

MALİYE TEFTİŞ KURULU VE KAMU MALİ DENETİM

Tevfik ALTINOK¹

1. Giriş

Maliye Teftiş Kurulu, 26.Ağustos.1879 tarihinde devrin Padişahı Abdülhamit' e sunulan Bakanlar Kurulu Kararının onaylanması suretiyle oluşan "irade-i seniye" sonunda kurulmuş ve 2008 yılında kuruluşunun 129 uncu yılını kutlama onuruna erişmiştir. Hemen her toplumda kurumlar geçmişleri ve tarihleri ile övünürler. Şüphesiz biz Maliye Müfettişleri de 129 yıllık geçmişimizle, Devlete verdiğimiz hizmetle, Maliye Teftiş Kurulu da Devlete yetiştirdiği değerli Devlet adamlarıyla, Başbakanıyla, Bakanlarıyla, Müsteşarlarıyla, Genel Müdürleriyle, kamuda ve özel sektörde görev alan üst düzey yöneticileriyle ve daha nice isimsiz kahramanlarıyla övünse yeridir.

2. Maliye Teftiş Kurulunun Kuruluşu ve Kısa Tarihçesi

2.1. Kuruluş Yılları ve Osmanlıda Mali Yönetim Anlayışı

Biraz gerilere derken 129 yıl öncesine gidip Maliye Tarihine bir göz atıldığında görülmektedir ki, Maliye Teftiş Kurulu, 1879 yılında "Umuru Maliye'nin tanzim ve Islahı" çalışmalarının başlatıldığı yıllarda kurulmuştur. Devlete ait tüm mali işlerin doğrudan doğruya Maliye Bakanlığına bağlı bir sistem içinde yürütülmesine yönelik değişim paralelinde, Devletin her türlü mali işlemlerini teftiş ve tetkik etmek amacıyla doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak yapılandırılmıştır.

¹ Finans Kulüp Yönetim Kurulu Başkanı, Hazine ve Dış Ticaret Eski Müsteşarı

Daha da eskilere gidildiğinde görülmektedir ki, Osmanlı İmparatorluğunun ilk Kanunu olarak 1453 yılında tarihe geçen Kanunname-i Ali Osman' da devrin Padişahı ve anılan Kanunun mimarı kabul edilen Fatih Sultan Mehmet, Devlet yönetiminde Padişahın Hazinesi ile Devletin Hazinesini birbirinden ayıran düzeni kurmuştur. Osmanlı'nın ilk kanununda mali yönetim tek hazine esasına dayandırılmıştır. Devlet Hazinesinin yönetiminde "tek Hazine" ya da "kamu mali yönetiminde vahdet" diye adlandırabileceğimiz "Hazine Birliği" ilkesi benimsenmiştir.

Bu ilke çerçevesinde, Devlet Hazinesi, ya da o zamanın ifadeyle "Hazine-i Amire", yönetimi BaşdeFTERdar'a bırakılan, gelir ve giderleri Devlet bütçesini oluşturan ve tek vezne ile nakit yönetimi yürütülen bir yönetim biçimidir. Osmanlı İmparatorluğunun, Devlet yapısı olarak Padişahın başkanlığında merkezi bir idare ile yönetildiği bilinen bir gerçektir. Bu çerçevede, toprak düzeninin dışında, bir Hazine yönetiminin ya da maliye teşkilatının oluşturulduğu, Osmanlı da ilk mali teşkilatın I.Murat'ın (1359-1389) saltanatı döneminde kurulduğu da bilinmektedir.

Fatih Sultan Mehmet ve bilhassa Kanuni Sultan Süleyman zamanında mali teşkilatın geliştirildiği, ilk DeFTERdarın I.Murat'ın son dönemlerine doğru veya halefi Beyazıt'ın zamanı idaresinde tayin edildiği tahmin edilse bile, Yıldırım Beyazıt zamanında DeFTERdarın var olduğu kesinlikle bilinmektedir. Bu teşkilat yapısı içinde, Devletin Hazinesi olarak Hazine-i Amire tektir ve yukarıda da ifade edildiği üzere kamu mali yönetiminde vahdet esastır.

2.2.Zamanla Değişen Kamu Mali Yönetim Anlayışıyla Gelen Tanzimat ve Meşrutiyet Dönemi

Ancak, yıllar içinde Devlette Hazine Birliği ilkesinden vazgeçilmesi sonucu, 19 uncu yüzyılın başlarına gelindiğinde Osmanlı İmparatorluğunda, birden çok Hazine'nin ortaya çıkmış olması, kamu mali yönetiminde 1839 yılındaki Gülhane Hattı Hümayunu'nda maliye teşkilatında bir takım değişiklikler yapılmasının öngörülmesine neden olmuştur.

Fakat, 1854 yılını takip eden yıllarda Osmanlı Hazinesinin üst üste dört kez yurt dışından borçlanması, karşılığı bulunmayan kâğıt paraların tedavüle çıkarılması ve tahvilat adı altında çıkarılan kâğıtlarla iç borçlanmaya gidilmesi, tabir caiz ise mali krize yol açan bir ortamı oluşturmuştur. Bunun üzerine, Sadrazamı ve aynı zamanda kendisine Maliye Nazırlığı görevi de verilmiş olan Fuat Paşa “Mali Islahat Programını” hazırlamış ve uygulamaya koymuştur.

