve muhasebe standartlarının açıklanması,

● Mali bilgiler ve raporların düzenli yayınlanması konusunda taahhütte bulunulması

● Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler ve vergi harcamaları için raporların hazırlanmaya başlanması, böylece mali risklilik analizlerine imkân tanınması,

● Mali mevzuatın bugünkü karmaşık yapısından kurtarılması, basitleştirilmesi, bu konudaki gelişmelerle beraber ülkedeki tüm yasal düzenlemelerin teknolojik imkânlarda kullanılarak (tasarıların internete konması gibi) kamuoyunda tartışılmasının sağlanması[280].

6- Saydamlık ve Sayıştay

Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında mali saydamlık önemli bir araçtır. Yetki ve sorumluluklarının iyi bir şekilde ayrıştırılmaması, bütçe kapsamının kamusal harcama alanının ancak bir kısmını kavraması, muhasebe, raporlama ve kodlama yapısının yetersiz olması ve standartların geliştirilmemesi gibi nedenlerle Türk kamu mali yönetim sisteminin etkin ve sorumlu bir şekilde çalıştığını söylemek mümkün değildir. Bu anlamda kısa dönemde kamu mali sistemimizde

[280] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yenilenmesi…, ss.13-14.

yapılacak düzenlemelerin başında saydamlığın sağlanması yönündeki çabaların uygulamaya geçirilmesi olmadır.

IMF'nin Tüzüğünde geliştirilen ilkeler çerçevesinde yapılan değerlendirme ve analiz sonucunda yukarıda bahsedilen eksikliklerin giderilmesi özellikle kısa dönemde kamu mali sisteminin etkim çalışması için kaçınılmaz görünmektedir. Burada yapılan öneriler ağırlıklı olarak Tüzüğün sistematik çerçevesi içinde geliştirilmiştir. Tüzüğün kısa vadede amacı daha önce de belirtildiği üzere etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında yeterli bilgi üretilmesini mümkün kılmak, uzun dönemde ise ülkenin mali sürdürebilirliğinin doğru değerlendirilebilmesini mümkün kılacak analizler yapmaya elverişli veri üretmektir[281].

Mali Saydamlık, çağdaş kamu mali yönetiminin temel ilkelerindendir. Saydam bir kamu mali yönetimi oluşturulması, mali verilerin zamanında kamuoyuna sunulması ve raporlanmasıyla mümkündür.

Raporlama konusunda yüksek denetim kurumları olan Sayıştayların rolleri büyüktür.

Etkin bir saydamlık sisteminin önemli bir parçası hükümetlerin mali hedefleri ile uygulama sonuçlarının karşılaştırılması ve bağımsız dış denetimdir. Türkiye'de konsolide bütçe bağlamında bu karşılaştırma ve denetim Kesin Hesap Kanunu ve Sayıştay tarafından hazırlanan Genel Uygunluk Bildirimi'nin Meclis tarafından görüşülmesi ve kabulü yoluyla yapılır.

Ülke ekonomisinin daha iyi değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel şartlardan biri haline gelmiştir. Ancak, saydamlığın tam olarak hayata geçirilebilmesi için, mali belgelerin kamuoyuna açık olması yanında bunların bağımsız bir denetim organı tarafından değerlendirilip denetlenmesi de gerekmektedir ki, bunu yapacak olan da Sayıştaydır. Denetim kurumları halkın doğru bilgilenme ihtiyacını karşılayarak saydamlığa katkıda bulunurlar. Yönetimde saydamlığın sağlanabilmesi için bağımsız ve yansız bir denetime ihtiyaç vardır. Yeni yönetim anlayışıyla birlikte yönetim ortamı daha karmaşık bir hale gelmiştir. Mali olay ve işlemlerin ortalama bir yurttaş tarafından kolayca anlaşılması her zaman mümkün olmayabilmektedir. Bu

[281] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden…, s.127.

nedenle denetim giderek önem kazanmakta, denetim sonuçlarının kamuoyuna açıklanması gerekmektedir. Vatandaşın anlayabileceği, yansız, kanıtlara dayalı denetim raporları, saydamlığın sağlanmasında çok önemlidir.

Sayıştaylar denetimlerinde, raporlanan bilgilerin doğruluğu ve güvenirliğini araştırmakta ve bir anlamda parlamentoya ve kamuoyuna söz konusu raporlama faaliyeti hakkında güvence sağlamaktadırlar[282].

Anayasamıza göre Sayıştay bir taraftan Devletin gelir, gider ve mallarını Meclis adına bağımsız ve yansız olarak denetlemek, diğer yandan sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamak suretiyle, Devletin sağlıklı, düzenli ve verimli olarak işlemesine katkıda bulunan Anayasal bir kurumdur.

Yargılama yönüyle Sayıştay, gelir, gider ve mal işlemlerini ve bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemekte ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yoluyla kesin hükme bağlamaktadır. Böylece, yürütmenin uygulamaların nihai olarak parasal işleme dönüştürüldüğü tahakkuk birimi ile saymanlıkların hatalı işlemlerinden doğan zararların sorumlulardan tahsilini sağlar. Parlamento adına denetim yönüyle ise, genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleriyle mallarını Meclis adına denetlemek ve denetim sonuçlarını Meclis'e sunmakla yükümlüdür.

Yasalarla verilen inceleme, denetleme görevi sonucunda, Anayasanın 164. ve Sayıştay Yasası'nın 81. maddesi uyarınca "Genel Uygunluk Bildirimleri" hazırlanmakta, 832 sayılı Sayıştay Kanununa göre de değişik türde raporlar düzenlenmesi gerekmektedir.

Sayıştay raporlarının genel amacı kamu hesaplarının doğru ve denk olup olmadığı; kamu mali sistem ve kontrollerinin etkili bir şekilde kurularak işletilip işletilmediği; kamu kaynaklarının tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkeleri gözetilerek kullanılıp kullanılmadığı hakkında bilgi sağlamak ve görüş vermektir. Meclise sunulan genel uygunluk bildirimleri ve bu nitelikteki yıllık diğer mali raporlar;

● Kamu hesaplarının analizini gerçekleştirerek ve yorumunu kolaylaştırarak kesin hesap kanunlarına içerik kazandırmaktadır.

[282] ÖZEREN Baran / KAYA, Safiye, "Kamu Harcamalarının Denetimi Bağlamında Sayıştay'ın Avrupa Birliğine Uyumlaştırılması", **17.Türkiye Maliye Sempozyumu**, 22-25 Mayıs 2002, Fethiye, Ankara, s.287.

● İzleyen yıl bütçesinin daha sağlıklı bir temelde görüşülüp yasalaştırılmasına imkân sağlamaktadır.

● Mali Yönetim Sistemleri ile bunların içerdiği süreçlerin sağlıklı bir şekilde işletilmesini sağlamak amacıyla yanlış uygulamaları ve tıkanıkları ortaya koymaktadır.

● Mali yönetimde saydamlığın sağlanmasına ve mali hesap verme sorumluluğunun yerleşmesine ve gelişmesine katkıda bulunmaktadır.

Sayıştay 1996 yılından bu yana, Genel Uygunluk Bildirimi ekinde o yılın bütçe uygulaması sonucu harcamalarla ve gelirlerle ilgili ayrıntılı verileri içeren ve tahminlerle gerçekleşmeler arasında oluşan sapmaları gösteren "Bütçe Uygulama Sonuçları Raporu"nu sunmaktadır. Yine aynı yıldan beri, önemli mali denetim bulgularını içeren "Hazine İşlemleri Raporu"nu hazırlamaktadır. Ayrıca 1997 yılından başlayan uygulama sürdürülerek, Meclise "Dış Borç İzleme Raporu" sunulmaktadır[283].

E- Avrupa Birliğine Giriş Süreci

Avrupa Birliğine giriş, ülkemizin kırk yılı aşkın bir zamandır benimsediği temel bir tercihtir. Avrupa Birliği süreci, yönetim yapımızın çağdaş standartlara kavuşması için itici bir güç oluşturmaktadır. Keza, bu süreç, denetim sistemimizin iyileştirilmesinde de önemli bir değişim faktörü olarak gündeme gelmektedir.

Kamu harcamalarında saydamlığın sağlanması ve hesap verme sorumluluğuna ilişkin mekanizmaların oluşturulması Avrupa Birliği Müktesebatında yer alan önemli kriterler arasındadır.

Öte yandan Kopenhag Zirvesinde belirlenen kriterler uyarınca yeni üye devletlerin "demokrasiyi ve hukukun üstünlüğünü güvence altına alan kurumların istikrarını sağlamak" üzere belirli politik ve ekonomik koşullara uyması gerekmektedir. Bu koşullar etkin bir Sayıştayın oluşturulmasını da içermektedir. Başka bir deyişle Avrupa Topluluğu Anlaşması aslında, bu tür kurumların varlığına ve bunların Avrupa Birliği Sayıştayı (Avrupa Sayıştayı) ile işbirliği yapmalarına atıfta

[283] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden…, ss.95-96.

bulunmaktadır. Bu anlamda Sayıştaylar demokrasinin güvencelerinden birini oluşturmakta ve sonuçta bütünleşme kriterlerine tabi olmaktadırlar.

Sayıştaylar, ayrıca, Avrupa Birliği fonlarından yapılan ödemeleri yönetmek ve harcamalara izin vermek üzere görevlendirilmiş ulusal kurumların hesaplarını Avrupa Komisyonundan önce onaylama sorumluluğunu üstlenebilmektedirler. Keza Avrupa Birliği fonlarının aday ve üye ülke kaynaklarının genel mali kontrol standartları da tüm kaynakların ve varlıkların etkin şekilde dış denetime tabi olmasını gerektirmektedir. Dış denetim (sayıştay denetimi) mali kontrol sistemlerinin nasıl uygulandığının ve işlediğinin değerlendirilmesinde ve raporlamasından yaşamsal bir rol oynamaktadır[284].

Avrupa Birliğince kamu denetim alanında belirlenmiş asgari şartların varlığından söz edilemez. Bununla birlikte "INTOSAI Denetim Standartları ve Diğer Tavsiyeler", "INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberi", "OECD - Avrupa Birliği Ortak Girişimi SIGMA (Support of Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries - Orta ve Doğu Avrupa Ülkelerinde İdarenin ve Yönetimin İyileştirilmesine Yönelik Destekleme Girişimi) tarafından Avrupa Birliğine katılma sürecindeki ülkelere yardımcı olmak üzere bir "Yüksek Denetleme Kurumları Kıyaslama Listesi" ve "AB'ye Aday Üye Ülke Konumundaki Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkeleri Sayıştayları İçin Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubunun Tavsiyeleri"nde yer alan ilkelere uygun bir denetim AB'ye uyum için asgari ölçütler olarak değerlendirilebilir.

1- OECD - Avrupa Birliği Ortak Girişimi SIGMA'nın "Yüksek Denetim Kurumları Kıyaslama Listesi"nde Yer Alan Koşullar

Bu liste SIGMA'nın nasıl bir yüksek denetim kurumu hedeflediğini ortaya koymaktadır. Listede yer alan soruları kısaca şöyle sıralamak mümkündür[285].

1. Tüm kamu kurum ve kuruluşlarıyla tüm kamu fonları ve kaynakları denetim kapsamında mıdır?

2. Denetim, INTOSAI denetim standartlarında belirtildiği üzere düzenlilik ve performans denetimlerini içermekte midir?

[284] ÖZEREN, Baran KAYA, Safiye,"Kamu Harcamalarının Denetimi Bağlamında Sayıştay Avrupa Birliğine Uyumlaştırılması", s.287.
[285] Ibid., ss.292-293.

3. Yüksek denetim kurumu yeterli bağımsızlığa sahip midir?

4. Sayıştay hangi denetimi yürüteceği konusunda karar verirken serbest midir?

5. Denetim sonuçları kamunun ve yasama organının istifadesine sunulabilmekte midir?

6. Sayıştay görevini etkin bir şekilde yerine getirebilmek için gerekli donanıma ve uzmanlığa sahip midir?

7. Sayıştay raporları yansız, olgulara dayalı olarak ve zamanında hazırlanabiliyor mu?

8. Sayıştayın denetimi (yaptığı iş) parlamento tarafından etkin bir şekilde değerlendiriliyor mu?

9- Sayıştayın yayınlanmış raporlarına hükümet resmî ve kamuoyuna açık bir biçimde cevap veriyor mu?

10. Sayıştay, kendisi ve Parlamento tarafından yapılan tavsiyelerin uygulamaya konulup konulmadığın izliyor mu?

11. Sayıştay, uluslar arası genel kabul görmüş ve Avrupa Birliği ihtiyaçlarına uygun denetim standartlarını kabul etmiş midir? Bu standartlar ne ölçüde uygulamaya konmuştur?

12. Sayıştay hem kurumsal alanda hem de detaylı iş düzeyinde faaliyetlerini planlama ve organize etme yönünden uygun düzenlemelere sahip mi?

13- Sayıştay Avrupa Birliğine giriş sürecinin gereklerinden yeteri kadar haberdar mı?

Bu kontrol listesinde yer alan sorulardan nasıl bir yüksek denetim kurumu hedeflendiği anlaşılabilmektedir.

2- Avrupa Birliğine Aday Ülke Konumundaki Merkezi ve Doğu Avrupa Ülke Sayıştaylarının Entegrasyonu İçin "Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubu"nun Tavsiyeleri

Merkezi ve Doğu Avrupa ülkeleri Sayıştaylarının Avrupa Birliğiyle entegrasyonunu sağlamak amacıyla ihtiyaç duyulan ortak temel kriterleri belirlemek üzere oluşturulan bir çalışma grubunca "Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında

Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişleriyle ilgili Tavsiyeler" başlıklı bir rapor hazırlanmıştır[286].

Rapor, Avrupa Sayıştayı, Arnavutluk, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Hırvatistan, Letonya, Macaristan, Romanya, Slovenya, Slovakya ve Oturum Başkanı Polonya yüksek denetim kurumlarının temsilcilerinden oluşan bir Çalışma Grubunca kaleme alınmış olup Başkanların 25-26 Ekim 1999 tarihli Prag toplantısında onaylanıp resmîyet kazanmıştır.

Sözü edilen ortak temel kriterleri saptayan Çalışma Grubunun tavsiye ettiği ve ortak kriter olarak saptadığı ölçülerin entegrasyonun sağlanması bakımından Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkelerinde bulunması gereken ilkeler olarak anlaşılması gerekir. Dolayısıyla bu çalışma grubunun Sayıştaylar ile ilgili olarak ortaya koyduğu kriterler etkili ve çağdaş Sayıştay denetiminin önemli ölçüleri olarak kabul edilmelidir.

Çalışma Grubu, her yüksek denetim kurumunun kendine özgü durumunu göz önünde bulundurarak ve bu kurumlara özgü şartları yorumlayarak etkin bir yüksek denetim kurumu için 11 tavsiye geliştirmiştir. Dört ana bölüm içinde ele alınan 11 tavsiye şöyle sıralanabilir:

Yasal Çerçeve

Tavsiye 1: Sayıştaylar Anayasada ve yasada yer alan ve yönetmelikler, kurallar, prosedürlerle tamamlanan eksiksiz, istikrarlı ve uygulanabilir bir yasal temele dayanmalıdırlar.

Tavsiye 2: Sayıştaylar görevlerini tarafsız ve etkin bir şekilde yerine getirebilmek bakımından işlevsel, kurumsal, operasyonel ve mali bağımsızlığa sahip olmalıdırlar.

Tavsiye 3: Sayıştaylar ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına ve yönetildiğine bakılmaksızın tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini (AB fonları da dahil) denetlemek üzere Anayasada ve kanunlarda açıkça ifade edilen yetkilere ve araçlara sahip olmalıdırlar.

---

[286] Sayıştay Başkanlığı, **Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişle ilgili Tavsiyeler**", Çev. Baran Özeren / Safiye Kaya, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:10, Ankara, 2000.

Tavsiye 4: Sayıştaylar dış denetimi kamu kesiminin bütününde düzenlilik ve performans denetimlerini kapsayacak şekilde yürütmelidirler.

Tavsiye 5: Sayıştaylar çalışmalarının sonuçlarını hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın özgürce raporlayabilmelidirler. Raporlar parlamentoya sunulabilmeli ve kamuya açıklanabilmelidir.

Denetim Standartlarının Uyarlanması ve Uygulanması

Tavsiye 6: Sayıştaylar mevcut ulusal deneyimlerin varlığını göz ardı etmeksizin INTOSAI Denetim Standartlarını, INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleriyle uyumlu standartlarını ve denetim politikalarını ve AB için de uygulanması kabul görmüş IFAC tarafından yayımlanmış olan kamu kesimi denetim standartlarını usulüne uygun biçimde benimsemeli, yürürlüğe koymalı ve duyurmalıdırlar.

Denetim standartları sayıştayın çalışmasına, denetim görevine kabul edilebilir bir kalite ve yeterlilik düzeyi kazandırmak üzere süreklilik ve güvenilirlik temelinde uygulanmalıdır. Sayıştaylar, bu nedenle, standartların yaşama geçirilmesini ve uygulamada bunlardan yararlanılmasını teşvik etmek üzere denetim el kitapları ve ayrıntılı teknik rehberler hazırlamalıdırlar.