Aslında, ekonomik anlamda bir ilke imza niteliği taşıyan Mali Islahat Programı tetkik edildiğinde, Osmanlı maliye sisteminde modern anlamda bir bütçenin olmayışının yanı sıra, Hazine birliğinin kaybolması ve sonuçta birden çok Hazine'nin oluşumu İmparatorluğun mali yönden de çöküşünün başlangıcını oluşturmuştur. Bu sıkıntılı günlerde Osmanlı İmparatorluğunda önce Maliye Bakanlığının kurulması ve kamu mali yönetiminde özellikle Hazine Birliğinin yeniden oluşturulmasına yönelik reform çalışmaları Maliye Bakanlığında yeniden yapılanma yolunda adımlar atılmasına yol açmıştır.

Bu çerçevede, Osmanlı kamu mali yönetiminde, Devlete ait tüm mali işlerin Maliye Bakanlığı bünyesi içinde ve merkezi yönetim anlayışıyla toplanması, mali işlemlerin Maliye Bakanına bağlı ve yetkili bir kurul marifetiyle kontrol altına alınması ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu kez, 1879 yılında “Umuru Maliye’ nin Tanzim ve Islahı” çalışmaları adı altında başlatılan Maliye Bakanlığının yeniden yapılandırılmasına yönelik reform çalışmaları çerçevesinde 2.Haziran.1879 tarihli devrin Maliye Nazırı Esseyid Ahmet Zühtü Paşa’ nın bir Tezkeresi ile Maliye Teftiş Kurulu’ nun kurulması Sadrazam’ a iletilmiş ve bu tezkere Bakanlar Kurulu tarafından çok olumlu karşılanarak Nizamname Layihası (Bakanlar Kurulu Kararı) şeklinde Padişahın onayına sunulmuştur. Padişah Abdülhamit’ in 26.Ağustos.1879 tarihinde onayı ile de Maliye Teftiş Kurulu kurulmuştur.

Maliye Teftiş Kurulunun kurulması yolunda ilk adımı atan Ahmet Zühtü Paşa, aslında İstanbul Kızıltoprak da kendi adı ile anılan mahalledeki Camii Şerifin yanı sıra yaptırdığı okul ve kurduğu vakıf ile tanınan değerli bir maliyecidir. Memuriyete 1847 yılında maliye kaleminde başlayıp 1872 yılında Maliye Müsteşarlığı görevine ka-

dar yükseldikten sonra Maliye Nazırlığına atanmış, pek çok madalyanın ardından 1893 yılında da altın liyakat madalyası ile ödüllendirilmiş bir kişidir.

Başlangıçta geniş kadrolu bir yapıya sahip olarak kurulan Maliye Teftiş Kurulu, daha ilk yılını tamamlar tamamlamaz 1880 yılında kadrosu daraltılarak küçülmüş, 1884 yılında ise kadrolar daha da daraltılarak Maliye Müfettişlerinin görevleri ve mahallen yapılması gereken teftişlerin oluşturulan bir encümen mensupları marifetiyle yaptırılması tercih edilmiştir. Daha sonraki yıllarda, Teftiş Kurulunun yönetimi 1885-1887 yılları arasında Divanı Muhasebata (Sayıştay'a) bırakılmış, 1888 yılından itibaren II. Meşrutiyetin ilanına kadar maalesef Maliye Müfettişliği bir kariyer haline gelememiştir.

Bu olgunun temelinde yatan nedenin, o devirde ciddi bir denetim biriminin varlığından hiç kimsenin haz etmediği gerçeğine bağlanması yanlış olmasa gerektir. Teftiş Kurulunun bu dönemdeki faaliyetlerinin sönük kalmasındaki bir diğer nedenin ise, I.Meşrutiyet döneminde kurulmuş bir örgüt olması ileri sürülse bile Kurulun gerçek hüviyetini II. Meşrutiyet devrinde kazandığı da göz ardı edilemez.

Bu çerçevede, Fransız Maliye Teftiş Kurulu mevzuatından yararlanılarak hazırlanan yeni Nizamname (Tüzük) 5.Temmuz.1909 tarihinde kabul edilmiş ve böylece Maliye Teftiş Kurulu yepyeni bir yapıya kavuşturulmuştur.

Anılan Kararname ile Maliye Müfettişlerine tüm Devlet dairelerinin mali işlemlerini teftiş etme yetkisinin yanı sıra gizli veya açık zimmeti görülen veya sandık mevcudunu göstermekten kaçınan memurlara işten el çektirme ya da başka bir ifade ile açığa alma yetkisi verilmiş ve mesleğe sınavla girilmesi kabul edilmiştir. 1909 yılından 1918 yılına kadar yabancıların Teftiş Kurulu Başkanlığını üstlendikleri sürede, Maliye Müfettişlerinin teftiş ve tahkik işlerine hiçbir müdahale de bulunulmamış, görevlerinin sınırı içinde kanaatlerini açıkça ifade etmelerinde serbest bırakılmışlardır.

3. Cumhuriyet Dönemi

Büyük Millet Meclisinin ilk yıllarında Ankara' da Hükümet kurulunca İstanbul Hükümetine bağlı kalan Maliye Teftiş Kurulunun dışında yeni bir Maliye Teftiş Kurulu 10.3.1920 tarihinde kurulmuştur. Daha sonra, 1922 yılında İstanbul Hükümetinin düşmesi üzerine açıkta kalan Maliye Müfettişlerinden bir kısmı yeni kurulan Teftiş Kuruluna Maliye Müfettişi olarak atanmış, yapılan sınavlarla da Teftiş Kurulunun yeni kadrosu oluşturulmuştur.

Kurul, Maliye Bakanlığının bünyesi içinde, Devletin tüm mali işlemlerini Bakanlığın Teşkilat Kanunda öngörülen hükümler çerçevesinde teftiş, inceleme ve tahkik etmekle görevlendirilmiştir. Cumhuriyet Kanunları peyderpey yürürlüğü girdikçe, vergi inceleme ve kambiyo kontrollerinin yanı sıra tüm bankalarda her türlü teftiş yetkisi ile donatılan Maliye Müfettişleri, imtiyazlı şirket ve derneklerle vakıflarda da teftiş, inceleme ve tahkikat yapmakla görevlendirilmiştir.

3.1. Kamu Mali Yönetiminde Mali İşlev

3.1.1. Saç Ayaklı Mali İşlev

Kurulduğundan bu yana 129 yıllık maziye sahip Maliye Teftiş Kurulu, işin aslına bakılırsa, Devletin var olması ile birlikte ortaya çıkan "mali işlevin" ve bu işlevin tabii sonucu olarak "kamuda mali yönetimin" bir parçasını oluşturması açısından büyük önem taşımaktadır. Hepimiz biliyoruz ki, "mali yönetim" Devletin olmazsa olmaz, ya da hiçbir dönemde vazgeçemeyeceği klasik işlevlerinin başında gelmektedir.

Devletin var olmaya başladığı günden bu yana, Mısır' da, Roma'da, Yunan'da, Osmanlı'da tarih boyunca, Devlet neyi yapmalı ya da neyi yapmamalı tartışmaları süre gelse bile, unutmamak gerekir ki, tüzel kişiliğe sahip her varlık gibi Devletin de yapması gereken tek bir işlev var ise, ikincisi de kaçınılmaz olarak mali işlevdir.

Çünkü, Devletin yapması gereken o tek işlevi geliri olmadan, başka bir ifade ile parası, pulu olmadan, bir başka deyişle varlığı

olmadan yapması mümkün değildir. Yani Devletin yapacağı o tek işlev savunma ise, adalet dağıtmak ise, iç işlerini ya da dış işlerini yürütmek ise, yürütmek zorunda olduğu bu işlevi ya da işlevleri yerine getirebilmek için ikinci işlev olarak mali işlevin ortaya çıkması kaçınılmazdır.

Başka bir ifade ile, Devlet asıl işlevi olarak kabul edilen tek bir işlevi ifa edebilmek için belirli harcamaları yapmak, bu harcamaları yapmak için gelir toplamak, gelir ve giderin olduğu yerde de bir varlık veya borç oluşturmak zorundadır.

Zaten bu yönüyle bakıldığında, Devlet yapması gereken işlevi ya da üstlendiği işlevleri yerine getirebilmek için bir ikinci bir işlev türünü yani "mali işlev" türünü üstlenmek mecburiyetindedir. Bu şartlar altında, doğal olarak Devletin üstlendiği mali işlevi, bir sac ayağı klasiği ile 3 ana fonksiyon olarak "gelir, gider ve varlık"larını yönetmek şeklinde belirlemesi ve yürütmesi kaçınılmazdır.

3.1.2 Mali İşlevin İkasında Hazine Birliği

Aslında, yukarıda da değinildiği üzere, Türk ekonomi ve maliye tarihinde, Osmanlıdan başlayarak Devletin mali işlevlerini oluşturan gelir, gider ve varlık yönetimi yerine getirilirken hep "tek elden yönetim" esas olmuştur. Devletin; tek bütçesinin, tek veznesinin, tek Hazinesinin oluşu bu esastan hareketle ortaya çıkmıştır. Bu nedenle de, Devletin borçlanmasında, yurt içinde ya da yurt dışında herhangi bir kuruluşa sermaye koymasında veya ortak oluşunda, para basmasında, taşınmazlarının tapuya tescilinde ve tüm mal varlığı üzerinde hukuken tasarrufta bulunmasında tek bir otoritenin yetkili kılınması da bu esastan kaynaklanmıştır. Bu esas çerçevesinde de, Devlet Hazinesi, Hazine-i Maliye veya Hazine-i Devlet deyimleri, Devletin mali yönetiminde tek bir kamu otoritesinin mevcudiyetinden, başka bir ifade ile, "mal yönetiminde vahdet" in ya da "Hazine Birliğinin" ifadesi olarak kullanılmıştır.

Osmanlı, Fatih Sultan Mehmet' in yürürlüğe koyduğu Kanunname-i Ali Osman da mal yönetimindeki vahdeti, "... ve Başdeftardar cümle malımın nazırı olup, umuru alem ana müfevvazdır. Anın

izni olmadan bir akçe ne dahil ve ne de harici Hazine ola..,” ifadesiyle kabullenmiş ve yüz yıllar boyunca Hazine Birliği esasından sarfınazar eylememiştir. Ancak, Osmanlının son zamanlarında bu ilkeden vazgeçilmiş, yukarıda da bir nebze değinildiği üzere, Devlet yapılanmasında birden çok Hazine peydah olmuştur.