Sayıştayın Yönetimi

Tavsiye 7: Sayıştaylar, görev ve yetkilerinin en etkin bir biçimde yerine getirilmesinin temini bakımından beşeri ve mali kaynaklarını en verimli tarzda kullanmayı başarmalıdırlar. Bu itibarla, Sayıştay yönetimi kurumun üstün kalitede ve etkin denetim çalışmaları ve raporları üretmek amacıyla eksiksiz biçimde organize olma güvencesine katkıda bulunmak üzere politikalar üretmeli, tedbirler almalı ve bunları geliştirmelidir.

Tavsiye 8: Sayıştaylar ön katılım sürecinin gerekleriyle bağlantılı olan çalışmanın düzgün bir biçimde yürütülmesi amacıyla kurum içi organizasyonunu destekleyici bir yapı geliştirmelidirler.

Tavsiye 9: Sayıştaylar etkin denetim çalışmasının uluslar arası standartlara ve Avrupa iyi uygulama örneklerine uygun şekilde üretilmesini güvence altına

alabilmek için personelinin yeterli, becerikli ve sorumluluklarının bilincinde olmasını sağlamalıdırlar.

Tavsiye 10: Sayıştaylar, personelinin teknik ve mesleki yeterliliğini eğitim ve gelişim programları aracılığıyla geliştirmelidirler.

İç Kontrolün Değerlendirilmesinde ve Gelişiminin Güçlendirilmesinde Sayıştayın Rolü

Tavsiye 11: Sayıştaylar denetlenen kurumlarda yüksek nitelikli ve etkin iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi üzerine yoğunlaşmalıdırlar[287]

3- Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programda Yer Alan Taahhütler

24 Mart 2001 tarih ve 2452 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan "AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı"nın (Ulusal Program) "4.29 Mali Kontrol ve Mali ve Bütçesel İşlemler" başlıklı bölümünde mevcut mali kontrol sistemimizin güçlendirilmesine ve eksikliklerinin giderilmesine yönelik olarak mevcut durum ayrıntılı biçimde ele alınıp değerlendirilmiş ve bu alandaki önceliklere vurgu yapılmıştır. Ulusal Programda mali kontrol ve denetim alanında Maliye Bakanlığı ile Sayıştay sorumlu kuruluşlar olarak belirlenmişlerdir.

Programda kamu sektöründe iç mali kontrol sistemini düzenleyen ve AB'nin bu alandaki standartlarını kapsayacak bir çerçeve kanun için, yeni yasal ve idari düzenlemelere referans olmak ve dayanak teşkil etmek üzere bir Ulusal Belge - Politika Belgesi hazırlanması taahhüdünde bulunulmuştur.

Ulusal Program kapsamında hazırlanması öngörülen ve Maliye Bakanlığınca nihai şekli verilen "Politika Belgesi" başlıklı dokümanda; dış denetimle ilgili olarak şu temel düzenlemelerin yapılması taahhüt edilmiştir.

Kamu kaynağı kullanan ancak, Sayıştay denetimi kapsamında bulunmayan kuruluşların Sayıştay denetimi kapsamına alınması, özel yasaların Sayıştay denetiminden çıkmaya imkân veren maddelerinin kaldırılması, böylece kamu kaynağı kullanımının parlamento tarafından eksiksiz denetlenmesine olanak sağlanması, Sayıştayın performans denetimine daha fazla yönelmesi, genel

[287] Ibid., ss.293-296.

uygunluk bildirimleri ve eki raporlar dışında kalan Sayıştay raporlarının TBMM'de daimi bir komisyonda görüşülüp değerlendirilmesi ve Sayıştayın ödenek ve kadro vizesi ile sözleşme tescili gibi harcama öncesi mali kontrol fonksiyonlarına son verilmesi hedeflenmiştir[288].

4- Sayıştayın Avrupa Birliğine Katılım Sürecine Yönelik Planları ve Çalışmaları

Sayıştay Strateji Bildirimi (2000-2004) başlıklı doküman üretilmek suretiyle, "Yüksek denetimi Avrupa Birliği standartları ile uyumlaştırma yönünde adımlar atılması" bir stratejik hedef olarak belirlenmiş ve buna paralel olarak Sayıştay 2001 Yılı Eylem Planı'nda bu stratejiyi hayata geçirecek somut faaliyet belirtilmiş ve bir Çalışma Grubu oluşturulmuştur.

Öte yandan, Sayıştay; Strateji Bildirimi'ni ikinci yıl eylem planı hazırlıkları sırasında revize etmiştir. Bu revizyon çerçevesinde, Sayıştay, stratejik amaçlarından birini "*Kamu Harcama Yönetim Reformu ve Avrupa Birliği ile uyum bağlamındaki çalışmalara katkıda bulunma*" biçiminde formüle etmiştir. Böylece, Sayıştay, sadece denetiminin AB ile uyum sürecine entegrasyonu bağlamında değil ayrıca kamu mali yönetim sisteminin bu alandaki çalışmalarına da katkıda bulunarak öncü bir rol üstlenmeyi hedeflemektedir.

Sayıştay denetiminin Avrupa Standartlarına entegrasyonu bağlamında yürütülen faaliyetler arasında "***Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler" ve "INTOSAI Denetimi Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri"*** başlıklı iki kitapçık dilimize çevrilmiştir. Bu rehberler, Sayıştay denetiminin Avrupa standartları ile uyumlu hale getirilmesinde, bunlara uygun denetim çalışmalarının yürütülmesinde ve kendi bünyemize uygun rehberler ile el kitaplarının hazırlanmasında ışık tutucu nitelikte dokümanlardır.

Bu dokümanlardan "Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler" başlıklı dokümanda yer alan denetim el kitapları hazırlanması tavsiyesi bağlamında yürütülen çalışmalara Türk Sayıştayı da katılmaktadır. Avrupa Birliğine aday on üç ülke Sayıştayı ile Avrupa Sayıştayı'ının Denetim El Kitapları hazırlanması amacıyla ortaklaşa düzenledikleri

[288] Ibid., s.296.

toplantılarının ilki 25-27 Mart 2002 tarihlerinde SIGMA uzmanlarının da katılımıyla gerçekleştirilmiştir. Denetim El Kitabı hazırlanmasına yönelik faaliyetin toplam dört atölye çalışması yapmak suretiyle bir yıl içinde tamamlanması hedeflenmiştir.

Sayıştayın Avrupa Birliğine uyum süreci bağlamında yürüteceği pek çok faaliyet eğitim, teknik destek ve bilişim teknolojisi alanlarında desteği gerektirmektedir. Bu ihtiyaçların karşılanması "Üç Yıllık Uygulama Programı" hazırlanarak dış kaynak arayışına başlanmıştır[289].

F- Dünya Bankası İle Bağıtlanan Kredi Anlaşmalarında Sayıştayın İyileştirilmesine İlişkin Öngörüler

Dünya Bankası Kamu Yönetim reformlarını 1995 tarihli "Kamu Mali Yönetim Projesi Kredisi" ile 2001 ve 2002 yıllarında verdiği "Program Amaçlı Mali Yönetim ve Kamu Yönetimi Yapısal Uyarlama Kredisi" kısaca PEPSAL eliyle yönetmektedir[290].

1- Dünya Bankası ile imzalanan İkraz Anlaşmasında Öngörülen Kamu Mali Yönetim Projesinin bir Unsuru Olarak Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi

Bakanlar Kurulu tarafından 28.03.1996 tarihinde onaylanan ikraz anlaşması ile Kamu Mali Yönetim Projesi için Dünya Bankasından 62 milyon ABD Doları kredi sağlanmıştır. Proje Vergi İdaresini Geliştirme (Gelirler Genel Müdürlüğü), Gümrük İdaresini Geliştirme (Gümrük Müsteşarlığı), Personel ve Harcama Yönetimini Geliştirme (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile Muhasebat Genel Müdürlüğü) ve Borç Muhasebesi ve Nakit Yönetimini Geliştirme (Hazine Müsteşarlığı) bölümlerinden oluşmaktaydı.

Kamu Mali Yönetim Projesi için Dünya Bankasından sağlanan kredi anlaşmasının kapsamı 15 Mayıs 1998 tarihindeki bir değişiklikle genişletilmiş ve Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesinin bir unsuru haline getirilmişti. Yaklaşık dört yıl süreli Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesinin toplam maliyeti 10,5 milyon ABD Doları tutarında olup, bunun 4,9 Milyon ABD Dolarının Dünya Bankasından, 5,6 Milyon ABD Dolarının ise Sayıştayın bütçe olanaklarından karşılanması öngörülmüştü.

[289] Ibid., ss.301-302.
[290] GÜLER, Birgül A., op. cit., s.5.

Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi, Denetim Fonksiyonu, Bilişim Teknolojisi, Organizasyonel Gelişme ve Proje Yönetimi olmak üzere dört ana bölümden oluşmaktaydı. Ancak Sayıştay Genel Kurulunun 03.12.1998 tarihli tavsiye kararı ile Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesinin maliyetinin tümünün Sayıştayın bütçe imkânlarıyla sağlanmasının daha uygun olacağı kabul edilmiştir.

2. Dünya Bankası İle İmzalanan PEPSAL Kredi Anlaşmasında Yer Alan ve Sayıştay Denetimini Doğrudan veya Dolaylı Etkileyen Taahhütler

Türk kamu harcama yönetimindeki ciddi problemler ve ülkemizin son yıllarda yaşadığı krizler konuya daha kapsamlı ve daha bütünsel biçimde yaklaşılmasını gerektirmiş olup, bu bağlamda Dünya Bankasınca 2000 yılı başında bir çalışma başlatılmıştır.

Mart 2000-Mayıs 2001 tarihleri arasında Hazine Müsteşarlığı, DPT, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay bürokratlarının katkılarıyla şekillenen ve zenginleşen bu çalışma sonucunda "Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi ve Kurumsal İnceleme - PEIR" başlıklı bir rapor, başka bir ifadeyle, Kamu Harcama Yönetiminin yeniden yapılandırılabilmesi için önümüzdeki üç yıl içerisinde uygulamaya konulması gereken bir stratejik çerçeve hazırlanmıştır.

Söz konusu stratejik çerçevede Sayıştayın denetim alanının genişletilmesi ve Sayıştay denetiminin nesnel tabanını oluşturulan mali yönetim ve kontrol sistemimizde önemli değişikliklerin yapılması öngörülmektedir. Bu itibarla PEPSAL hakkında kısa bir bilgi verilmesi uygun olacaktır.

Bu programın yürütülmesi için Dünya Bankasından sağlanması öngörülen "Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi (PEPSAL)"nin teknik düzeydeki müzakereleri 7 Haziran 2001 tarihinde tamamlanarak ikraz anlaşması imzalanmıştır. Dünya Bankasından alınması öngörülen kredinin tutarı ilk aşamada 1.1 milyar, ikinci aşamada 1.3 milyar olmak üzere toplam 2.4 Milyar ABD dolarıdır.

Çok kapsamlı ve birden çok kuruluşu ilgilendiren, Kamu Harcama Yönetim Reformu olarak da adlandırılan bu programın stratejik çerçevesinin üç aşaması, başka bir deyişle, üç ana amacı bulunmaktadır:

● Makro mali disiplin ve devlet hesaplarında şeffaflığı sağlamak,

● Bütçe politikaları ve öncelikli konularda karar alma mekanizmalarını güçlendirmek ve

● Bütçe uygulamasının performansını artırmak[291]

Kamu Sektörü Reform Programı

Sayıştayı da yakından ilgilendiren taahhütlere yer vermesi nedeniyle ele alınan Kamu Sektörü Reform Programı bağlamında;

● Ek fiskal politikaların uygulamaya konulması,

● Kamu Harcama Yönetim Reformunun hayata geçirilmesi,

● Düzenlemelerde Reform Programının geliştirilmesi, kamu sektöründe iyi yönetişim ve yolsuzlukla mücadele için strateji geliştirilmesi ve kamu personel reformunun stratejisinin belirlenmesi,

Öngörülmektedir[292].

Kamu Harcama Yönetim Reformunun Kapsamı

Reform çerçevesinde:

● Bütçe kapsamının bütün kamu sektörü hakkında bilgi sağlayacak şekilde genişletilmesi,

● Mali işlemlerde saydamlığın artırılması,

● Devlet muhasebe sisteminin geliştirilmesi ve tutarlı mali verilerin sağlanması,

● Denetimin ve kontrol enstrümanlarının (araçlarının) kapsamının genişletilmesi ve etkinliğinin attırılması,

● Bütçe tasnifinin ve raporlamasının siyasa tespitine ve bütçe analizine daha anlamlı girdiler sağlayacak şekilde geliştirilmesi,

● Makro ekonomik çerçevenin sağlam olmasının ve etkili bir şekilde uygulanabilmesinin sağlanması,

---

[291] ÖZEREN, Baran / KAYA, Safiye, "Kamu Harcamalarının Denetimi Bağlamında Sayıştay'ın Avrupa Birliğine Uyumlaştırılması", s.303.
[292] Ibid., s.304.

● Bütçe hazırlama sürecinin inandırıcılığının artırılması,

● Harcamacı kuruluşlarda ve merkezi kurumlarda siyasa formülasyon kapasitesinin yeniden canlandırılması,

● Yüksek Planlama Kurulunun orta vadeli fiskal çerçeve bağlamında siyasa önceliklerinin belirlenmesinde ve uygun kaynakların sağlanmasında daha etkili olabilmesi imkânlarının geliştirilmesi,

● Performansı geliştirmenin bir aracı olarak harcamacı kuruluşlara daha fazla takdir yetkisi verilmesi,

● Aşırı merkezi kontroller nedeniyle bütçenin parçalanmasına yol açan nedenlerin ortadan kaldırılması,

● Avrupa Birliği direktiflerine tam intibakın sağlanması yönündeki orta vadeli stratejinin bir parçası olarak Birleşmiş Milletler İhtisas Komisyonunun standartlarıyla uyumlu yeni bir ihale kanunu çıkarılması ve bu suretle kamu ihalelerinde performans (paranın değerinin karşılığı) yöneliminin güçlendirilmesi,

● Bir "Kamu Finans ve Borç Yönetim Yasası" çıkarılmasını ve bu suretle sürdürülebilir borç yönetiminin yanı sıra garantiler ve diğer şartlı yükümlülükler için ve kesin bir hukuksal zemin oluşturulması

Hedeflenmektedir[293].

"Denetim ve Kontrol Enstrümanlarının (Araçlarının) Kapsamının Genişletilmesi ve Etkinliğinin Artırılması" Hedefi Bağlamında Sayıştayca Atılması Öngörülen Adımlar

Kredi dokümanları arasında yer alan "Kamu Harcama Yönetim Reformu Stratejik Çerçevesi" başlıklı Çizelge'ye göre "Denetim ve kontrol enstrümanlarının (araçlarının) kapsamının genişletilmesi ve etkinliğinin artırılması" amacı çerçevesinde:

2001 Yılında

● Mevcut yasa gereğince, Sayıştayın, Cumhurbaşkanlığı ve Parlamento dahil olmak üzere konsolide bütçeye dahil bütün kuruluşları yıllık denetimine alması,

[293] Ibid., s.305.

● Sayıştayın kendi hesaplarının Parlamentoya sunulacak raporlarla denetime tabi olması,

● Hükümetin, gerekli yasal değişiklikler dahil, Sayıştayın denetim alanını, özerk kurumlar, sosyal güvenlik kuruluşları, bütçe dışı fonlar, döner sermayeler ve diğer genel devlet (general government) kuruluşları dahil olmak üzere, geriye kalan bütün genel devlet kuruluşlarını kapsayacak şekilde genişletmek üzere bir eylem planı hazırlaması,

● Mevcut kontrol, teftiş ve denetim süreçlerinin incelenmesinin başlatılması ve uluslar arası standartlara paralel olarak iç mali kontrol ve denetim konusunda yeni bir yasa hazırlanması;

2002 Yılında

● Anayasanın 160 ve 165. maddelerine uygun olarak bütün kamu fonlarının Parlamento denetimine tabi olmasını sağlayacak yasal değişikliklere girişilmesi,

● Sayıştayın denetim yetkisini bütün genel devlet kuruluşlarının dış denetimini kavrayacak şekilde genişletecek yasal düzenlemelerin sunulması,

● Sayıştayın denetim raporlarını incelemek ve izlemek amacıyla Parlamento Plan ve Bütçe Komisyonu bünyesinde bir alt komisyon kurulması,

● Sayıştay raporlarının analitik yönden içeriğinin geliştirilmesi,

● Yüksek denetim kurumu olarak Sayıştayın devlet ölçeğindeki rolünün belirgin hale getirilmesi,

● Yeni iç mali kontrol ve denetim yasasının Parlamentoya sunulması,

● Yeni iç kontrol standartlarının yayımlanması,

● Yeni iç mali kontrol ve denetim yasasına paralel olarak Sayıştayın bütçe uygulama sürecine müdahil olma durumunun sona erdirilmesi,

2003 Yılında

● Sayıştayın, genel devlet kuruluşları üzerindeki denetiminin bir parçası olarak döner sermayeli kuruluşlar hakkında Parlamentoya denetim raporu sunması,

● Kamu kuruluşlarındaki performans yönelimi artışına paralel olarak Sayıştayın ve diğer denetim organlarının performans denetim kapasitelerinin geliştirilmesi,

● Denetim sonuçlarının kamuoyuna açık olmasının sağlanması,

● Önemli bakanlıklarda ve kuruluşlarda iç denetim birimlerinin kurulması

Öngörülmektedir[294].