Cumhuriyet döneminde ise, kamu mali yönetiminde yeniden Hazine Birliğine geri dönüş ve kamu mali yönetiminde “tek kamu otoritesi” ilkesi benimsenmiştir.

3.1.3.Hazine Birliğinin Yeniden Parçalandığı Dönem

Gelin görün ki, 1980’li yılların başında bütçe dışı fonlar ihdas edilmiş ve bir anlamda Devlet mali işlevi yerine getirirken Hazine Birliğinden sarfınazar ederek aynen Osmanlının Tanzimat Fermanının ilanından önce karşı karşıya kaldığı birden çok Hazinenin oluşmasına izin vermiştir.

3.1.3.1.Hazinenin Maliyeden Koparılışı

Ardından da 1983 yılında Hazine ile Maliyenin birbirinden ayrılması suretiyle Devletin varlık ve mal yönetiminde iki ayrı otorite oluşturulmuştur. Bu koparılış, hafife alınacak bir yapılanma değimi olarak kabul edilemez. Aslında Maliyenin can damarı olarak kabul edilmesi gereken işlevlerinden birisi, varlık yönetimi, 1983 yılında Maliyeden ayrılmıştır. Bu değişimin Maliyenin ekonomi olan bağının da kesilmesine neden olmuştur. Bu sebeple de, bana göre mali işlevin parçalanmasında, ya da Hazine birliğinin bozulmasında ilk olması nedeniyle çok önemlidir.

3.1.3.2.Gelir İdaresinin Maliyeden Koparılışı

Hazinenin Maliyeden ayrılışından sonra, 2005 yılında ise, bu kez Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilatı kurularak gelir yönetiminin uygulama ayağı Maliye Bakanına bağlı bir örgüt olmakla birlikte Maliye Teşkilatından koparılmıştır.

Burada dikkat edilecek olursa, Devlette mali işlevin temelini oluşturan gelir, gider ve varlık yönetimlerinde kaybolan veya yok olan bir işlev mevcut değildir. Yapılan yekpare olması gereken bir işlevi yürüten tek kamu otoritesinin parçalanması, başka bir deyişle kamuda mali yönetimin birbirinden ayrı otoritelere dağıtılmasıdır. Yani Hazine birliğinin yerine birden çok Hazinesinin kurulmasına ya da oluşmasına izin verilmesidir. Bu nedenle de Gelir İdaresinin Maliyeden koparılışını hafife almak mümkün değildir. Kısacası saç ayaklı mali işlevin ikincisi de artık Maliyede değildir.

3.1.3.3. Gider Yönetiminin Maliyeden Koparılışı

Bu koparılıklar yetmiyormuşçasına, gider yönetiminde son olarak yapılan yasal değişiklikleri hafife almak değil kabullenmek bile mali işlevin aslını bilenler açısından imkansızdır. Çünkü mali işlev açısından bir değerlendirme yapmak gerektiğinde, işin acı, ama gerçek olan tarafı olayın daha farklı boyut taşınmasında yatmaktadır. Aslında, birkaç yıl geriye, 2003 yılının Aralık ayına gittiğimizde, 5018 sayılı "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu"nun Resmi Gazetede 10.12.2003 tarihinde yayınlanıp tümüyle 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmesiyle yeni bir zihniyetin ya da farklı bir yaklaşımın gündeme geldiğini gözlüyoruz.

Bilindiği üzere, bahse konu 5018 sayılı Kanunla, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve yeni bir yasal düzenleme ile Türk Devlet yapılanmasında, "Devlette mal yönetimini tek elde toplayan" sistem bir kenara itelenerek maliyenin bildiğimiz klasik işlevlerine son veren yepyeni bir sistemin oluşmasının yolunu açacak ilk adım atılmıştır. Artık, Maliye gider yönetiminde de yok edilmiştir. Yani saç ayaklı mali işlevin üçüncü ayağı da elden gitmiştir.

4. Kamu Mali Yönetimine Getirilen Yeni Düzen

İşte bu nokta da biraz durup düşünmekte ve yeni yasal düzenlemenin neler getirdiğini, ya da neleri değiştirdiğini, neleri yok ettiğini irdelemekte zorunluluk vardır. Bu çerçevede olay irdelendiğinde görülmektedir ki;

- Artık Devletin kamu mali yönetiminde tercihi “Maliye Bakanlığı odaklı” bir yönetim değildir.

Hepimiz biliyoruz ki, Muhasebe-i Umumiye Kanununda, kamu mali yönetiminin gerek gelir yönetiminde, gerek gider yönetiminde, gerekse varlık yönetiminde kısacası “mali işlevin” ifasında tek kamu otoritesi olarak Maliye Bakanlığı teşkilatı öngörülmüştür.

Bilindiği üzere, Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükte iken Devlette mali işlevi yerine getirmek üzere, kamu otoritesi olarak “sayman” adı verilen devlet memurları yetkili kılınmıştır.

Gerek gelir, gerek gider, gerekse varlık yönetiminde askeri ve mülki saymanların yanı sıra, gelir saymanı ve ayniyat saymanından, Hazine’ de görevli iç ödemeler, dış ödemeler, Devlet borçları saymanlarına kadar her sayman Devletin mal varlığını yönetmekten, hesabını tutmaktan ve hesap vermekten sorumlu tutulmuşlardır.

Oysa Devlet, yeni kabul ettiği sistemde, sayman ve saymanlık sisteminden vazgeçmiştir. Artık özellikle Devletin gider yönetiminde, saymanın bilinen eski işlevine son verilmiştir. Zaten 1983 yılında Devlet, Hazine’ yi Maliye’den ayırırken nakit ve nakit değerindeki kıymetlerin ve borçların yönetiminde Maliye’nin tekeline son vermeyi tercih etmiştir.

Gelir yönetiminde de Gelirler İdaresi 2006 yılında Maliye Teşkilatından ayrıldığında bu kez gelir yönetiminde Devletin tercihi gelir yönetimi işlevinin de Maliye dışına çıkarılmasına yönelik olmuştur. Ardından da 5018 sayılı kanunla gider yönetiminde sayman yerine muhasebe yetkililerinin oluşturulması ile Maliye Bakanlığının “saymanlar” marifetiyle elinde bulundurduğu gider yönetimindeki tüm otoritesi kendiliğinden sona erdirilmiştir. Yani lafın özü ve kısası, artık Maliye Bakanlığının ne gelir yönetiminde, ne gider yönetiminde, ne de varlık yönetiminde otoritesi biz Maliye Müfettişlerinin bildiği anlamda bir birliği ifade edecek tarzda ve şekilde değildir.

- Artık Devlet, kamu kaynağını kullanırken “saydamlığı”, kaynağı kullananların “hesap vermesini”, stratejik bir plana göre yapılacak harcamalarda harcayanların “performans”ının ölçülmesi esasını getirmiştir.

Son olarak yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce, yine hepimiz biliyoruz ki, kamu mali yönetimine ilişkin olarak gelir yönetiminde de, gider yönetiminde de, varlık yönetiminde de hep "hesap bazlı" sorumluluğun var olması nedeniyle aslında yetkililerin ve özellikle de üst düzey yöneticilerin sorumsuzluğu esastır. Mali saydamlık kesin hesap kanunuyla sınırlıdır. Devletin bir bilançosu olmadığı gibi Devlet Muhasebe Sisteminin bilanço anlayışına uygun bir hesap çıkarma imkanına da el vermediği, dolayısıyla performans ölçümlemesinin de zaten yapılmadığı ve yapılamayacağı bir gerçektir.

Oysa, yeni yasal düzenleme, Muhasebe-i Umumiye Kanundaki bu esasları tamamen değiştirmiştir. Yeni sistemde, Kanunun öngördüğü esasların uygulamada ne şekle dönüşeceği kehaneti için henüz çok erkendir. Fakat Kanunun ilgili maddelerindeki esaslar incelendiğinde, artık Devlet, kamu kaynağının kullanımında ve kullananların sorumluluğunun tespitinde eskisinden çok farklı esasları kabul ettiğini açık seçik hükme bağlamıştır.

Nasıl uygulanacağı belli olmasa bile, yeni yasal düzenlemenin özellikle performans ölçümlemesinde, Bakanların, Başbakanın, Müsteşarların bırakın onları birer kamu kuruluşu olarak Yargı erki içindeki Mahkemelerin başına iş açması, işten bile değildir. Yürütme erki velev ki görev ifa eden kamu görevlerinin başlarına iş açmak isterse, yeni yasal düzenleme ile bunu çok daha rahat biçimde yerine getirme imkanına kavuşmuştur.

- Artık Devlet "kamu mali yönetiminin denetim sisteminde" çok önemli bir değişime gitmiştir.

Yine hepimiz biliyoruz ki, Muhasebe-i Umumiye Kanununun kabul ettiği sistemin tabii sonucu olarak Maliye Bakanlığı odaklı olmak üzere işlem ve hesap bazında denetim esastır.

Oysa 5018 sayılı Kanun kamu mali yönetiminde mali işlevin yerine getirilmesine yönelik olarak hem Maliye Bakanlığı odaklı olguyu ortadan kaldırmış, hem de hesap ve işlem bazlı yetki ve sorumluluk yerine kaynak kullanımının performans bazlı ölçümlenebilirliğinin uygulamaya konulmasını hükme bağlamıştır. Bu nedenle

de, kamu mali yönetiminin denetlenmesinde iç denetim ve dış denetim anlayışının yer etmesi babında yepyeni düzenlemelere gidilmiştir.

Kamu mali yönetimine ilişkin 5018 sayılı Yasa, aslında Devletin gelir toplamasında, giderlerini gerçekleştirmesinde ve varlıklarını yönetmede alışılmışın dışında daha nice değişiklikleri içerse de, yukarıda özetlemeye çalıştığım üç temel değişiklik ile yepyeni bir sürecin başlamasına yol açacak niteliktedir. Yasanın getirdiği sistem değişikliklerinin tümüyle değerlendirilmesi yerine denetime ilişkin yeni getirilen esaslar irdelendiğinde, aslında kamu mali yönetiminde tercih edilen yöntem ve sistemin doğal sonucunun denetim esaslarının da değiştirilmesini gerektirdiği öne sürülebilir. Ancak, yeni sistemin nasıl ve ne yönde uygulanacağı bilinmeden denetim sistemini de değiştirmenin ileride yaratacağı aksaklıkları göz ardı etmenin yanlışlığına değinmek gerekir kanısındayım.