Kamu Harcama Yönetim Reformu Bağlamında Sayıştayın Kamu İhalelerine Yönelik Denetimi ve Öndenetimi

Kredi dokümanları arasında yer alan "Kamu Harcama Yönetim Reformu Stratejik Çerçevesi" başlıklı çizelgeye göre "Kamu İhalelerinde Performans (paranın değerinin karşılığı) Yönetiminin Güçlendirilmesi" amacı çerçevesinde yeni ihale yasasının çıkarılmasını, 2002 yılında bu yasanın uygulanmasını takiben 2003 yılında Sayıştayın "Periyodik ihale denetimlerine başlaması ve sonuçlarını geniş kamuoyu denetimi için yayımlaması" atılacak adım olarak ifade edilmektedir.

Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi bağlamında hazırlanan dokümanlarda Sayıştayın kadro ve ödeneklerin yanı sıra kamu sözleşmeleri üzerinde yürüttüğü öndenetim faaliyetlerinin kaldırılması da "Sayıştayın bütçe uygulama sürecine müdahil olma durumunun sona erdirilmesi" biçiminde formüle edilmiştir[295].

G- Değerlendirme

Yüksek kamu borç stoku, Türk ekonomisi için ciddi bir kırılganlık oluşturmuştur. 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizler nedeniyle alınan önlemlere rağmen ekonomimizdeki duyarlılık sürmektedir. Bu duyarlılık ve kırılganlık büyük ölçüde kamu maliyesi sisteminden kaynaklanmakta olup, kamu mali yönetiminin yapısal reformlarla iyileştirilmesi gerekmektedir. Bu meyanda denetim anlayışının da değiştirilmesi, Sayıştay'ın iyileştirilmesi, denetiminin çağdaşlaştırılması gerekmektedir.

Türkiye'de Sayıştay, denetimine tabi kurumların kaynakların ne derecede verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını değerlendirme yetkisini haiz olmasına rağmen, bu konuya gerekli ağırlığın verildiği söylenemez. Bu tür değerlendirme ve denetim sonuçları da klasik denetim sonuçları da Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gerekirken bu iletişim konusunda çok ciddi aksaklıklar vardır. Anayasa

[294] Ibid., s.306.
[295] Ibid., s.307.

emri gereği Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan genel uygunluk bildirimleri dışında Sayıştay'ın ciddi bir raporlaması olduğu söylenemez.

Sayıştay'ın denetimi genel olarak "geçmişteki hataların, yolsuzlukların ve usulsüzlüklerin tümünü teker teker bulup ortaya çıkarmak, sorumluları cezalandırıp caydırıcı bir ortam yaratarak gelecekteki hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları önlemek" yönünde biçimlenmiştir. Oysa, uygulama, bunun mümkün olmadığını göstermektedir. Gerçekten, sistemin bütününe ilişkin hata ve usulsüzlükler önlenememiş Sayıştay denetimi, tekil işlemlerin mevzuata uygunluğunun belirlenmesi olarak kalmıştır. Bu belki sadece Sayıştay'dan değil kamu mali yönetim sisteminden kaynaklanan bir durumdur. Parçalanmış bütçe nedeniyle Sayıştay'ın bütüncül değerlendirmeler yapması mümkün değildir. Muhasebe sistemi teknik anlamda "mali tablo" üretmekten uzak olup, çıkarılan cetveller anlamlı değildir ve dolayısıyla denetlenebilir olmaktan da uzaktır. Bunların sonucu olarak, Sayıştay tekil işlemlerin hukuki irdelenmesine yönelmiş, çalışmaları yargı ekseninde sürüp gelmiştir. "Sayıştay sadece saymanları yargılayan, Meclis'e ve kamuoyuna bilgi vermeyen, içine kapalı bir kuruluş haline gelmiştir. Ayrıca Sayıştay Başkanı ve üyeleri Meclis tarafından atandıkları için, de facto hükümetin taraftarları arasından seçilmektedir. Bu, Sayıştayı hükümetle ters düşmekten kaçınan, etkinliği, yaptırımı ve caydırıcılığı zayıf olan bir kuruluş haline getirmektedir."[296]

Sayıştay, bugün, esas itibariyle sadece kanuna uygunluk denetimi yapmaktadır. Dünyadaki gelişmeler ve ekonomide verimliliği artırma hedefi çerçevesinde, sadece kanuna uygunluk denetimi yetersiz kalmaktadır. Artık, daha yoğun biçimde performans denetimine geçilmelidir. Performans denetimine geçilmesiyle birlikte kamu yönetiminde etkinlik, vatandaş ve hizmet odaklı çalışma anlayışı ve hedefe dönük faaliyet gösterme uygulaması yaygınlaşacaktır. Kuruluşların hazırlayacakları stratejik planlar ve bunları hayata geçirme hedefi ile biçimlenen bütçe süreci, Sayıştay tarafından yapılacak performans denetiminin temelini oluşturacaktır.

Hukuka uygunluk denetimi, tekil işlemler üzerinde yapılmaktadır. Oysa performans denetimi, bütün sistemi hedef alan, onları sorgulayan, onların işleyişlerine bakan bir denetim tarzıdır. Değişik ifadeyle, denetim, ormanı ele almakta ve ormanın içinde ağaçları da görmektedir.

[296] ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif, op. cit.,s.29.

Bugün gelinen noktada sorulması gereken temel soru şudur:

Sayıştay sırf sorumluların hesap ve işlemlerini yargılamak üzere mi faaliyet gösterecek, yoksa denetimleriyle Türkiye Büyük Millet Meclisine yardımcı mı olacaktır?

Elbette ki sorumluların hesap ve işlemleri denetlenecek, bunların mevzuata uygun olup olmadıkları irdelenecektir. Ancak bu yeterli değildir. Buna ilâveten, Sayıştay çağdaş denetimin gereklerini de yapmak durumundadır.

Kamu yönetim reformları, iktisadi etkinliği artırma çabalarıyla başlamıştır. Burada bütçe reformları ve performans yönetimi genellikle kullanılan araçlar olmuştur. Gerçekten, kaynakların sınırlılığının arttığı bir ortamda, daha az kaynak ile daha çok hizmet sunulması; bütçe süreçlerinin değişmesi gerekmektedir. Sorumluluk odağı, girdilerin hesabının verilmesinden çıktıların hesabının verilmesine kaymış; harcamaların mevzuata uygun yapılması yanında yapılan harcamaların sonuçlarının ve verilen hizmetlerin miktar ve niteliklerinin hesabının sorulması önem kazanmıştır.

Kamu mali reformları, bu bağlamda performans yönetimlerinin oluşturulması parlamento adına denetim yapan Sayıştay gibi bağımsız yüksek denetim kurumlarının fonksiyonlarını da derinden etkilemektedir.

Performans yönetimine geçişle girdilere yönelik bütçeler performans bütçelerine, nakit esaslı muhasebe sistemleri de tahakkuk esaslı maliyet muhasebe sistemlerine veya performans raporlama sistemlerine dönüşmektedir. Bu süreç uygunluk ve mali denetimlerden performans denetimlerine ya da performans değerlendirmelerine geçişle denetim alanında da yansımasını bulmaktadır.

Kamu mali yönetim reformları ile performans denetimi arasındaki karşılıklı etkileşimin sadece bütçe meseleleri ile ilgili olduğu düşünülmemelidir. Performans denetimlerinin yaygınlaşmasıyla yüksek denetim kurumları hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine ve kamu mali yönetiminin şeffaflaşmasına da katkıda bulunacaktır.

Çağdaş bir kamu yönetiminde denetim anlayışı da değişmekte; kurallara dayalı denetim yanında performansa ve kamuoyuna dayalı çok aktörlü bir denetim anlayışı geçerli olmaktadır. Bu tür bir denetim, zihniyet, stratejik tasarım ve

organizasyon açısından değişim gerektirmektedir. Zihniyet değişmeden ve geleceğe dair tasavvur oluşturmadan yapılacak organizasyonel ve operasyonel müdahaleler çok anlamlı olmadığı gibi örgütsel boyutu ihmal edilmiş değişiklikler de çok anlamlı olamaz. Bu bağlamda;

- Yeni zihniyete uygun olarak geleceğe dair tasarımlar geliştirilmeli,
- Kurumun misyon ve vizyonu belirlenmeli,
- Temel amaç, politika ve öncelikler biçimlendirilmeli,
- Ölçülebilir başarı göstergeleri oluşturulup önceden duyurulmalı,
- İnsan kaynakları geliştirilmelidir.

Örgütsel tasarımda da;

- Esnek ve yatay organizasyon yapıları oluşturulmalı,
- Performansa dayalı statüler oluşturulmalı,
- Denetçiler yetkilendirilmeli,
- Çakışma ve çatışmalar önlenmeli,
- Gerektiğinde hizmet satın alınabilmelidir.

Bunun gibi;

- Kurumsal yetki ve sorumluluklar iyi belirlenmelidir. Bir dış denetim kurumu olan Sayıştay belirli vizelerle ve tescille bütçe uygulamasının bir parçası haline gelmektedir. Oysa bütçenin uygulanması mali yönetimin görevidir. O nedenle kamu denetim reformunda kuruluşların yetki ve sorumluluklarının iyi belirlenmesi gerekmektedir.

- Denetimin belirli standartlara kavuşturulması gerekmektedir. Bunlar hiç kuşkusuz uluslar arası standartlardır.

- Denetim harcama yapıldıktan sonra yapılmalıdır.

- Denetimin kapsamı genişletilmeli ve kalitesi iyileştirilmelidir.

- Sayıştay bağımsız olmalıdır. Bu “olmazsa olmaz” niteliktedir.

- Uygunluk denetimi yanında performans demetimi de yapılmalıdır[297].

Sayıştay'ın tek başına hesap verebilirliği, saydamlığı oluşturması mümkün değildir. Yasamanın ve yürütmenin de buna istekli olması, gerekmektedir. Bütün kesimlerin bu konuya ilgi duyması, destek vermesi gerekmektedir.

Etkin bir Sayıştay denetimi için kamu mali yönetim sistemi de iyileştirilmelidir. Değişik söyleyişle kamu mali yönetimiyle yüksek denetim bir arada değişime tabi tutulmalıdır.

Sayıştay denetimindeki iyileştirmelerin, kamu mali yönetimindeki reform çabalarıyla eşgüdüm içerisinde yürütülmesi gereği kuşkusuzdur. Örneğin, hesap verme sorumluluğunun ve buna bağlı olarak mali ve performans raporlamasının mali yönetimimizi düzenleyen temel yasalarda yer almış olması, Sayıştay denetiminin batı standartlarına uygun olarak işleyişi bakımından son derece önemlidir.

Mali sistemimiz, kamu mali yönetimimiz Sayıştay denetiminin nesnel tabanıdır. Bu tabanın iyileştirilmesi, uluslar arası ilke ve standartlara uyumlaştırılması yönündeki çalışmaların henüz tamamlanmamış olması, Sayıştay'ın işlevlerini lâyıkıyla yerine getirebilmesi açısından önemli bir handikaptır.

Hesap verme sorumluluğu sürecinde mevcut bilgilerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi çok önemlidir. Hükümetin performansını etkin bir şekilde değerlendirebilmek için sunulan bilgilerin parlamentonun yetki verdiği faaliyetlerin sonuçlarını doğru bir şekilde yansıttığından emin olmak için parlamento üyelerinin tarafsız bir değerlendirmeye ihtiyaçları vardır. Böylesi tarafsız bir değerlendirmenin yapılarak yasama organının bilgilendirilmesi Sayıştay'a düşen bir görevdir.

Yüksek denetim örgütleri yani sayıştaylar hükümet faaliyetlerini denetlemek ve hükümetin kamu fonlarına ilişkin sorumluluklarını ne ölçüde yerine getirdiğini izlemesi için parlamentoya yardımcı olacak bilgiler sağlamak konumundadır.

Hesap verme sorumluluğunun bir gereği olarak, hükümet tüm kamu kuruluşlarının yıllık faaliyet ve harcamalarını yasama organına sunmak durumundadır.

---

[297] ARSLAN, İsmail, **Kamu Mali Yönetim Arenası**, Ankara, 02-03 Nisan 2003, s.29.

Sayıştaylar ise parlamentonun, kamu kurumlarının performansı hakkında objektif bilgi ihtiyacını karşılayarak hesap verme sorumluluğunun etkin bir şekilde yerine getirilmesine yardımcı olurlar.

Denetim, hesap verme sorumluğu ilişkisinde taraf değildir kuşkusuz. Ancak, denetim, hesap verme sorumluluğunu güçlendiren, onun hayata geçmesini sağlayan önemli bir araçtır.

Kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin etkili ve iyi işlemesi için de şeffaflığa ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü, şeffaflığı sağlamanın vazgeçilmez bir aracı; şeffaflık da hesap verme yükümlülüğünü yerine getirebilmenin bir şartıdır. Performans yönetiminin sağlıklı bir şekilde işlemesi, dayandığı performans bilgilerinin doğru, güvenilir, yeterli, uygun ve geçerli olmasına bağlıdır. Bunun için performans bilgi sistemini oluşturan öge ve süreçlerin sürekli olarak izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, performans yönetiminde bütçeleme ve muhasebedeki tüm değişiklikleri kucaklayan bir denetim, önemli bir ögedir. Özellikle bağımsız dış denetim kurum ve kuruluşlarının ürettiği performans bilgileri çok önemlidir.

Yeni kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi anlayışında “hesap verebilirlik”, “saydamlık” ve “etkinlik” vazgeçilmez kavramlar olup, bu kavramlarla denetimin ilişkisinin ne olduğu, bu açıdan denetimin nasıl tasarlanması gerektiği, üzerinde önemle durulması gereken konulardır.

Bu üç konuda da sayıştayların yapabilecekleri çok şey vardır. Kamu yönetim reformlarının gerek başlatılmasında gerekse sağlıklı bir şekilde sürdürülmesinde bağımsız dış denetim kurumları olan sayıştaylar da üstlerine düşeni yapmalı; hem idareye hem adına denetim yaptıkları yasama organına katkıda bulunmalıdırlar.

Yeni yönetim anlayışıyla birlikte yönetim ortamı daha çapraşık ve karmaşık hale geldikçe hesap verme yükümlülüğünün boyutunda da değişiklikler olmuş, daha etkin bir hesap verme yükümlülüğü gündeme gelmiştir.

Bu gelişmeler hesap verme yükümlülüğünü ifa edebilmenin önemli bir enstrümanı olan denetimin de içerik, biçim, anlayış ve uygulama bakımından

değişmesi sonucunu doğurmuştur. Özellikle performansın bağımsız denetimi giderek önem kazanmakta; denetim sonuçlarının kamuoyuna açıklanması yaygınlaşmaktadır.

S O N U Ç

1970'li yıllarda petrol kriziyle bilinen sarsıntı Dünyanın değişik ülkelerinde çatlak veren krizlerle sürmüş; pek çok ülke ciddi sıkıntılarla karşılaşmış, bütçe açıkları ve borçlar artmıştır. Bu durum hemen her alandaki politikaların sorgulanmasını gündeme getirmiş; devletin ne olup olmadığı, görev kapsamı en çok tartışılan konular olmuştur. Sonuçta kamu yönetimi suçlu bulunarak kamunun varlıklarının elden çıkarılması, Devletin, olanakların elverdiği oranda küçültülerek etkinliğinin artırılması çıkış yolu olarak görülmüştür. Yeniden düzenlenmek suretiyle kamu yönetiminin sultasına son verilirken "pazar"a öncelik tanınmış; ekonomide neo-liberal yaklaşım benimsenmiştir.

İşçi sendikalarının gücünün kırıldığı, ekonominin üzerindeki ücret artışı baskısının kalktığı, sosyal devlet ilkesinin hırpalandığı bu dönemde serbest piyasa ekonomisine gelişme alanı yaratılmıştır.

Bu ortamda, hemen hemen bütün Dünyanın yeni bir yönetim felsefesi ışığında kamu yönetimlerinin yeniden yapılandırılması arayışları sürmektedir. Yeni yönetim felsefesi, merkezi hiyerarşik yapıların yaygınlaştırılmasını, verimlilik, etkinlik ve hizmet kalitesi temelinde sonuçlara odaklanılmasını; kamu yönetiminde sağduyulu bir yaklaşım benimsenmesini ve esnek davranılmasını; risk almaktan kaçınmak yerine riskleri yönetmeyi ve kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesini esas almaktadır.

Yeni Zelanda, İngiltere, Kanada ve Avustralya başta olmak üzere pek çok ülke bu yeni yönetim felsefesi çerçevesinde kamu yönetimlerinin düzenlenmesi anlamında önemli ve kalıcı adımlar atmışlardır. Bu adımlar vesilesiyle yaşanan deneyimlerin ülkemiz açısından da ufuk açıcı olduğu kuşkusuzdur.

Farklı idari ve politik kültürlerin farklı unsurlara yönelmesi sonucu dünyada idari gelenekler açısından birkaç modelden söz edilebilir. Yazılı kurallardan ziyade örf ve adete dünyanın "Anglo-Amerikan" geleneği, pragmatis ve performans yönetimine oldukça yatkın bir görünüm arz etmektedir. Kuzey Avrupa ülkelerinin refah devleti anlayışından kaynaklanan "Kuzey Modeli" daha özerk yan kuruluşları teşvik etmekte olup, bu model de performansa odaklanmayı kolaylaştırmaktadır. Bu iki modelin karşıtını oluşturan "Kıt'a Avrupası" modelinde yasalar ve yazılı kurallar egemen olup, performans yönetimi anlayışına daha mesafelidir. Türkiye'nin de dahil

olduğu Kıt'a Avrupası geleneğinde performans yönetimini yerleştirmek, diğer ülkelere kıyasla çok daha zor ve zahmetlidir. Yasa ve yazılı kurallara sıkı sıkıya bağlı olunan bir ortamda, kamu yönetiminin, piyasa tipi mekanizmalarla, esnekliklerle bağdaşması hiç de kolay değildir.

İyi düzenlenmemiş, aşırı merkeziyetçi verimsiz yapısıyla normal işlevlerini dahi yerine getirmekte zorlanan kamu yönetimimiz, Dünyadaki değişimin gereklerinin yerine getirmekten çok uzaktır. Toplanan vergileri borç çevirmek için harcayan bir Kamu Yönetimi halkın sorunlarını çözmekten uzaklaşmış demektir. Kamu yönetimimiz, uzun vadeli strateji geliştirmeyen, kaynakları rasyonel kullanamayan, gündelik sorunlarla boğuşan, kendi gündemini oluşturamayan ve sürekli yalpalayan bir görüntü çizmektedir.

1990'lı yıllar boyunca yaşanan irili ufaklı birçok ekonomik kriz, dış şoklara karşı kırılganlık, yönetim kapasitemizin yetersizliğini ortaya koymakta olup; yaşanan terör ve doğal afetler, bunu çok açık biçimde teyid etmektedir.

Bankacılık ve enerji sektörü başta olmak üzere yaşanan büyük kirlenme, israf ve yolsuzluklar, halkın, yönetime olan güvenini âdeta yok etmiştir[1].

Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği TÜSİAD tarafından yapılan "Kamu Reformu Araştırması"na göre, kamuoyu, devletin vergi gelirleriyle finanse edilen faaliyet ve programların genel olarak ya da çeşitli özgül alanlarda iyi örgütlendiği ve yürütüldüğü kanasında değildir. Ülkenin kötü yönetildiği algılaması çok yaygın olup, görüşülen kişilerin yüzde 90'ını aşan büyük çoğunluğu Türkiye'nin yönetim kalitesini kötü bulmaktadır. Görüşülen kişilerin yüzde 88 gibi büyük çoğunluğu devletin vergi gelirlerini doğru yerlerde kullanıldığına inanmamaktadır. Kamu harcamalarının isabetsizliğine inanan yurttaşlar yönetim kalitesinden derin bir memnuniyetsizlik içindedirler[2].

Aslında, herhangi bir araştırmaya gerek olmadan gelişigüzel bir gözlem dahi kamu yönetimimizin ortak bir yakınma konusu olduğunu göstermektedir. "Bugün git yarın gel" şeklinde dilinde deyişler oluşan, "gözlerimi kaparım, vazifemi yaparım" türünden tiyatro oyunlarına sahne olan bir toplumda kamu yönetiminde yeniden yapılanmaya karşı çıkmak mümkün değildir. Kamu yönetimimizin aşırı merkeziyetçi

[1] T.C. Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1**, s.65 vd.
[2] Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, **Kamu Reformu Araştırması**, ss.51-52,56.

ve hantal, kırtasiyeciliğe boğulmuş, müsrif, siyasi ve etik yozlaşma içinde olduğu görüşleri çok yaygındır[3].

1990 sonrasındaki hızlı siyasal ve ekonomik değişim sürecinde yapılan günü birlik müdahalelerle iyice yozlaşan kamu yönetimimiz 1990'lardan itibaren değişim baskılarının yükünü çekemez hale gelmiştir[4]. Dünyadaki bu değişim rüzgarı, pek çok ülke gibi Türkiye'ye ulaşmakta da gecikmemiştir.

Türkiye'de 24 Ocak 1980 kararlarıyla serbest piyasa ekonomisine dayalı gelişme stratejisi benimsenmiş olup, devletin ekonomiden ayrıştırılması, kamunun üretimden çekilmesi, deregülasyon ve özelleştirme politikaları izlenmek suretiyle birtakım "yapısal reformlar" yapılmıştır. Ancak, yapılan reformların bir hukuki alt yapısının olması gerekmektedir. 1980'lerde yapılan "yapısal reformlar"dır; günümüzde ise "düzenleme reformları" söz konusudur. Kamuoyunda çok tartışılan Kamu Yönetimi Temel Kanunuyla, Devlet, bu temel felsefe doğrultusunda tasarlanıp yapılandırılmak istenilmektedir.

Bu tasarım ve yapılandırmada, Dünyada 1980'lerin liberal anlayışının giderek aşırılıklarından arındığı, daha dengeli ve tutumlu bir yol izlenmeye başlandığı gözden uzak tutulmamalıdır. Gerçekten, zaman içinde Devleti küçültmenin bir sınırı olduğu, ne kadar uğraşılırsa uğraşılsın kamuda işgücü azaltılmasının çok fazla sağlanamadığı, merkezi idarede yapılan azaltımlara karşın, yerel idarelerde artışlar olduğu, belki sadece kamudaki artışın durdurulabildiği, kamu idaresini her şeyin suçlusu sayıp etkisiz hale getirmekle sorunların çözülemediği görülmüş; büyük olmayan, ama iyi çalışan etkin bir kamu yönetiminin ekonomik ve mali yaşam açısından önemi anlaşılmıştır.

Düzenleme reformlarında, 1990'larda başlayan değişimin sakıncalarını da beraberinde getirdiği, pek çok ülkede gelir dağılımı bozularak adaletsizliğin arttığı,

harcama kısıtlarının istihdamı azaltıcı ve sosyal harcamaları kısıcı sonuçlarının toplumsal çatışmaları keskinleştirdiği, çalışma koşullarının ağırlaştığı, neredeyse kimsenin iş güvencesinin kalmadığı, sosyal devlet ilkesinin hırpalandığı,

---

[3] Mülkiyeliler Birliği, **Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı – Mülkiye Görüşü** (yayımlanmamış çalışma) Ankara, 2004, s.2.
[4] TUTUM, Cahit, op.cit., ss.139-140.

yoksulluk sınırlarının aşılamadığı, geleceğine güven duyulan bir dünya yaratılmadığı gerçeği unutulmamalıdır.

Bu yeni anlayış, eski reform girişimlerinin tersine kendisini idarenin iç işleyişini iyileştirmekle sınırlamamakta, hizmetin kullanıcılarına, insana önem vermekte; yurttaş önemli bir öge olarak kamu yönetimiyle bütünleşmektedir. Kamu yönetiminin insan boyutu denebilecek bu gelişme, demokrasinin kalitesini artırmakta, hesap verme mekanizmalarını güçlendirmekte, saydamlığa büyük önem atfetmektedir.

Günümüzde, özel kesimin yönetim kültüründen ve işleyiş biçiminden yararlanmakla beraber kamu kuruluşlarını özel bir şirket gibi yönetmeye kalkışmayan, yurttaşı, sivil toplum kuruluşlarını, iş dünyasını kısaca tüm toplumu önemli bir aktör olarak görerek idareyle bütünleştiren, politik süreçlerle idari süreçlerin daha sıkı işbirliğini öngören, yönetime karşı duyulan güvensizliği azaltan, küreselleşmenin getirdiği sorunlara önlem alabilen, esnek, henüz üzerinde tam olarak uzlaşma sağlanamayan "yönetişim"i (governance) güçlendirmeyi amaçlayan bir kamu yönetimi söz konusudur[5].

Cumhuriyetin Osmanlıdan devraldığı, hemen her dönemde eleştirilen idari yapımız 1939 İkinci Dünya Savaşı ile birlikte zorlanmaya başlamış, 1945'te çok partili siyasal yaşama geçirildikten sonra ihtiyaçları karşılamakta daha da zorlanmaya başlamıştır. 1961 Anayasasından sonra yönetimin çağa ayak uydurulması çabaları olmuşsa da, hiçbir zaman radikal düzenlemeler yapılamamış; sistem planlı kalkınmanın gereklerini karşılamaktan uzak kalmıştır.

Türkiye'de 24 Ocak 1980 kararlarıyla serbest piyasa ekonomisine geçilmiş; kamunun üretimden çekilmesi deregülasyon ve özelleştirme serbest rekabete dayalı bir strateji içinde dışa açılma politikaları benimsenerek birtakım yapısal reformlar yapılmıştır. Ne var ki, kapalı bir ekonomiye göre kurgulanmış ve zaten sorunlu yönetim yapıları, rekabete açık hızlı ve esnek karar almayı ve uygulamayı gerektiren yeni ortama ayak uyduramamalarına rağmen büyük ölçüde varlıklarını sürdürmektedir[6].

---

[5] http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu-uluslar arası-metin-bölüm1.html.23.09.2000.
[6] T.C. Başbakanlık, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 2**, s.73.

1980 sonra, ülkemizin, ithal ikameci ve içe dönük kalkınma stratejisinden ihracata dayalı dışa dönük bir stratejiye geçmesi, serbest piyasa ekonomisini geliştirmeye dönük politikalar, kamu yönetimi alanında da değişimi uyaran önemli bir faktör olarak ortaya çıkmıştır.

Kamu yönetiminin etkin bir yapıya kavuşturulması amacıyla yapılan reform çalışmalarının önemli ayaklarından birisini kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması oluşturmaktadır. Kamu mali yönetimi, kamu hizmetleri genel yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup, kamu yönetimi reformunun başarısı, kamu mali yönetiminin de yeniden yapılandırılmasına bağlıdır.

Vergilerin toplanıp üretim sürecinden geçirilerek yurttaşlara ulaştırılmasına kadar uzanan süreçte kamusal mal ve hizmet üretimiyle ilgili her işlem ve eylem kamu mali yönetimiyle ilişkili olup; bu ilişki, kamu mali yönetimine kamu yönetiminin yaşamsal bir öğesi olma konumunu kazandırmaktadır. Kamu mali yönetiminden bağımsız olarak yapılacak bir kamu yönetim reformunun başarı şansı olmadığı gibi kamu yönetiminden bağımsız olarak yapılacak bir kamu mali yönetim reformunun da başarıya ulaşma şansı yoktur.

Nitekim, 1973 başarısız program bütçe uygulaması, bunun somut bir örneğidir. Gerçekten, kamu yönetim sisteminde gerekli iyileştirmenin yapılmadan 1973 yılında uygulamaya konulan program bütçe sistemi başarısız olmuş, biçimsel değişikliklerden öteye gidememiş, “adı var kendi yok” bir deney olarak kalmıştır. 1973 deneyiminin başarısızlığının kuşkusuz başka nedenleri de vardır, ama, temel neden, kamu yönetim sisteminde gerekli iyileştirmenin yapılmamış olmasıdır.

Türkiye’de bütçe sistemi, Cumhuriyetin ilk yıllarında 1927’de çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile klasik bütçe sistemine uygun biçimde şekillendirilmiştir. Ancak, zaman içinde nakit yanında bütün varlıkları içerecek biçimde gelişen, devletin aşırı harcama yapmasını engelleyen mekanizmalarla makroekonomik istikrarı sağlama işlevini üstlenen, son evrimde performans sorumluluğunu kapsayacak biçimde gelişen bütçe, Türkiye’de bu aşamaları katedememiştir. Katetmek bir yana, bütçe evriminin ilk aşaması olan klasik bütçenin,

kamunun tüm mali işlemlerini kapsaması anlamında "bütünlük", "doğruluk ve samimiyet", "açıklık ve saydamlık" ilkeleri dahi tam olarak yaşama geçirilememiştir[7].

Bir defa bütçenin kapsamı son derece dar olup, bütünsellikten yoksundur. Kamusal faaliyetlerin sadece bir bölümünü kapsayan bütçe yanında döner sermayeler, son yıllarda sayıları azaltılmış olmakla beraber fonlar, vakıf ve dernekler, transfer tertibinde yararların kumu kuruluşları, kamu bankaları, kamu iktisadi teşebbüsleri, yarı mali işlemler, ertelenen ödemeler, Hazine garantileri bütçe kapsamı dışındadır. Bunun anlamı, yürütmeye millete hesabını vermediği, geniş bir ihtiyari harcama yetkisi tanınmaktır ki, bu siyasal ve yönetsel sorumluluk mekanizmaları büyük ölçüde sınırlamaktadır.

Bütçe kapsamına giren hizmetler de etkin yürütülmemekte, performansa yönelik hiçbir işlev yerine getirilememektedir.

Bütçenin raporlama ve muhasebe fonksiyonu çok zayıftır.

İç mali kontrol ana mekanizmaları yetersizdir.

Merkezi mali yönetim Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı arasında paylaşılmış, uyumdan yoksun, parçalı bir yapıya sahiptir.

Bütçe programları ile gerçekleşmeleri arasında büyük farklar oluşmakta, başlangıç ödemeleri aşılmaktadır.

Bütçe, makroekonomik iktisat politikasının bir aracı olma ve ekonomiyi temsil etme özelliğini yitirmiştir.

Bütçe anlaşılabilir ve saydam bir belge olmaktan uzaktır.

Türkiye'de kamu mali yönetimi gelecek değil, geçmiş yönelimlidir. Bunun içindir ki, bütçeleme ve kaynak tahsisi süreçlerinde, kamu kuruluşları, geçmiş yıl harcamaları ve paylarını koruma mücadelesi vermekte; harcamalarla ne yapılacağı yerine harcama büyüklüğüne odaklanmaktadırlar. Ödeneklerin belirlenmesinde, önceki yılların rakamları esas alınarak "pazarlık" usulü geçerli olup, talepleri sınırlandıracak saydam bir mekanizma yoktur.

[7] ATİYAS, İzak / SAYIN Şerif, op. cit., ss.37-38.

Bütçe sisteminin hazırlanma, uygulanma ve kontrol mekanizmaları, ekonomik durumu analiz etmeye, politika oluşturmayı uygun olmadığı gibi kaynak tahsisinde ve kullanımında etkinlikten ve sonuç olmaktan uzaktır.

1970'li yıllardan itibaren, ülkemizde, ekonomik büyümede düşüşler başlamış, başta enerji olmak üzere krizler gündeme gelmiştir. Hükümetlerin daha çok vergilendirme eğilimlerine karşı mükellef direnci ve bunun yanında kamu hizmeti talebi artmıştır. Vatandaşlar, devletin, neyi nasıl yaptığı ve ödedikleri vergilerin daha iyi değerlendirilmesi konusunda daha aktif olmaya başlamışlardır. Bu mali baskılar bütçe sisteminin kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılabilmesi için ne tür kurumlar içermesi gerektiği, daha etkin nasıl hizmet sunulabileceği, hizmetlerin finansmanın nasıl karşılanacağı sorularına yanıt aramaya yöneltmiş; özel kesime iş verme, yap-işlet-devret, kullanıcı ücretleri gibi yeni yöntemler kullanılmaya başlanmıştır[8].

Yüksek faiz, kısa vade nedeniyle borç faiz yükünün çok arttığı, bütçelerin faiz ödeme bütçesine dönüştüğü; ağır borç baskısının kamu mali yönetimini âdeta bir borç yönetimine dönüştürdüğü bir ortamda gelir toplamakta zorlanan, kayıt dışı ekonominin önüne geçemeyen, gelirlerinin çok üzerinde harcama yapan, borç sarmalında kıvranan bir kamu mali yönetiminin, bu haliyle, değişimi, yeniden yapılandırılması kaçınılmaz bir hale gelmiştir. Ekonomiyi temsil etmeyen, son yılların faiz dışı fazla verilmesine rağmen güven vermeyen bütçesi ve ağır borç yükü nedeniyle riskli bir ülke olarak algılanan, sık sık krizler yaşayan Türkiye, bu sorunlu mali yönetimini değiştirmek durumundadır.

Uluslar arası finans kuruluşları da bu yapının değişmesi için ellerinden gelen tüm baskıyı uygulamaktadırlar.

Kaynakların daha verimli, ekonomik ve tutumlu kullanılması; aynı kaynaklarla daha kaliteli daha çok mal ve hizmet üretilmesi, her zamankinden çok daha fazla önem kazanmıştır.

[8] GEDİKLİ, Bülent, op. cit., ss.113-114.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 19. yüzyıl Fransız mevzuatının aktarma ilke ve kurallar taşımak bakımından Türkiye'nin bugünkü kamu harcamalarını güvenle ve süratle gerçekleştirmek olanağından yoksundur[9].

Günümüzde hakim ideoloji olan "küçük ama etkin devlet", bütçe reformlarıyla değişik ülkelerce çeşitli derecelerde uygulanmaya konmuştur. Reformların ilkeleri, verimlilik, etkinlik, tutumluluk, hesap verme ve saydamlıktır. Reform alanları daha iyi hizmet verilmesi, maliye ve performans yönetimi ve finans yönetimidir. Maliye ve performans yönetimi önemli reform alanı olmuştur. Kamu harcama yönetimi sistemleri hükümetin önceliklerini açıkça tanımlamasına uygun hale getirilmiş; bütçe kararlarının giderek daha büyük ölçüde performans bilgisi temelinde alınmasının sağlanma çalışmaları başlamıştır.