4.1. İç Denetim

Denetim konusunda getirilen “iç denetim” veya “iç denetçi” sistemi genelde değerlendirilirse, zaten bu yeni sistemle harcamalarını gerçekleştirmede özerkliğe kavuşturulan merkezi yönetim ya da yerel yönetimlerin yani idarenin, harcamalarında bir biçimiyle “maliye boyunduruğundan” kurtulma ve kurtarıma yöntemi olarak adlandırılması, bana göre, yanlış olmasa gerektir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü hakkındaki 5018 sayılı Kanununda ön görülen iç denetim sistemi aslında “oto kontrol” veya Anglo-Sakson sisteminin “komptrolörlük” sisteminden başka bir şey değildir. Yasayla getirilen bu yöndeki değişikliğin, denetimden çok bir “check-list” çerçevesinde yapılan işin kontrolü anlamına geleceğini ve idarenin kendi dışında bir mali yönetimin kontrolünden çıkması anlamına geldiğini kabullenmek gerekir. Zaten 5018 sayılı Yasanın bu yeni getirdiği esasları ve düzenlemeyi öne sürülerek iç denetim sisteminin bu yönde yapılması gerektirdiğini öne sürmek mümkündür.

Oysa Maliye Bakanlığının işlevlerinin daha farklı bir boyut taşıyıp taşımadığını tartışmadan, Türkiye Cumhuriyeti Devletinin

Anglo-Sakson anlayışın dışında “Cotinental” ya da “Kıta Avrupası” Devlet yönetim biçimini seçtiğini unutmak bana göre hataların en büyüğüdür.

Maliye Bakanlığının üstlendiği mali işlevlerin içeriğindeki işleri parçalayarak Devleti yönetmeye kalkışmak, hele bu değişikliği “Hazine ve Bütçe Birliği” ni hiçe sayarak yapmak yine bana göre, yapılan yanlışların bir diğeridir.

Bazen Avrupa Birliğine tam üyelik sürecinde uyum çalışmalarının bir parçası gibi bu değişiklikleri gösterenlere, diğer örnekleri bir kenarda tutarak tek başına Fransız kamu mali yönetimini örnek göstermenin bile yeterli olacağını düşünüyorum. Eğer, Hazine birliği ve bütçe birliğinden yola çıkıyor isek, Devletin “mali işlevindeki vahdeti” parçalamanın sıkıntıları olacağından kimsenin şüphesi olmamalıdır. Özellikle birden çok Hazinesinin oluşturulduğu dönemlerdeki uygulamanın Osmanlının başına açtığı dertlere bakarak, ileride kamu mali yönetimimizde bizlerinde büyük sıkıntılar yaşayacağından hiç ama hiç kuşku duymadığımı buraya kaydetmek istiyorum.

Kaldı ki, halen yürürlükte olan pek çok yasada, kamu kurum ve kuruluşu kabul edilen kamu yönetim biriminde 5018 sayılı Yasada öngörülen biçimde farklı iç denetim sistemleri mevcuttur. 5018 sayılı Yasanın, bu kanunları hiçe sayarak getirdiği iç denetim düzenlemesinin bu yönden de bir kez daha irdelenmesinde gerek ve yarar olduğu görüşümdedir.

4.1.1.Dış Denetim

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü hakkındaki 5018 sayılı Kanununda ön görülen iç denetim sisteminin yanı sıra bir de “dış denetim sistemi getirilmiştir. Dış denetim konusunda ise, 5018 sayılı Yasada, Devletin mali yönetiminde dış denetimin “Sayıştay” tarafından yapılacağı öngörülmüştür. Yeni yasal düzenlemede.

4.1.1.1. Genel Kabul Görmüş Uluslararası Denetim Standartları

Birinci kural olarak dış denetim de, Sayıştay'ın "genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları" nı dikkate alarak dış denetim yapması esası getirilmiştir. Yani uluslararası piyasalarda "bağımsız denetim şirketlerinin" üstlendiği dış denetim işlevini, Devlette Sayıştay'ın yerine getirmesi esası kabul edilmiştir.

4.1.1.2. Hesap Uygunluğu Denetimi

Kamu mali yönetiminin dış denetiminde bir ikinci prensip olarak "belgelerin doğruluğu da kontrol edilmek suretiyle hesap güvenilirliğinin" de denetlenmesi öngörülmüştür. Bu tür denetimde esas itibarıyla harcama belgelerinin gerçek olup olmadığının araştırılması söz konusu olacağından bir anlamda vergi incelemelerindeki karşı inceleme yapılması yetkisi de Sayıştay'a verilmiş olmaktadır.

4.1.1.3. Hukuka Uygunluk Denetimi

Sözü edilen bu iki prensibin yanı sıra, dış denetimde bir üçüncü prensip olarak "mali işlemlerin yasalara ve hukuka uygunluğu" nun da araştırılması hükme bağlanmıştır. Bu yöndeki denetim özellikle hukuka uygunluk açısından değerlendirildiğinde, harcamaları yapanların harcamanın sadece kanunlara değil hukuka da uygunluğunu araştırmaları gerekecektir.

4.1.1.4. Performans Denetimi

Bunlar yetmiyormuşçasına, bir dördüncü kural olarak "kamu faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi" de ayrıca Sayıştay'ın yapacağı dış denetimin içeriğine dahil edilmiştir.