Hükümetin parlamentoya, bakanlıklara, harcamacı kuruluşlara maliye ile ilgili bilgileri çok daha açık, gelişmiş ve kapsamlı sunma yükümlülüğü getirilmiştir. Bazı ülkelerde tahakkuk temelinde muhasebe sistemine geçiş, en önemli reform girişimlerinden biri olmuştur. Bazı ülkelerde kamu harcamalarına sınırlamalar getirilmiştir. Performans yönetimi reformları OECD ülkelerinin büyük çoğunluğunda yürürlüğe konulmuştur. Etkinliğin artırılması yanında hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi yoluna gidilmiştir. Saydamlık, hesap vermenin yolu olarak kabul edilmiştir. Kuruluşların yasama organına sistematik olarak rapor vermesi ve bu raporların kamuoyuna sunulması zorunlu kılınmıştır. Reformlarda parlamentonun rolü ve konumu önemli bir reform alanı olarak gündeme gelmiştir. Harcama sistemlerinin reformunda parlamentonun önemi artmıştır. Parlamentolar yönetim uygulamalarını periyodik raporlarla izleme olanağına kavuşmuştur. Bütçe limitleri ve performans değerlendirmesi yoluyla yasamanın, yürütme üzerindeki denetim etkinliği artmıştır. Bu durum, yürütme organı içindeki harcamacı kuruluşlar arasındaki rekabeti ve çatışmayı körüklemiştir[10].

Bütçeler, önceki dönemin değerlendirilmesi, gelecek dönemin planlanması, kaynakların tahsisi ve harekete geçirilmesi, faaliyetlerin izlenmesi ve harcamaların denetimi, faaliyet sonuçlarının performans yönünden değerlendirilerek gelecek dönem planlarına intikalini sağlayan süreçler ve yönetim araçları olarak algılanarak bu doğrultuda tasarlanmalıdır. Bu tasarımda, kamu mali yönetiminin, mali disiplinin,

[9] DURAN, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, Çoğaltma, İstanbul, 1977, s.323.
[10] ARIN, Tülay, op. cit., ss.73-75.

kaynak dağılımına etkinliğin ve nihayet hizmet sunumunda verimliliğin sağlanması işlevleri gözden uzak tutulmamalıdır. Bu ekonomik işlevlerin yanı sıra kamu mali yönetim sistemi, iç kontrol ve hesap verme mekanizmalarını oluşturmalı, saydamlığa katkı sağlamalıdır.

Kamu gelirleriyle finanse edilen kamusal faaliyetlerin gerektirdiği tüm kaynaklar ve harcamalar bütçe kapsamına alınmalıdır. Böylelikle bütçenin kapsamının dar olması sonucu, yürütmeye, Meclis ve millete hesap vermedikleri ihtiyari alan daraltılmış olacaktır.

Bütçe, doğru ve güvenilir bilgilere dayalı bir makro ekonomik çerçeveye oturtulmalıdır.

Genel kabul görmüş ilkelere uygun bir Devlet Muhasebesi sistemi kurularak nakit yanında tahakkuk işlemleri de kavranmalı; Devlet bilançosu oluşturulmalıdır.

Mevcut sistemde ödenekler kolayca aşılabilmekte olup, bu, zorlaştırılmalıdır. “Tamamlayıcı ödenek” uygulamasından vazgeçilmeli, ek bütçe çıkarılması zorlaştırılmalıdır.

Cari, yatırım ve transfer harcamaları tek bir karar sürecine bağlanmalı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı arasındaki paylaşıma ve parçalı yapıya son verilmelidir.

Bütçe sürecinde harcamacı kuruluşlara yetki ve inisiyatif tanınmalıdır.

Borç yönetimine çeki düzen verilmeli; devletin kime, ne kadar ve ne tür borcu olduğunun hesabı verebilmelidir.

Yasama denetiminin etkinliği artırılmalıdır.

Kamu personel rejimi yeniden düzenlenmelidir.

Türk insanının devlete ve kamu kurumlarına karşı güvensizliğinin temel kaynağının yolsuzluklar olması nedeniyle yolsuzluklarla kararlı bir şekilde mücadele edilmeli, temiz yönetime hasret insanımıza güven verilmelidir.

Bugün Türkiye’nin de içinde bulunduğu birçok ülke ekonomik sorunlarını aşabilmesi ve ekonomilerini sürdürülebilir bir büyüme temeline oturtabilmek için IMF ve Dünya Bankası gibi uluslar arası finans kuruluşlarıyla istikrar programları

uygulamaktadır. Yapısal reform düzenlemeleriyle kamusal açıkların kontrol altına alınması, bu programların ortak özelliği olup, borç sorununun aşılması ve borç dinamiklerinin sağlıklı bir zemine oturtulabilmesi için mali disiplinin önemi vurgulanmakta ve bu çerçevede faiz dışı fazla verilmesi suretiyle programın kamu sektörü ayağı sağlamlaştırılmak istenmektedir. Böylece enflasyon, ödemeler dengesi, kamu açıklarıyla karşı karşıya kalan ülkelerin uygulayacakları programların önemli bir unsuru olarak tasarlanan sıkı maliye politikaları ile kamu harcamalarının azaltılması, gelirlerin artırılması, borçların çevirilebilmesi amaçlanmakta; kamu harcama yönetiminin mali disiplini ön plana alması, harcama tavanları içinde harcama önceliklerinin stratejik planlara bağlı olarak belirlenmesi, bütçe uygulamasının hizmetlerin sonucuna ağırlık verecek performansa odaklı bir yapıya dönüşmesi, harcamaların denetimin de bu anlayışa paralel biçimde yapılması telkin edilmektedir. Bu telkin, programı uygulayan ülkelerin ihmal edebilecekleri bir husus olmasa gerektir[11].

IMF önceki stand-by anlaşmalarına ek olarak 1999 ve 2002 tarihli son iki anlaşmada kamu reformlarının yapılmasına öncelikli koşullar olarak ileri sürmüştür[12].

Türk denetim sistemine ilişkin olarak varılan sonuçlar şöyle özetlenebilir:

Kamu yönetimindeki önemine rağmen, denetim, ülkemizde arzu edilen seviyenin çok uzağındadır. Türkiye'de denetim geçmişe dönük olup, esas itibariyle hukuk kurallarına uyulup uyulmadığı araştırılmakta, uygulamanın ekonomik olup olmadığı hususu üzerinde durulmamaktadır. Bu durum, bürokraside sorumluluk almaktan kaçınmak, yetki kullanmamak, başka bir deyişle yönetmemek sonucunu doğurmaktadır. Uygunluk denetimi yanında performans denetimi de yapılmalı; geleceğe dönük karar alma süreçlerine katkı sağlanmalıdır.

Türkiye'de denetim elemanları mesleki güvence sorunuyla karşı karşıyadır. Bağımsızlığın geliştirilip kökleştirilmesi sağlanmalıdır.

Denetimsiz alan ve faaliyetlerin bulunması denetimi olumsuz yönde etkilemektedir. Denetimi sınırlayan yasal düzenlenmeler kaldırılmalıdır.

---

[11] EMİL, Ferhat / YILMAZ, M. Hakan, "İstikrar Programlarında Uygulanan Maliye Politikalarının Kalitesi Genel Sorumlu ve Türkiye Üzerine Gözlemler", ODTÜ Uluslararası Ekonomi Kongresi İçin Hazırlanan Tebliği, Ankara, 2003, s.1,13.

[12] GÜLER, Birgül A., op. cit., s.5.

Denetimde herhangi bir standart yoktur. Bu nedenle denetim standartları oluşturulmalıdır.

Denetim birimleri arasındaki örtüşme ve görev çakışmaları bir başka handikaptır.

Ülkemizde denetim çok statik bir görünüme sahip olup, çağdaş gelişmelere ve yeniliklere açık değildir. Çağdaş denetim uygulamaları yaşama geçirilememektedir.

Bilişim teknolojisinden yeterince yararlanılamamaktadır.

Denetim elemanlarının görevleri arasında "soruşturma" çok ağırlıklıdır. Oysa denetim bir cezalandırma ve yargılama fonksiyonu değildir.

Denetim faaliyetleri saydam değildir.

Yolsuzlukların önlenmesinde denetim caydırıcı değildir. Denetim birimi ve denetim elemanı sayısındaki yüksekliğe rağmen, kamuda usulsüzlük ve yolsuzlukların önü alınamamaktadır. Bunun temelinde denetim elemanlarının yetersizliğinden ziyade denetim sisteminin ve bir parçasını oluşturduğu kamu mali yönetiminin çağdaş anlayıştan uzak olması yatmaktadır.

Çağdaş devlet, gelirini giderini, hesabını iyi bilen devlettir. Devletin hesabının belirlenmesinde akla gelen ilk kuruluş hiç kuşkusuz Sayıştaylardır. Günümüzde, yüksek mali denetim organları, kurumsal ve kişisel bağımsızlık, kamu fonu kullanılan her alanı denetleyebilmek, denetimlerinde verimlilik ve yerindelik ilkelerini uygulamak ve denetim bulgularını raporlar halinde sunmak şeklindeki vazgeçilmesi mümkün olmayan ortak özellikler kazanmış olup; bunlar, çağdaş denetimin de ölçütleridir.

Türk Sayıştayının anayasal konumu, kendisine verilen görevleri yerine getirmesine elverişlidir. 832 sayılı Sayıştay Kanunu, meslek mensuplarının bağımsızlığı, denetim alanının darlığı ve kamuoyuna rapor sunma konularındaki olumsuzluklar dışında, verimlilik ve etkinlik denetimine elverişli hükümler içermektedir. Bu haliyle Türk Sayıştayının teorik modele hayli uygun olduğu dahi söylenebilir.

Ne var ki, yasalarla verilen görev ve yetkiler kadar bunların ne ölçüde kullanıldığı da önemlidir. Türk Sayıştayının kendisine tanınan yetkileri tam anlamıyla kullandığını söylemek mümkün değildir. Verimlilik ve etkinlik ilkelerine olanak veren yasa hükümleri yeterince işletilmemekte, Sayıştay ile TBMM arasında bilgi akımını sağlayacak raporlar nadiren sunulmaktadır. Bu olumsuzlara "genel ve katma" bütçelerle sınırlı denetim alanının darlığı da eklenince, Türk Sayıştayı, çağdaş çizginin gerisinde kalmaktadır.

Kamudaki savurganlığa tepki gösteren, yaşanan yolsuzluk ve usulsüzlükler nedeniyle "temiz yönetim" özlemi içinde olan toplumdan Sayıştaya ilişkin olarak herhangi bir talep veya eleştiri gelmemektedir. Bu "talep" azlığı her halde tümüyle taliplerle ilgili olmasa gerektir. Sayıştayın "arz" ettiği hizmetlerde de bir noksanlık olmali ki, talep bu denli yetersiz kalmaktadır. Çok muhtemeldir ki, Sayıştayın yaptığı denetim, toplumun ihtiyaçlarını tam karşılayamamakta; Anayasanın ve yasaların Sayıştaya yüklediği görev ve yetkilerle yürütülen denetim örtüşmemektedir.

Mali sonuç doğuran kararlar kamu kurum ve kuruluşlarının en büyük amirleri tarafından alındığı halde bunların esas itibariyle herhangi bir sorumlulukları, hesap verme yükümlülükleri yoktur. Çünkü onlar devlettir (!) Türk kamu mali yönetiminde sorumlu olanlar, Sayıştay tarafından sorumlu kılınan sayman, tahakkuk memuru gibi daha alt düzeydeki kamu ajanlarıdır. Bu özel görevlilerin sorumluluğunun teknik anlamda hesap verme sorumluluğu olmadığı açıktır. Bu anlamda herhangi bir sorumluluk olmadığı için denetimiyle hesap verme yükümlülüğünün ifasında Hükümete ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yardımcı olmak durumunda bulunan yüksek denetim kurumu Sayıştay da anılan mercilere yardımcı olmak yerine sorumlu memurların peşine düşerek onların hesap ve işlemlerini yargılamaya odaklanmıştır. 832 sayılı Kanunda yer alan birçok hükme rağmen Sayıştayın raporlama faaliyeti son derece yetersizdir.

Geleneksel Sayıştay denetiminin kendi içinde sonuçlanması nedeniyle bugüne kadar Türkiye Büyük Millet Meclisi ile ilişkilerinde ciddi bir boşluk söz konusu olup, bu boşluğun doldurulması gerekmektedir. TBMM ile kalıcı ilişkiler kurulması ve değişen şartlara göre geliştirilmesi stratejik bir hedef olmalıdır.

Bütçe hakkının ve denetim yetkisinin parlamentolara geçmesiyle, denetim konusunda parlamentolara yardımcı olmak amacıyla kurulmuş bir denetim organı,

adına denetim yaptığı parlamentoya gerekli yardım ve desteği sağlayamıyorsa, raporlama faaliyeti yetersizse, o denetim kurumunun işleyişi sağlıklı değil demektir. Bu nedenle kamu mali yönetiminin bir unsuru olan denetimin de mali yönetimle birlikte yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Dünyanın hemen her yerinde bütçenin uygulanması sürecinde parlamentolar tarafından verilen izin ve yetkilere daha çok sadık kalınması, parlamentonun kamu maliyesi alanındaki kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi ve etkinleştirilmesi ve bu bağlamda sayıştaylar ile yasama organları arasındaki ilişkilerinin yoğunlaşması arayışlarına tanık olunmaktadır. Kamu mali yönetimlerinin bu talepler çerçevesinde giriştikleri reform çalışmaları, denetim faaliyetlerini de hızla değiştirmekte ve giderek denetimin ve raporlamanın önemini daha da artırmaktadır.

Dünya değişirken, Türkiye değişirken, Sayıştay olduğu yerde sayamaz. "Diğerleri değişsin, ama, ben değişmeyeyim" demek mümkün değildir.

Değişen dünyamızda giderek artan borç yükleri, bütçe açıkları, küreselleşme ve rekabet, devletleri yeniden yapılanmaya zorlamakta; yurttaşların devletten daha kaliteli ve ucuz hizmet talepleri artmaktadır. Bu gelişmeler, merkeziyetçilikten uzaklaşan, verimliliğe ve etkinliğe yönelen, hesap verebilen, saydam bir yönetim anlayışını doğurmuştur.

Bu çerçevede, yüksek denetim kurumları olarak sayıştayların bu hususların gerçekleşmesine nasıl daha fazla katkıda bulunabilecekleri tartışılmaktadır. Bu tür bir kamu yönetiminin ve bu arada kamu mali yönetiminin oluşturulmaya çalışıldığı ülkemizde de Sayıştaya düşen budur.

Sayıştay, sadece sorumluların hesap ve işlemlerini yargılamakla yetinmek yerine performans denetimi de yaparak denetim bulgularını ilgili mercilere sunmalıdır. Sayıştay denetiminin tekil işlemler yerine sistemlere ve kontrol mekanizmalarına yönelmesi zamanı gelmiş olmalıdır.

Bugün artık hükmünü icra etmiş işlemlerdeki usulsüzlüklerin peşinde koşup hata aramakla yetinen, neredeyse tümüyle geçmişe dönük, maddi-hukuki doğruluğu tespit çizgisindeki denetimle yetinmek mümkün değildir. Sayıştayın eski başkanlarından birinin belirttikleri gibi "Kamu harcamalarının sosyal-ekonomik etkileri böylesine bir gelişim içinde iken, planlama-bütçeleme teknikleri hızlı bir

değişim gösterirken, Sayıştay denetiminin, maddi ve hukuki doğruluğu saptama (legal control) çizgisinde beklemesi, çağ gerisinde kalmak olur. Maddi ve hukuki denetim elbetteki devam edecektir; ancak, bunun ötesinde iktisadilik denetimine (efficiency control), etkenlik denetimine (effectivenes control), program denetimine bir kelime ile 'sevk ve idare açısından denetime' (management and operational audit) yönelmek gerekecektir"[13].

Avrupa Birliğine girebilmek için başvuruda bulunduğumuz, Birlik üyesi ülke Sayıştaylarının bu tür denetimi uyguladıkları nazara alındığında, sorun, çok daha ivedi ve ciddi bir kimliğe bürünmektedir. Önümüzdeki dönemde Avrupa ülkelerinin yüksek denetim kurumlarının zengin deneyimlerini yakından izleyerek uyumlaştırma yönünde gerekli adımların atılmasında Sayıştay üstüne düşeni yapmak zorundadır.

Bu nedenle, yasalarda çağdaş denetime elverişli hükümlere tez elden işlerlik kazandırılmalıdır. Bu yolda atılması gereken ilk adım, 100 yılı aşkın bir süredir geleneksel hukukilik denetimi yapması ve örgüt yapısının yargı işlevi üzerine bina edilmiş olması sonucu tahakkuk memuru, sayman üzerinde odaklaşan Sayıştay denetiminin TBMM'ye sunulan genel uygunluk bildirimleri ve performans denetimleri sonucunda düzenlenecek raporlar düzeyine çıkartmak için çaba sarfetmektir. Bu tür bir yöneliş, mali sorumluluğu saptamaya dönük klasik yargılama prosedürü dışında kayıt ve belgelerin gerisindeki özü yakalamaya, eleştiriye ve uyarıya yönelik yapıcı bir faaliyettir[14].

Performans denetiminin bütün dünyada denetim için yeni olanaklar ve açılımlar getirdiği tereddütsüz kabul görüyorsa da, bu durum, mali ve hukuki denetimin "demode" olduğu veya bir kenara itildiği anlamına gelmemelidir. İki denetim türü deyim yerindeyse karşılıklı etkileşim içindedir. Özellikle performans denetimi mali denetimin bulgularından riskli alanların belirlenmesinde ve performans konularının tespitinde önemli ölçüde yararlanmaktadır.

Çağdaş ülkelerde, denetim birim, organ ve kurumları denetim kaynaklarını bu iki denetim türü arasında paylaştırırken ülke koşulları çerçevesinde denge sağlamaya özen göstermektedirler. Bu durum mali ve hukuki denetiminin ele aldığı

[13] TURGAY, Rıza, op. cit., s.227.
[14] TURGAY, Rıza, op. cit., s.229.

konuların “eskimediğini” ve kamuoyunun ilgi alanının dışına çıkmadığını göstermektedir.