5. Kamu Mali Yönetiminin Dış Denetimi

Biraz olsun bu işlerden anlayanlar, kamu mali yönetiminin dış denetimi yapılırken bu denetimi yapması öngörülen kurumun, yap-

cağı işlevin içeriğine de bakmanın gerektiğini bilirler. Kaldı ki, aynı kişiler, amu mali yönetiminin dış denetimini yapması öngörülen Sayıştay'ın yapısı ve bugüne kadar üstlendiği işlevler itibarıyla yeni yasal düzenleme ile Sayıştay'a verilen fonksiyonları yerine getirip getiremeyeceğini de değerlendirebilirler diye düşünüyorum. Bu bağlamda konunun farklı yönlerden ele alınmasından yanayım. Bu çerçevede,

5.1. Uluslar Arası Denetim Standartları Nedir, Ne Değildir?

Her şeyden önce, Devlet Muhasebe Sistemini bilenler yapılan son değişikliklere rağmen, Devlet Muhasebe Sisteminde uygulanan esaslar ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS-IFRS) ve hele hele Amerika Birleşik Devletlerinde uygulanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerinin (GAAP) birbirlerinden ne denli farklı sistemler olduklarını bilirler.

Ama benim asıl üzerinde durmak istediğim konu, Devlette uygulanan muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumunu tartışmak değildir.

Çoğu kişinin bildiği üzere, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kendi Konsey kararları ile tamamıyla özel sektör için hazırlanmış bulunan Uluslararası Denetim Standartlarının (ISA) kabul ederek yürürlüğe koymuştur. Diğer taraftan, sadece ABD de uygulanmak üzere, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını (GAAS) da ABD otoriteleri yürürlüğe koymuşlardır. Burada tartışılması gereken husus, bu standartların Türkiye'de Sayıştay tarafından uygulanabilirliğini gündeme taşımaktır.

Aslında, 5018 sayılı Kanundaki ifadesi ile "genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları" diye bir tanımlama literatürde yoktur. Ya "Uluslararası Denetim Standartları" (ISA) ya da "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" (GAAS) vardır. ISA ile GAAS ayrı ayrı otoriteler tarafından belirlenen kurallar olmakla birlikte, ISA kurallarının IFAC tarafından, GAAS esaslarının ise Amerika Birleşik Devletlerindeki denetim otoriteleri tarafından ABD de yapılacak denetimlerde uygulanacak standartlar olarak tespit edildiği bilinmektedir.

Konuyu biraz daha açmak gerekir ise, Uluslar arası Denetim Standartları ile Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ayrı iki sistemdir. Bu iki ayrı denetim standardını birleştirerek oluşturulmuş "uluslararası genel kabul görmüş denetim standardı" adı altında bir standart mevcut değildir.

Bu nedenle de, Sayıştay'ın hangi kurala ve hangi muhasebe prensiplerine göre Devletin mali denetimini yapacağı belli olmadığından 5018 sayılı Kanundaki denetim standardının öncelikle hangi standart olduğunun belirlenmesi gerekir.

Türkiye Devletinin, Devlet olma olgusundan vazgeçerek sırf iç - dış denetim ayrımı yapmak uğruna, tercümesiyle dahi neyin kastedildiği açık olmayan bir yasal düzenlemenin ileride kamu mali denetim anlayışını nerelere taşıyacağını bugünden tartışmakta yarar ve gerek olduğu görüşümdedir. En azından yasanın bu hükmünün, amaca göre değiştirilmesinden yanayım.

5.2. Sayıştay Nedir, Ne Değildir?

Kamu mali denetim sisteminde, öncelikle tartışılması gereken konunun Sayıştay'a verilmek istenilen işlevin ne olup ne olmadığına bilinmesinden geçtiğine inanıyorum. Bu çerçevede, bir Sayıştay düşünün ki, dış denetim adı altında,

- Bir taraftan, Yasama erkinin bir parçasını oluşturan denetim işlevini ifa ederek yasama erkini kullanmakta,
- Diğer taraftan, Yürütme erki içinde yer alan kamu kaynaklarının kullanımında harcamanın etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi ve kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle bir anlamda yürütme erkini kullanmakta
- Öte yandan, Yargılama erki içinde yer alan gelir ve harcamaların kanunlara ve hukuki düzenlemelere uygun olmadığına tespiti halinde gelir toplayanları ya da harcamayı yapanları yargılamak suretiyle yargılama erkini de kullanmaktadır.

Dünya’ da hiçbir Devlette üç erki bir arada kullanabilen bir Devlet yapısı örneğinin olduğunu dahi düşünmediğimi ve düşünemediğimi buraya kaydetmek isterim. İtiraf etmeliyim ki, daha önce sadece bir hesap mahkemesi olarak kurulan ve örgütlenen Sayıştay’ı, Türk mali denetim sistemi açısından yeni verilmek istenilen işlevlerle karşısında konumunu calibi dikkat buluyorum.

Bence, Sayıştay’a biçilmek istenen rol her üç erkin, Yasama, Yürütme ve Yargı erkinin birlikte kullanılmasına imkan verecek şekilde olamaz. Uygun olanı, Yargı erki içinde kalması ve yine eskiden olduğu gibi bir hesap mahkemesi olarak işlevini yerine getirmesidir.