Akılcı bir denetimin, kamu mali yönetiminde yapılan ve yapılması önerilen düzenlemelerin yerleştirilmesine önemli katkıları olabilir. Reform uygulamaları, etkin bir denetimle desteklenebilirse, kamu fonlarının verimli kullanımını sağlamak çok daha kolaydır. Kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığını değerlendirebilen sayıştaylar ülkelerindeki yeniden yapılanma çabalarında önemli roller üstlenmektedirler. Bu ülkelerde Sayıştaylar, objektif bulgulara dayalı denetim bilgileriyle ürettiği görüş ve önerileri gerekli önlemlerin alınması için yasama organına sunmaktadır. Böylelikle hem hesap verme sorumluluğuna hem de saydamlığın sağlanmasına katkıda bulunulmaktadır.

Kamu kaynaklarının doğru, uygun ve etkin kullanımı, mali yönetimin sağlıklı gelişimi için hem kamuoyuna hem ilgili mercilere objektif, güvenilir ve inandırıcı bilgi sunulması yüksek denetim kurumlarının görevidir.

Ülkemizde Sayıştay denetimi, esas itibariyle mali işlemlerin hukuka uygunluğunu belirlemekle sınırlı kalmaktadır. Oysa, bugün pek çok ülkede yurttaşların talepleri doğrultusunda kamusal alanda daha kaliteli hizmetler üretilmesi, kamu harcamalarının etkinliği üzerinde durulması, harcamaların hukuka uygun bir biçimde yapılmasının yanı sıra bunların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönünden değerlendirilmesi ve kamu hesaplarının şeffaflığının artırılması yönündeki çabalar sürmektedir.

Kamu kaynakları, halkın öz malıdır. Kamu kaynaklarının iyi kullanılmaması, bunlardan özel çıkar sağlanması, bugün hemen bütün ülkelerin uğraştığı çok önemli bir sorun haline gelmiş; kamu yönetimindeki yolsuzluklar ve usulsüzlükler nedeniyle “temiz toplum” hemen tüm toplumların özlemi olmuştur. Bu özlem, öylesine yoğunlaşmıştır ki, toplum adına yapılacak denetimin, klasik yasama yürütme ve yargı güçlerine dördüncü bir güç olarak anayasal sisteme ilâvesi konuşulur olmuştur. Bugünün ve yakın geleceğin ilk gündem maddesi, demokratik hukuk devleti anlayışı içerisinde denetim mekanizmalarının güçlendirilmesidir.

Kamu yönetimindeki bu olumsuz gelişme, ne yazık ki, ülkemiz için de geçerli olmaktan öte son yıllarda ülkemizin içinde bulunduğu ekonomik sıkıntılar esasen kıt olan kaynaklarımızın çok akıllıca kullanılmasını zaruri kıldığından, gerek bu zaruret

gerekse dünyadaki genel temayül nazara alınarak klasik maddi-hukuki denetimine etkinlik ve verimlilik denetiminin de eklenmesi, denetimin daha etkili hale getirilmesi gerekmektedir.

Dünyadaki gelişmeler, çağdaş dünyada pek çok sayıştayın başarılı bir biçimde uyguladığı verimlilik-etkinlik-tutumluluk denetiminin Sayıştaya uyarlanmasını gündeme getirmiştir. Nitekim 4149 sayılı Kanunla kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını denetleme yetki ve sorumluluğu Sayıştaya verilmiştir. Ancak, bu denetimin tam anlamıyla yapılabilmesi için kamu yönetiminde başta "stratejik planlama" ve "performans" anlayışının yaygınlaşarak bir zihniyet değişikliği gerekmektedir.

Reformlarda zihniyet değişikliği çok önemlidir. Zihniyet değişimi hedeflenmeksizin sadece yeni örgütlerin kurulması, yeni müesseselerin getirilmesi ve mevzuat oluşturulmasıyla yetinilmesi, mevcut sistemin yeniden ve daha büyük çapta üretilmesiyle sonuçlanacaktır. Bu nedenle yeni kültür ve zihniyet oluşturulması çok yaşamsaldır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmış olmakla, TBMM gündeminde bulunan "reform kanunları"nın yasalaşmasıyla bir anda her şeyin güllük gülistanlık olacağı beklenmemeli; bunlara, her derde deva düzenlemeler gözüyle bakılmamalıdır. Bu tür değişimlerde insan unsuru çok önemlidir. İnsan ögesini kaale almayan değişim hareketlerinin başarıya ulaşması kolay değildir.

Çağdaş bir denetim, sadece denetim organlarının sorunu değildir. Kamu maliyesinin denetimiyle ilgisi nedeniyle sorun yasama organını doğrudan ilgilendirmektedir. Kamu kaynaklarını akılcı kullanmak durumunda olan yürütme de sorunun ırağında değildir. Nihayet verdiği vergilerin akıbeti halkı da doğrudan ilgilendirmektir. Bu haliyle sorun her kesimi, tüm toplumu ilgilendirmektedir.

En sade yurttaşından en yetkili kurum ve görevlilere kadar herkesin kamu fonlarının kılı kırk yaran bir titizlik içinde amaca en uygun kullanılıp kullanılmadığı konusunda duyarlı olması gerekmektedir.

Yüksek mali denetim organı olarak Sayıştay uygunluk denetimi yanında performans denetimini kendisine amaç edinmelidir. Ancak, performans denetiminin yapılabilmesi, bazı tekniklerin bilinmesini gerektirmektedir. Bu tarz bir denetim, geniş

ölçüde sistem analizi, yöneylem araştırması, maliyet-fayda analizi gibi tekniklerin kullanılmasını gerektirmektedir. Denetçiler hem gelişmiş bir denetim bilgisine sahip olmalı, hem de ilgili alanda yüksek bilgi düzeyinde bulunmalıdırlar. Klasik denetim için muhasebe, maliye ve hukuk bilgisi yeterli olduğu halde, performans denetimi başka uzmanlıkları da gerektirmektedir. İktisadilik, verimlilik ve etkinlik için değişik sosyal bilimler ve teknik öğrenim görmüş personele ihtiyaç vardır.

Kuşkusuz, etkin denetime geçiş Sayıştayın tek başına üstesinden gelebileceği bir iş değildir. Yasama ve yürütme de bu konuda kendine düşeni yapmalıdır. Örneğin, etkin denetimin gerektirdiği yasal düzenlemeler TBMM tarafından yapılmalıdır. Keza Sayıştay tarafından kendisine sunulan raporlara TBMM gereken ilgi ve özeni göstermelidir.

Yürütme organı da, kendi işleyişini değerlendirmeye yönelik bu tür denetime olanak verecek elverişli bir ortam hazırlamalıdır. Kimi zaman, idare, amaç ve hedeflerini açıkça ortaya koyamamaktadır. Oysa program sonuçlarını denetlemeye olanak verecek amaç ve hedeflerin açıkça ortaya konulması gerekmektedir.

Öte yandan, Sayıştayın denetimini sınırlandıran kurallar kaldırılmalı; kamu iktisadi teşebbüslerini denetim kapsamına alacak tedvin yapılmalı; 832 sayılı Kanunun bağımsızlıkla bağdaşmayan üye seçimi yöntemi değiştirilmeli; Sayıştaya kamuoyuna rapor sunma olanağı sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Mali olayları geniş bir perspektif ve bütünlük içinde, derinliğine ve çok yönlü irdeleyebilen bir denetim sayesinde Yasama Organının denetimine anlamlı katkılarda bulunarak demokratik parlamenter rejimin etkili bir aracı haline gelecek olan Sayıştay, böylelikle, gelecekte, Türk toplumuna daha yararlı hizmetler sunma olanağına kavuşacaktır.

Türk insanının dişinden tırnağından artırarak yarattığı kamu fonlarının saklanması, elden çıkarılması ve amaca uygun olarak kullanılması konularında böylesine etkin bir denetimin önemi açıktır.

21. yüzyılda yeniden biçimlenmekte olan dünyamızda saygın bir yer edinebilmek, çağa ayak uydurabilmek, halkımızın refahını artırabilmek için kamu yönetiminin, kamu mali yönetiminin ve denetimin yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

Değişim ve reformlar daha çok, uzun süre çekilen sıkıntıların, yaşanan krizlerin sonrasında gündeme gelmektedir. Uzun süreli sıkıntılar yaşayan, krizlerin birbirini izlediği ülkemizde, ortamın değişime çok elverişli olduğu söylenebilir. Değişik söyleyişle, yaşanan dönem tam bir “reform zamanı”dır.

KAYNAKÇA

AĞBAL, Naci — **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 02-03 Nisan 2003, 1. Gün İç Denetim Panel Konuşması.

American Institute of Certified Publıc Accountants (AICPA) — Codification of Statements On Auditing Standards, Numbers To 15, Au Section 150, Newyork, 1977.

AKAL, Zühal — **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları 473, Ankara, 1982.

AKALIN, Güneri — **Kamu Ekonomisi**, Ankara 1981.

AKDOĞAN, Nalan — "Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları", **Standart**, Özel Sayı 17, Yıl 28, Ankara,1989.

AKGÜNDÜZ, Ahmet — **"Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi"**, Ankara 1997.

AKIN, Cengiz — "Kamu Yönetiminde Yeniden Düzenleme Çalışmaları ve Denetim Sistemimiz, **Türk İdare Dergisi** , İçişleri Bakanlığı Yayını, Yıl:2, Haziran 2000, Sayı:427, Ankara.

AKTAN, Coşkun Can — **Değişim Çağında Devlet**, Konya, 2003, s.XIII.

AKTEL, Mehmet — **Küreselleşme ve Türk Kamu Yönetimi**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 2003.

ALPTÜRK, Gül — "INTOSAİ Denetim Standartları" (Çeviri), **Sayıştay Dergisi**, Sayı 1-2, Ankara, 1990.

"EUROSAI Sayıştay Denetiminde Sonuç Alınması Seminer Notları", **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 1992, Sayı:8, Ankara.

ALTAY, Asuman — **Yozlaşma ve Temiz Toplum Arayışları**, Ankara, 1994

ALTUĞ, Figen — **Mali Denetim**, Bursa, 2000.

ARDIÇ, Kamuran — **Milliyet Gazetesi**, 07.09.1982.

ARIN, Tülay — "Parlamenter Bütçe Denetimi Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslar arası Farklılaştırma", **Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, Tesev Yayınları 16, İstanbul, 2000.

ARSLAN, İsmail — **Kamu Mali Yönetim Arenası**, Ankara, 02-03 Nisan 2003.

ATAKAN, Nevin / COŞKUN, Arife / SONUVAR S.Melda — **Performans Denetimi – Pakistan Sayıştayı Uygulaması**, T.C. Sayıştay 135.Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu - Türk Dil Kurumu — **Türkçe Sözlük**, 1 A-J, Ankara, 1988.

ATAY, Cevdet — **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, İstanbul, 1999.

ATİYAS, İzak / SAYIN, Şerif — **Siyasi Sorumluluk, Yönetsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru**, Tesev (Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı) Yayını, İstanbul, 1997.

ATİYAS, İzak — Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulunun 29.05.2001 tarihinde düzenlediği **"Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ve Maliye Politikaları"** panelinde yapılan konuşma, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No:12, Ankara, 2001.

AYDOĞDU, Ahmet — "Kamu Harcamalarının Denetiminde 1050 sayılı Kanunun Rolü ve Etkinliği", **Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, 1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumunda sunulan tebliğler, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308, Ankara, 1990.

AYDINOĞLU, İ.Hakkı — "Akçalı Denetim (Bizde ve Dünyada)", **Maliye Enstitüsü Konferansları** 1965, Ank. Ünv.Siyasal B.F. Yayınları, No: 199/18, Maliye Ens. Yayınları, No:23, Ankara, 1966.

AZRAK, Ülkü — **Milliyet Gazetesi**, 13.08.1982.

BAŞ, Hasan — "Temiz Topluma Özlem", **Milliyet Gazetesi**, 17.10.1994.

Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi", **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:52, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:16, Eskişehir, 1984.

"Anayasa Mahkemesi'nin Bir Kararı ve Sayıştay", **Dr. A. Recai Seçkin'e Armağan**, Ankara Ün. Hukuk Fakültesi Yayınları No:351, Ankara, 1974.

Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği", **Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, 1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Veremliliği Sempozyumda sunulan bildiriler, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308, Ankara 1990.

"Fonları Parlamento Denetlemelidir", **Milliyet Gazetesi**, 27.03.1987.

"TBMM Bütçesinin Denetimi" **Milliyet Gazetesi**, 18.12.1991.

Başbakanlık — Osmanlı Arşivi, **İrade-i Meclis-i Mahsus**, No:733.

Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1, Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, Başbakanlık Yayını, Ankara, 2003.

Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 2, Kamu

Yönetimi Temel Kanunun Tasarısı, Ankara, 2003.

Başbakanlık Teftiş Kurulu — Yayınlanmamış "Bilgi Notu", Ankara, 2000.

BATIREL, Ömer Faruk — **"Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu"**, 26 Ekim 1998, Panel Konuşması, Sayıştay Yayını, Cumhuriyetin 75 inci Yıldönümü Dizisi:1, Ankara.

BENLİKOL, Sabahattin — **Günümüz Sayıştayları**, İstanbul 1991, (Çoğaltma).

BATUM, Süheyl / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi — **Anayasa Hukukunun Temel Metinleri**, İstanbul, 1997.

BECK, Bernarda — "Fransa'da Kamu Hesaplarının Denetim Sistemi ve Sayıştayın İşlevi", **Revue Internationale de la Veritication Comptes Publice**, Ekim 1982, Çev:Sayıştay Başkanlığı.

BERKMAN, Ümit — "Az Gelişmiş Ülkelerde Bürokrasi ve Yolsuzluk", **Politik Yozlaşma ve Şeffaf Yönetim Sempozyumu**, İzmir, 14/15 Nisan 1994, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayını.

BİLA, Fikret — Milliyet Gazetesi, 11.02.2001.

Birleşmiş Milletler (UN) — **Handbook of Goverment, Auditing in Developing Countries**, UN Departmant of Economic and Social Affairs, 1997.

BLESSİNG, Linda Y. — "New Opportunities; ACPA'S Primer on Performance Auditing", **Journal of Accountancy**, 1991.

BULUTOĞLU, Kenan — **Kamu Ekonomisine Giriş**, İstanbul, 1971.

BULUTOĞLU, Kenan / KURTULUŞ, Erciş — **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, İstanbul, 1981.

BÜYÜKBALKAN, Uğur — **Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi**, TÜRMOB Yayınları No:15, Ankara, 1994.

BÜYÜKLÜ, Şinasi / KAMİLOĞLU, Mehmet — **1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu Açıklaması**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Ar. Ge. Şubesi, Hizmete Özel, Ankara, 1987.

COŞKUN, Arife — **Performans ve Risk Denetimi Terimleri**, Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi 5, Ankara, 2000.

"Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, 26 Ekim 1998, Ankara, Sayıştay Başkanlığı Yayını, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi:1.

COŞKUN, Gülay — **Bütçe Reformu "Nedenleri" ve Program Bütçe Sistemi**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü

Yayınları No:150, Ankara, 1976.

"Tasarı ve Ekonomik – Mali Hükümleri", **Cumhuriyet Gazetesi**, 20.09.1982.

CRUZ, Domingo L. **INTOSAI'nin 30.Yılı**, Çev: Semiramis Serin, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 23/5, Ankara, 1987.

Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu **Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu**, Devlet Denetleme Kurulu Başkanlığı Yayınları-2. Ankara, 1996.

ÇAĞAN, Nami "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", **Bahri SAVCI'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları, Ankara.

"Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü", **Anayasa Yargısı 2**, Anayasa Mahkemesinin 23.Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 5, Ankara, 1986.

ÇAĞLAR, Bakır "Parlamentolar ve Denetim Yeni Bir Okuma Şeması İçin Kısa Not", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, Ankara, 1987.

ÇULPAN, Refik "Bürokratik Sistemin Yozlaşması", **Amme İdaresi Dergisi**, C:13 (Haziran 1980).

DEMİRBAŞ, Tolga "Sayıştay Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye'de Uygulanması İçin Gerekli Koşulların Varlığı", **İktisat Dergisi**, Ocak-Şubat 2000, Sayı: 397-398, İktisat Fakültesi Mezunları Cemiyeti Yayın Organı, İstanbul.

DEMİRKAN, Uçar **Kamusal Mali Denetim** (Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No.172-1977, Ankara, 1977.

DEVRİM, Fevzi / ALTAY, Asuman "Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:3.

DİCLE, Atilla **Program Bütçesi – Kamu Yönetiminde Planlama – Programlama – Bütçeleme Sistemi (PPBS)**, Ankara 1973.

DOĞRUEL, Emin "Bağımsız Dış Denetimde Kalite", **Denetim**, Devlet Denetim Elemanları Derneği Dergisi, Yıl:6, Sayı: 71-72 Kasım-Aralık, 1991, Ankara.

Devlet Planlama Teşkilatı **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No. DPT:2507, ÖİK:527, Ankara, 2000.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı "Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu"nca Hazırlanan Yayımlanmamış Rapor, Ankara, 2000.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000.

DURAN, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, Çoğaltma, İstanbul, 1977.

"Yüksek Mahkemeler Arası İçtihatlar Uyuşmazlığı", **İstanbul Ün. Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Yeni Seri Yıl 1, No:1, İstanbul, 1967.

"Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay", **İmran Öktem'e Armağan**, Ankara, 1970.

"Sayıştay, Yüksek Mahkeme Değil Ama, Bir İdari Yargı Merciidir" **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 7, S.1, Ankara, 1974.

DURUL, Vural "Türkiye'de KİT'lerin Denetimi", **Standart Dergisi**, Özel Sayı, 17, Yıl 28, Ankara, 1989.

Dünya Bankası (WB) World Bank Report, **"Republic of Turkey, A Report on the Development of Accounting, Financial Reporting and Auditing Services"**, January 1993, Washington D.C.

"Turkey: Public Financial Management, Project Technical Annex, Public Expenditure and Personnel Management", Aide-Memorie, 2 Ekim 1994.

Modernizing the Institutional and Technical Framework For Public Expenditure and Personnel Management in Turkey: Aide-Memorie of the Pre-Appraisal Mission, Ankara, 30 Eylül 1994.

World Development Report, **The State in Changing World**, 1977.

DYE, Kenneth M. "Accountability, Auditing and Democracy", **Puplic Digest Fund-Curbing Fraud and Corruption in Goverment Volume VIII**, No 1, 1997.

DYE, M. Kenneth /TAPENHURST, Rick **Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption**, World Bank, 1998.

EDDS, John A. "İç ve Dış Denetim", Çev: Fethi Heper, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, Sayıştay 125.Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 28/10, Ankara, 1988.

EĞİLMEZ, Mahfi **Hazine**, İstanbul 1977.

"Hukuk, denetim ve kriz", **Radikal Gazetesi**, 20.02.2001.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü **Budgeting for Results Persperctives in Public Expenditure Managemenent**, Paris, 1995.

(Organization for Economic Cooperation and Development - OECD)

Performance Auditing and the Modernisation of Government, 1996.

Governance in Transition, 1995.

In Search of Results, 1997.

EMİL, Ferhat — **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 10-11 Temmuz 2002, Sorun ve Çözüm Platformu, I.Masa.

EMİL, Ferhat / YILMAZ, M. Hakan — "İstikrar Programlarında Uygulanan Maliye Politikalarının Kalitesi Genel Sorumlu ve Türkiye Üzerine Gözlemler", ODTÜ Uluslararası Ekonomi Kongresi İçin Hazırlanan Tebliği, Ankara, 2003.

Mali Saydamlılık İzleme Raporu, Tesev Yayınları ISBN 975-8112-44-9, İstanbul, 2004.

ERDEM, Metin — **Kamu Mali Denetimi**, Bursa, 1993.

EREN, Cahit — **Tercüman Gazetesi**, 14.08.1982.

Sayıştay'ın 120. Yılı Münasebetiyle Yapılan Konuşma, **120. Yılında Sayıştay**, Ankara, 1982.

ERGİNAY, Akif — **Mukayeseli Bütçe**, Ankara, 1957.

ERSEL, Hasan — **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 10-11 Temmuz 2002, (Hasan ERSEL'in II.Oturum Başkanı olarak yaptığı sunuş).

ERTEN, Taylan — "Yolsuzluk Envanteri", **Dünya Gazetesi**, 05.09.2001.

FALAY, Nihat — "Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk", **Çağdaş Sayıştay Sempozyumu**, Ankara, 1987.

"Denetim, Verimlilik / Etkinlik / Tutumluluk (VET) ve Sayıştay, **"Sayıştay Dergisi 135.Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı**, Nisan – Haziran 1997, Sayı 25, Ankara.

FEYZİOĞLU, Bedî Necmettin — **Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe**, 6. Baskı, İstanbul, 1981.

Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe Kontrolü, Cilt I, İstanbul Üniversitesi Yayın No. 588, İktisat Fakültesi No.70, İstanbul.

Anayasa Bütçe Kesin Hesap, **İktidar Virüsü** (Ülke Sorunlarının Saydam Analizi), Çağdaş Yayınları, İstanbul, 1997.

Bütçenin Kontrolü, C.II, İstanbul, 1956.

"Bütçe ve Demokrasi", **İktidar Virüsü**, Çağdaş

Yayınları, İstanbul,1997.

"Demokrasi ve Geçici Bütçe", **İktidar Virüsü,** Çağdaş Yayınları, İstanbul,1997.

"Bütçe-Meclis-Veto", **İktidar Virüsü**, Çağdaş Yayınları, İstanbul,1997.

"Vergi, Bütçe Demokrasi", **İktidar Virüsü,** Çağdaş Yayınları, İstanbul,1997.

"Sayıştay ve Parlamento", **120. Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları: 18, Ankara, 1992.

"İktidara Bağımlı Sayıştay", **Milliyet Gazetesi**, 18.10.1990.

"Sayıştay ve Yeni Anayasa", **Milliyet Gazetesi,** 01.06.1983.

Friedrich Ebert Vakfı — Ekonomi Forumu, **Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi** (Dr.Veysi SEVİĞ tarafından sunulan "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Politik, Ekonomik ve Hukuki Denetimi" başlıklı tebliğ üzerine konuyla ilgili parlamenter, bürokrat ve akademisyenler tarafından yapılan tartışmalar sonucu hazırlanmıştır), İstanbul, 1995.

GEDİKLİ, Bülent — **Kamu Harcama Yönetiminde Kalite- Yolsuzlukla Mücadele İçin Bir Model Önerisi**, Ankara, 2001.

GEİST, Benjamin — "Devlet Denetimi", Çev. Beyhan Ataç, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No:28/10, Ankara. 1988.

General Accounting Office — **Goverment Auditing Standards** - Yellow Book, section 2.6-2.9, (GAO/OCG-94-4), http://www.gao.gov./govaud/ybook.pdf.

GÖNENSİN, Okay — "Sürekli Yolsuzluk Çemberinin Kaynağı", **Sabah Gazetesi**, 14.01.2001.

GÖREN, İhsan — "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", **Parlamento ve Sayıştay Denetimi,** Tesev Yayınları 16, İstanbul, 2000.

"Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No. 3.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref — **Türkye'nin İdari Yapısı**, Ankara, 1971.

İdari Yargı, Ankara, 1970.

"Sayıştay ve Yargı Görevi" **Siyasal Bilgiler Fak. Dergisi**, Cilt XXI, S:4.

"Sayıştay'ın Yargısal Görevlerinin Yeniden Düzenlenmesi" **Cumhuriyetin 50 nci Yılında**

Sayıştay, Ankara, 1973.

Anayasa Hukuku, Ankara, 1986.

"Sayıştay", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C.XVII, No:3-4, Ankara, 1963.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref / TAN, Turgut — **İdare Hukuku** Cilt 1 Genel Esaslar, Ankara, 1998.

GÜLEN; Fikret — "Dış Denetim Nasıl Tasarlanmalı", **Kamu Mali Yönetimi Arenası 2-3 Nisan 2003**, Ankara.

GÜLER, Birgül A. — "İkinci Dalga: Siyasal ve Yönetsel Liberalizasyon (Kamu Yönetimi Temel Kanunu)", **Ankara Ün. SBF. Tartışma Metinleri, Özel Sayı, Kamu Yönetim Reformu İncelemeleri: Mülkiye'den Perspektifler**, No.59, Kasım 2003, Ankara.

GÜNDAY, Metin — **İdare Hukuku**, gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 2. baskı, Ankara, 1977.

GÜNDÜZ, M. Nihat — **Kalkınma İçin Sistemci Denetim**, Ankara, 1974.

GÜNEŞ, Gülsen — "Bütçe Hakkı – Evrensel Bir Mali Hukuk İlkesinin Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamasal Konumuna Eleştirel Bakış", **Cumhuriyetin 75. Yıl Armağanı**, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1999.

GÜNEY, Ali / KÖKSAL, Fazlı — "21.Yüzyıl Türkiyesinde Denetim", **Denetim**, Devlet Denetim Elemanları Derneği Yayın Organı, Yıl 15, Sayı 104-105, Ocak-Haziran 2000, Ankara.

GÜREDİN, Ersin — **Denetim**, İstanbul, 1994.

GÜRHAN, Hüseyin — "Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi", **Sayıştay Dergisi 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı**, Nisan-Haziran 1997, Sayıştay Yayını, Ankara.

GÜRSOY, Bedri — **Kamusal Maliye**, II. Cilt, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No.436, Ankara, 1980.

Kamu Maliyesi, Birinci Cilt, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 378, Ankara, 1975.

GÜRSU, Cengiz — "Dünya Sayıştaylarının Konum ve İşlevleri", **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Y.13, S.73

HACKETT, A.M. — "Çağdaş Dünyada Kamu Maliyesinde Yeni Denetleme Eğilimleri", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Çeviren: Beşir HAMİTOĞULLARI, Ankara Ün.Siyasal Bilgiler Fak.Yayınları, No:282, Ankara, 1969.

HEREKMAN, Aykut — **15. Türkiye Maliye Sempozyumu** Panel Konuşması, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No.3, 15-17 Mayıs 2000, Antalya.

International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI — **The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts**, Glossory, http://www.intosai.org/2 Lima De.html.

Auditing Standards, Section 40, Çev.:Gül ALPTÜRK, S.2, Ankara, 1990.

İNAN, Atilla — "Sayıştay-Parlamento İlişkilerinin Çağdaş Boyutları", **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Y.12, S.68.

İNAN, Atilla / GÜNDÜZ, Nezihe — "Sayıştayın Etkinlik Denetimi Yürürlükteki Mevzuat Açısından Uygulama İmkanları**",** **Çağdaş Sayıştay Sempozyumu**, Ankara, 1987.

KANETİ, Selim — "Sayıştayın Anayasal Konumu", **Sayıştay Dergisi**, S.1, Temmuz-Eylül 1990.

KARAKAŞ, Eser — "Dünyada Kamu Mali Yönetimi ve Şeffaflık", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:3.

KARASU, Koray — "Kamu Örgütlenmesi Boyutuyla Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı", **Ankara Ün. SBF. Tartışma Metinleri**, Özel Sayı, Kamu Yönetimi Reform İncelemeleri:Mülkiye'den Perspektifler (2), No:60, Kasım 2003, Ankara.

KAYA, Safiye — **Kamu Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 02-03 Nisan 2003, 2. Gün, Masa 1.

KERİMOĞLU, Baki — Ulusal Ekonominin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal Hesapların Konsolidasyonu, Hizmet İçi Eğitim Notu, Ankara , 2003.

KESİK, Ahmet — "Bütçe Yönetimi ile Borç Yönetiminin Ayrılmasının Konsolide Bütçeye Yansımaları," **Maliye Dergisi**, Maliye Bakanlığı Yayını, Sayı 143, Ankara, 2004.

"Türk Mali Yönetiminin İşleyişi Yönünden Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Çabaların Yönü ve Bu Çabaların Değerlendirilmesi", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Fakültesi, Yayın No.3 , 15-17 Mayıs 2000, Antalya.

KHAN, Muhammed Arkam — **Performance Auditing The Three Es**. 2.Edition, Lahore: The Auditor General of Pakistan, 1990.

KIRBAŞ, Sadık — "Devlet Mallarının Denetiminin Mali Denetim İçindeki Yeri ve Önemi", **Gazi Ün. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yayın No:87/4, cit.2, Ankara, 1986.

KIRCA, Coşkun — **Akşam Gazetesi**, 08.03.2004.

KOÇDEMİR, Kadir — "Atatürk Dönemi Kültür Politikası ve Küreselleşme", **Türk İdare Dergisi**, İçişleri Bakanlığı Yayını, Yıl 12, Sayı 429, Aralık 2000, Ankara.

KONUKMAN, Aziz / AYDIN, Ali Rıza / OYAN, Oğuz — "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yapılandırılması: Tespit ve Öneriler", **15.Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:3.

KÖKER, Necla — Zamanın Cumhurbaşkanı Süleyman Demirel'in talimatları ve Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulunun kararına istinaden hazırlanan **"Türkiye'de Denetim Organlarının Yapısı, İşleyişi, Sorunlar ve Öneriler"** başlıklı rapor, Ankara, 1995.

KÖSE, H.Ömer — **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim,** Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslar Arası İlişkiler Anabilim Dalı, İstanbul, 2000.

"Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 49, Nisan-Haziran 2003, Sayıştay Başkanlığı Yayını, Ankara.

KUBALI, Derya — **Performans Denetimi, Kavram İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75 inci Yıldönümü Yayını, Ankara, 1998.

Maliye Bakanlığı — **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara, 2002.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları, Ankara, Mayıs 2003.

Kamu Hesapları Aylık Bülteni, Mart 2004, Ankara.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği — **Denetim İlke ve Esasları** I. Cilt, İstanbul, 1996.

MARTİN, James W. / CUSH, Frank A.E. — **Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor**, Türkçesi: Haluk DEMİRTAŞ, Ankara, 1952.

MUTUWAFHETNU, M.John — "Developing a Work Ethic in the Public Sector" Political and Administrative Corruption, (Seminar) IIAS and TODAIE, Ankara, 1997.

Mülkiyeliler Birliği — Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı Mülkiye Görüşü, yayınlanmamış çalışma, Ankara, 2004.

NEBENZAHİ, İ.B. — "Etkinlik Denetimi ve Politikası" **Revue Internationale De La Verification Des Comptes Publice** dergisi, Ekim 1975, Çev: Hayri Kurtgözü, Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk, Y.7, S.38.

Office of the Auditor General of Canada — **Value-For-Money Audit Manuel**, S. 4, http://www.oag.bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/99came.html/$ file/vfm-net.pdf.

ONAR, S. Sami — **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: II-III, Üçüncü Bası, İstanbul, 1966.

OYAN, Oğuz — **Dışa Açılma ve Mali Politikalar Türkiye: 1980-1989**, Ankara, 1989.

"Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir reform nasıl ıskalanır?", **Dünya Gazetesi**, 12.12.2003.

"Mali Saydamlık İçin Türkiye Hazır mı?", **Dünya Gazetesi**, 20.10.2000.

OYAN, Oğuz / AYDIN, Ali Rıza — **İstikrar Programından Fon Ekonomisine**, Ankara, 1987.

ÖNDER, İzzettin — **Türkiye'de Kamu Harcamalarının Seyri: 1927-1967**, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 1925, İktisat Fakültesi Yayın No: 330, İstanbul, 1974.

ÖRNEK, Acar — **Kamu Yönetimi**, İstanbul 1998.

ÖZAL, Turgut — **Tercüman Gazetesi,** 10.08.1982.

ÖZBEK, Çetin — **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 10-11 Temmuz, 2002.

ÖZDEMIR, Biltekin — **Cumhuriyetin 75.nci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, 26 Ekim 1998, Ankara, Panel Konuşması, Sayıştay Yayını, Cumhuriyetin 75.nci Yılı Dizisi:1.

ÖZER, Hüseyin — **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C.Sayıştay 135. Kurul Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

ÖZEREN Baran / KAYA, Safiye — "Kamu Harcamalarının Denetimi Bağlamında Sayıştay'ın Avrupa Birliğine Uyumlaştırılması", **17.Türkiye Maliye Sempozyumu**, 22-25 Mayıs 2002, Fethiye, Ankara.

ÖZKAN, Tuncay — "Yolsuzlukla Mücadele", **Akşam Gazetesi**, 07.01.2003.

"Denetimin dokunamadıkları", **Milliyet Gazetesi**, 28.02.2001.

ÖZOĞLU, Burçak — "Kamu Yönetim Reformuna Sınıfsal Perspektifle Bakmak" **Ankara Ün. SBF. Tartışma Metinleri, Özel Sayı Kamu Yönetim Reformu İncelemeleri: Mülkiye'den Perspektifler (2)**, No:60, Kasım 2003, Ankara.

ÖZSEMERCİ, Kemal — **Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri**, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çevri Dizisi No.27, Ankara, 2003.

ÖZŞAHİN, Metin — "İşletmelerde Mali Denetim", **Standart Dergisi**, Özel Sayı, 17, Yıl 28, Ankara, 1989.

ÖZTEK, Durmuş — **15.Türkiye Maliye Sempozyumu**, Panel Konuşması, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Ün. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:3.

"Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri", **15.Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, Akdeniz Ün.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:3.

ÖZTRAK, Faik — "Bütçe uygulamaları daha saydamlaşıyor" **Milliyet Gazetesi**, 05.04.2004.

ÖZYÖRÜK, Mukbil — **İdari Yargı Dersleri**, Ankara, 1969-1970.

Tercüman Gazetesi, 21.08.1982.

Tercüman Gazetesi, 23.08.1982.

PAKALIN, M. Zeki — **Tanzimat Maliye Yazıları**, Cilt:1, Ankara.

PESCHAR, M.H. — Belçika Sayıştayının 150. yıldönümü münasebetiyle Brüksel'de yapılan konuşma, Çev. Sacit Yörüker, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Y.14, S.77.

QURESHİ, Wezir Ahmad — **Evolution and Practice of Comprehensive Auditing in Canada**, Director General Performance Audit-Department of Auditor-General of Pakistan, Lahore, 1980.

SABUNCU, Yavuz — "Sayıştay Üyelerinin Seçimi ve 1982 Anayasası", **Bahri Savcı'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakıf Yayınları, No:7, Ankara, 1988.

SAK, Güven — "Kamu Harcamalarında Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık Açılarından Denetim Sisteminin Yeri ve Önemi", **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası II**, Ankara, 02-03 Nisan 2003.

SANAL, Recep — **Türkiye'de Yönetsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, TODAİE Yayın No: 314, Ankara, 2002.

SAYGILIOĞLU, Nevzat — "Kamu Sektörü Reformu", **Finansal Forum Gazetesi**, 19 Ekim 2003.

SAYGILIOĞLU, Nevzat / ARI, Selçuk — **Etkin Devlet Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi**, Sabancı Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003

SAYIN, Şerif — **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 10-11 Temmuz 2002, Sorun ve Çözüm Platformu, I.Masa.

"Bu sistem yenilenmeli", **Radikal Gazetesi**, 21.02.2002.

Sayıştay Başkanlığı — **INTOSAI İç Kontrol Standartları** (Çev. Sayıştay Dış İlişkiler Grubu), Sayıştay 135. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları, Ankara 1997.

2000 Yılı Mali Raporu, Ankara 2000.

Fransa Millet Meclisi Çalışma Grubu Raporu – Kamu Harcamalarda Etkinlik ve Parlamenter Denetim, Çev. Ş. Alpaslan Yasa, Özlem Okur Kasap, Sayıştay Araştırma /İnceleme/Çeviri Dizisi 13, Ankara, 2000.

Cumhuriyetin 50 nci Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayınları No:8, Ankara, 1973.

Ek ve Değişikleriyle Sayıştay Kanunu-Gerekçeler ve Komisyon Raporları, Sayıştay Yayınları No: 18, Ankara, 1986.

Sayıştay'ın Dışa Dönük Raporlama Fonksiyonunun Geliştirilmesine İlişkin Stratejik Hedefler ve Uygulama Planları, Ankara, 1996.

Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişle ilgili Tavsiyeler", Çev. Baran Özeren / Safiye Kaya, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:10, Ankara, 2000.

SCHAFER, Hans — "Federal Almanya Cumhuriyetine Ağırlık Vererek Üst Denetim Kurumlarının Anayasal Durumu", Çev: Beyhan Ataç, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 28/10, Ankara, 1988.

SELVİ, Güldoğan — "KİT'ler ve Tasarıdaki Yeni İlkeler", **Cumhuriyet Gazetesi**, 07.09.1982.

SERTOĞLU, Sedat — "Yolsuzluk", **Sabah Gazetesi**, 12.05.2000.

SOYSAL, Mümtaz — **Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, 6. Baskı, İstanbul, 1986.

SÖNMEZ, Sinan — **Kamu Ekonomisi Teorisi**, Ankara, 1987.

SÜREYYA, Mehmet — **Sicill-i Osmânî**, İstanbul 1308, Cilt:IV.

ŞAMLIOĞLU, Servet — Sayıştayın 125. yılı münasebetiyle yaptıkları konuşma, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, Ankara 1987, S.12.

ŞAYLAN, Gencay — **Kamu Personel Yönetiminden İnsan Kaynakları Yönetimine Geçiş Kritik ve Reform Önerileri**, Tesev Yayınları 18, İstanbul, 2000

"Kamu Yönetimi Disiplininde Bunalım ve Yeni Açılımlar Üzerine Düşünceler", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 33, Sayı 2, Haziran 2000, Ankara.

ŞENER, Abdüllatif — **"Tanzimat Döneminde Osmanlı Vergi Sistemi"**, Ankara.

ŞENER, Nedim — **Tepeden Tırnağa Yolsuzluk**, Metis Yayınları, İstanbul, 2001.

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) — **Türkiye Büyük Millet Meclisi Yolsuzlukların Sebepleri Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu (10/9) Raporu**, http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk-arastırma /kaynaklar/KİSİM-1.pdf

Genel Kurul Tutanağı, 22. Dönem, 2. Yasama Yılı, 26 Birleşim 10.12.2003, Oğuz Oyan'ın konuşması.

TEMİZEL, Zekeriya — "Hazine ile Maliye Birleşsin" başlığıyla verilen demeç; **Milliyet Gazetesi**, 18.05.1998.

Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV) — Kamu Yönetimi Temel Kanunu Taslağı Değerlendirme Raporu, Ocak 2004, Created by Neevia Document Coverter Trial Version http://www.neevia.com.

THAMPSON, Katherina — "Performance Auditing; What is it?", **The Government Accountants Journal** Vol. 45, Issue 1, Spring 1996.

TURGAY, Rıza — "Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Karşısında Yüksek Mali Denetim ve Sayıştayımız", **Cumhuriyetin 50 nci Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları, No:8, Ankara 1973.

TUTUM, Cahit — "Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma" **Yeni Türkiye** 4, Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı, Mayıs-Haziran 1995, Yıl 1, Sayı 4, Ankara.

Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) — **Kamu Reformu Araştırması**, Yayın No TÜSİAD-T/2002-12/335, İstanbul, 2002.

TÜRK, Hikmet Sami — "Çıkar Amaçlı Suç Örgütleriyle Mücadele", Çıkar Amaçlı Suç Örgütleriyle Mücadele Seminerinde yapılan açılış konuşması, **Adalet Dergisi**, Yıl 91, Nisan 2000, Sayı 3, Adalet Bakanlığı Yayını, Ankara.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) — **Avrupa Birliğine Tam Üyelik Sürecinde Türkiye'de Yönetimin Yeniden Yapılanması**, Ankara, 2000.

ULAGAY, Osman — "Sağ Kazandı, Güven Kayboldu", **Milliyet Gazetesi**, 14.06.2004.

ULUATAM, Özhan — **Kamu Maliyesi**, Ankara, 1978.

Uluslar Arası Para Fonu (IMF) — **Türk Devlet Muhasebesi Sistemi İncelenmesi ve Öneriler**, Hazırlayan: J.Pierre Demangel, IMF Uzmanı, Çev. Atilla İRTEŞ / Faika SEZGİN, 24 Mayıs 1978.

Manuel on Fiscal Transparency, 1988.

Uluslar Arası Saydamlık Örgütü — **Background Information to the Corruption PerceptionsIndex**, www.transperancy.org.de/documents/cpı/2000/ganda.html

YAYLA, Yıldızhan — "Türkiye İdaresinin Yeniden Yapılanması Üzerine Bazı Gözlemler", **Yeni Türkiye** 4, Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı, Mayıs-Haziran 1995, Yıl 1, S.4, Ankara.

YAZICIOĞLU, Recep — "Demokratik Katılım ve Yeniden Yapılanma", **Yeni Türkiye** 4, Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı, Mayıs-Haziran 1995, Yıl 1, S. 4, Ankara.

YETKİN, Murat — "Yolsuzluğun İlacı Daha Çok Demokrasi", **Radikal Gazetesi**, 12.08.2001.

YILMAZ, H. Hakan — **Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası**, Ankara, 10-11 Temmuz 2002, II. Oturum.

YILMAZ, Osman — **Kamu Yönetim Reformu; Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri,** Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ankara, 2001.

YÖRÜKER, Sacit — **Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri**, Çeviri, Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri

Dizisi, Ankara, 1999.

Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası II, Ankara, 02-03 Nisan 2003.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Hakkında Not, Ankara, 2003, s.15 (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun TBMM'de görüşülmesi sırasında TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu üyelerine dağıtılmıştır.).

YÖRÜKER, Sacit / GÜLEN, Fikret "Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler", **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Ankara, 1992.

YULUĞ, Mustafa **Türkiye'de Kamu Savurganlığı ve Bütçe Yönetimi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1981/230, Ankara, 1981.

Denetim ve İnceleme, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını (çoğaltma).

Sayıştay Kararları
- Sayıştay Genel Kurulu, T.11.07.1969 gün ve 3338/1 sayılı karar.
- Sayıştay Genel Kurulu, T.21.05.1981 ve 25.05.1981 gün ve 4122/1 sayılı karar.
-Sayıştay Genel Kurulunun 1994 Mali Yılı Kesin Hesabına İlişkin Genel Uygunsuzluk Bildirimi Hakkındaki 11.07.1996 tarih ve 4853/1 sayılı kararı.
- Sayıştay Genel Kurulu, T.06.10.2003 gün ve 5071/1 sayılı karar.

Anayasa Mahkemesi Kararları
- Anayasa Mahkemesi, 23-25.10.1969 gün ve E.1967/41, K.1969/57 sayılı karar.
- Anayasa Mahkemesi, 16.01.1969 gün ve E.67/19, K. 69/6 sayılı karar, (14.04.1970 gün ve 13471 sayılı Resmî Gazete),
- Anayasa Mahkemesi, 10.06.1971 gün ve E. 71/24, K. 71/55 sayılı karar, (27.04.1972 gün ve 14171 sayılı Resmî Gazete),
- Anayasa Mahkemesi, 17.10.1972 gün ve E. 72/20, K.72/55 sayılı karar, (30.04.1973 gün ve 14522 sayılı Resmî Gazete),
- Anayasa Mahkemesi, 06.03.1973 gün ve E. 72/56, K. 73/11 sayılı karar, (09.11.1973 gün ve 14707 sayılı Resmî Gazete).
- Anayasa Mahkemesi, 09.12.1976 gün ve E. 1976/34, K. 1976/52 sayılı karar, AMKD, S.14.
- Anayasa Mahkemesi, 22.02.1977 gün ve E.1977/6, K.1977/14 sayılı karar, (28.03.1977 gün ve 15892 sayılı Resmî Gazete)
- Anayasa Mahkemesi, 11.01.1985 gün ve E.1984/6, K.1985/1 sayılı karar.
- Anayasa Mahkemesi, E.1983/9, K.1984/1 sayılı kararı (13.12.1984 gün ve 18604 sayılı Resmî Gazete)
- Anayasa Mahkemesi, 18.02.1986 gün ve E.1984/9, K.1985/4 sayılı karar.
- Anayasa Mahkemesi, 28.01.1988 gün ve E.1987/16, K.1988/8 sayılı karar, AMKD, S.24.
- Anayasa Mahkemesi, 28.01.1988 gün ve E.1987/12, K.1988/3 sayılı karar.
- Anayasa Mahkemesi, 26.09.1991 gün ve E.90/38, K.91/32 sayılı karar, (28.11.1991 gün ve 21065 sayılı Resmî Gazete).
- Anayasa Mahkemesi, 09.02.1993 gün ve E.1992/44, K.1993/7 sayılı karar, AMKD, S.29.
- Anayasa Mahkemesi, 20.11.1996 gün ve E.1996/58, K.1996/43 sayılı karar, (06.11.1997 gün ve 23162 sayılı Resmî Gazete)

Danıştay Kararları
- Danıştay DDK'nın 25.02.1977 T. ve E. 976/360, K. 977/99 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S. 28-29.
- Danıştay'ın 04.07.1939 tarihli içtihadı birleştirme kararı, Danıştay Kararlar Dergisi, S.25.

Resmî Gazete
- Resmî Gazete, T.09.09.1978, S.16419.
- Resmî Gazete, T.27.02.1979, S.16563.
- Resmî Gazete, T.13.12.1984, S.18604.
- Resmî Gazete, T.12.03.1985, S.18692.
- Resmî Gazete, T.05.11.1988, S.19980.
- Resmî Gazete, T.04.07.1996, S.22686.
- Resmî Gazete, T.01.08.1999, S.23773
- Resmî Gazete, T.28.11.1991, S.21065.
- Resmî Gazete, T.06.01.2000, Mükerrer Sayı.
- Resmî Gazete, T.22.01.2002, S.26648.
- Resmî Gazete, T.09.04.2002, S.24721.
- Resmî Gazete, T.24.10.2003, S.25269.
- Resmî Gazete, T.19.11.2003, S.25294.
- Resmî Gazete, T.24.12.2003, S.25326.
- Resmî Gazete, T.06.02.2004, S.25365.
- Resmî Gazete, T.22.05.2004, S.25469.

Elektronik Kaynaklar
http://www.tesev.org.tr/alandevletreformuek.html.21.08.2000
http://www.tesev.org.tr/alandevletreformuek.html.21.09.2000
www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt
http://www.tesev.org.tr/alan devlet reformu ek.html
http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu-uluslar arası-metin-bölüm1.html.23.09.2000.
http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk-arastırma /kaynaklar/KİSİM-1.pdf
http://www.usiad.gov/democracy/anticorruptiın/index.html
http://www.oag.ab.ca/htm1/government-accountability.html

ÖZ GEÇMİŞ

1945 yılında doğmuştur. İlk ve orta öğrenimini Konya'da yaptı. 1967'de İstanbul Hukuk Fakültesinden mezun oldu. Askerliğini müteakip açılan sınavı birincilikle kazanarak Denetçi Yardımcısı adayı olarak girdiği Sayıştay'da mesleğin tüm kademelerinden geçmiştir.

MESLEKİ EĞİTİM-ÖĞRENİM

1970- Sayıştay Denetçi Yardımcısı Adayları Yetiştirme Kursu	
1971- Sayıştay Denetçi Yardımcıları Meslek Kursu	
1971- Ankara Üniversitesi TÖMER ENGLISH COURSES	Diploma
1992- Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Temel Eğitim Kursu	Sertifika
1992- The English Language Centre, Bristol-England	Sertifika
1993- M.L.S. İnternational Specialised Course Performance Auditing, Bournemouth-England	Diploma
1995- Performans Denetimi Kursu	
1996- Kenneth M.DYE ve Edward F.McNAMARA tarafından verilen Çağdaş Denetim Yaklaşımlarına Giriş Kursu	Sertifika

MESLEKİ GELİŞİM VE DENEYİM

1970 - Sayıştay denetçi Yardımcısı Adayı
1971 - Sayıştay Denetçi Yardımcısı
1972 - Sayıştay Denetçisi
1977 - Sayıştay Başdenetçisi
1979 - Sayıştay Uzman Denetçisi
1982 - Sayıştay Başraportörü
1998 - Sayıştay Üyesi
1998 - Sayıştay Genel Sekreteri

Sayıştayı temsilen yurt içinde ve dışında çeşitli toplantılara katılmış; Dünya Sayıştaylar Birliği (INTOSAI), Avrupa Sayıştaylar Birliği (EUROSAI), Asya Sayıştaylar Birliği (ASOSAI) genel kurul ve yönetim kurullarıyla çeşitli seminerlere iştirak etmiştir.

Sayıştay Denetçi Yardımcısı Adayları ve Yardımcıları için düzenlenen Yetiştirme ve Meslek kurslarında uzun yıllar ders vermiştir.

Üniversite dergileri de dahil olmak üzere çeşitli bilimsel ve mesleki dergilerle günlük gazetelerde elliyi aşkın makalesi yayımlanmış olup, bunlardan bazıları ekte sunulmuştur.

Evli ve iki çocukludur. Halen Sayıştay 4. Dairesi Üyesi olarak görev yapmaktadır.

ÜNİVERSİTE DERGİLERİ

- "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı ve Sayıştay", Dr.A.Recai SEÇKİN'e Armağan, Ankara Ü.Hukuk Fak.Yayınları, No.351, Ankara, 1974
- "Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi", Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri, Anadolu Ü.Yayınları, No.52, Eskişehir, 1984
- "Nereden Nereye?", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 36 Seri Yıl 1994, İstanbul Ü.Yayınları, No.3891, İstanbul, 1994

DİĞER DERGİLER

- "Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği", Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye Bakanlığı APK Yayını, No.1990/308, Ankara, 1990
- "Sözleşmeler Üzerinde Sayıştayın Ön Denetimi", Sayıştay Mali Hukuk Der., Yıl:7, Sayı:38
- "Yan Ödemeler Sorunu", Sayıştay Mali Hukuk Dergisi, Yıl:7, Sayı:40
- "Yargı Kararlarının Uygulanmasına İlişkin Malî Sorunlar", Sayıştay Mali Hukuk Der., Yıl:7, Sayı:43
- "Yargıtay İçdihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulunun 27.1.1973 Günlü Kararı Üzerine", Sayıştay Mali Hukuk Der., Yıl:5, Sayı:25
- "Vergi Affına Sitem", Sayıştay Mali Hukuk Der., Yıl:5, Sayı:30

- “Memurların Sağlık Hakları” Sayıştay Mali Hukuk Der., Yıl:6, Sayı:33
- “Mali Konulara İlişkin Çeşitli Yargıtay Kararları”, Sayıştay Mali Hukuk Der., Yıl:33, Sayı:14
- “İntibak İşlemlerinde Sorumluluk Sorunu”, Sayıştay Mali Hukuk Der., Yıl:2, Sayı:11
- “Kesinhesap Kanunlarındaki Rakamlar Gerçekten Kesin mi? Mali Hukuk Der., Yıl:1987, Sayı:12

GAZETELER

- “12 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, Milliyet, 25.02.1975
- “119 Yaşındaki Sayıştay ve Yeni Koşullar”, Milliyet, 30.05.1981
- “Denetimde Etkinlik ve Sayıştay”, Milliyet, 07.07.1982
- “Sayıştay 122 Yaşında”, Milliyet, 30.05.1985
- “Memurlara İlişkin Son Düzenlemeler”, Milliyet, 13.07.1984
- “Sporun Mali Denetimi Kanun Tasarısı Mecliste”, Milliyet, 17.05.1986
- “Fonları Parlamento Denetlemelidir”, Milliyet, 27.03.1987
- “Bütçeler ve Kesinhesaplar”, Milliyet, 25.03.1992
- “Geçici Bütçe”, Milliyet, 12.12.1987
- “Vergi Reformu mu? Milliyet, 18.01.1996
- “Siyasi Partilerin Harcamaları”, Milliyet, 29.03.1994
- “Yabancı Gözüyle Sayıştay”, Milliyet, 01.06.1994
- “5 Nisan Kararları”, Milliyet, 26.05.1994
- “Temiz Topluma Özlem”, Milliyet, 17.10.1994