5.3. Sayıştay’ın Kendine Biçtiği Rol Nedir, Ne Değildir?

Halen 832 sayılı Sayıştay Kanununda gerekli değişiklikler yapılmadığı için uygulamasını göremediğimiz ve ne yönde bir “kamu mali yönetimi performans ölçümlemesi ve denetiminin” oluşacağını bilemediğimiz bir denetim sistemi karşısında, aslında Sayıştay öncelik olarak performans ölçümlemesinde ihtiyatlı davranma gereğini hissetmiş ve önceden tabir caiz ise gardını alma gereğini ortaya koymuştur.

Sayıştay her şeyden önce, performans kriterlerini ya da performans ölçümleme değerlerini kendisinin hazırlamasının söz konusu olmadığını, bunun ilgili kamu kuruluşlarına yani Yürütme erkine ait olduğunu, kendilerinin sadece kamu kuruluşları tarafından belirlenecek performans ölçümleme kriterlerine uygunluğunu “check” etmekten ibaret olabileceğini karar altına alarak kamuoyuna duyurma yolunu tercih etmiştir.

5.4. Sayıştay’ın Yapacağı Kamu Mali Denetimi Nedir, Ne Değildir?

Devlette Yürütme erkinin içinde yer alan Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar, Müsteşarlıklar dahil Merkezi Bütçe Yönetimi içinde görev ifa ederler. Ve her biri mali işlevin bir gereği olarak Merkezi Bütçeden harcamaları gerçekleştirirler.

Kaldı ki, yine Merkezi Bütçe içinde yer alan Yargı erki içindeki Anayasa Mahkemesi. Yargıtay, Danıştay ve Bağımsız Mahkemeler gibi yargı kuruluşlarının da harcamaları bu kurum ve kuruluşlar tarafından yerine getirilir.

Artık, "sayman" olmadığına göre, tüm Merkezi Bütçe Yönetimi içinde yer alanların hem hesap uygunluğu, hem hukuk ve belge uygunluğu denetimleri Sayıştay tarafından yapılmak durumundadır. Bunun dışında artık "performans değerlendirmeleri de" Sayıştay tarafından yapılacaktır.

Kamu mali yönetiminin denetlenmesinde Sayıştay'ın nasıl sonuçlara ulaşılacağını şimdiden merak etmeyen olabilir mi diye gerçekten birilerinin oturup düşünmesini sağlık veriyorum.

Kaldı ki, tüm bunlara ilaveten bir Merkezi Bütçe Yönetim birimi olarak Sayıştay'ın performans ölçümlemesinin birileri tarafından yapılmasının gerektiğini de unutmamak lazım gelir sanıyorum. Sayıştay'ı kimlerin denetleyeceğinin de cevabını alabilirsem sormak istiyorum, Sayıştay'ı kim denetleyecek?

Diğer taraftan, kamu kaynaklarını verimli ve ekonomik kullanmayan, ya da faaliyet sonuçları başarılı olmayan, performansı düşük kamu kurum ve kuruluşları hakkında Sayıştay'ın ne yönde rapor verileceğini ise hiç kestiremediğim gibi performansı düşük bir Başbakan ya da Bakan dahil her hangi bir Merkezi Bütçe yöneticisini, Sayıştay'ın hesap uygunluğu, hukuk ve belge uygunluğu ve performans değerlendirmesi açılarından nasıl yargılayacağını inanırken çok merak ediyorum.

5.5.Yeni Getirilen Düzende Kamu Mali Yönetiminin Denetimi Nedir, Ne Değildir?

Özetlemek gerekir ise, 5018 sayılı Kanun ile "mali yönetimin kontrolü" veya başka bir ifade ile "kamu mali yönetiminde denetim" konusu da tabir caiz ise bunu çocuk oyuncağı zannedenler tarafından "arap saçına" dönüştürülmüştür:

- Bir taraftan iç denetim adı altında getirilmek istenilen yeni sistemle kamu mali yönetiminde, mali denetim işlevi ilgili idarenin hâkimiyetine bırakılmış,
- Diğer taraftan Devletin mali yönetiminde tek otorite olması gereken Maliye devre dışına çıkarılmış,
- Dış denetim adı altında Sayıştay' a, ifade yanlış da olsa, uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları uyarınca denetim yapma görevi verilmiş,
- Özel hukuk tüzel kişiliğine sahip, Türk Standartları Enstitüsü, Maden Tetkik Arama, Milli Prodüktivite Merkezi gibi onlarca kuruluşun kendi denetim sistemleri hiçe sayılmış,
- Başta Maliye Teftiş Kurulu olmak üzere tüm teftiş kurullarının mali yönetimdeki kamu mali denetim işlevi bir anlamda sona erdirilerek kapatılmaları gündeme oturmuştur.

6. Değerlendirme Ve Sonuç

Benim kişisel değerlendirmelerime göre, kamu mali yönetiminde ne mali denetim, ne de mali yargı bu denli saptırılamaz.

Bir taraftan, Maliye Teftiş Kurulunun, Maliye Bakanlığının dışındaki birimlerde, yani diğer bakanlıklarda, belediyelerde, Kamu İktisadi Teşebbüslerinde, dernek ve vakıflarda velhasıl tüm kurum ve kuruluşlarda mali denetim işlevine ilişkin teftiş, tahkik ve denetim yetkileri tartışılır hale gelmiştir. Diğer taraftan Maliye Müfettişlerinin yanı sıra vergi denetimlerinde Hesap Uzmanları Kurulu ile birlikte, tüm Maliye ve Hazine Teşkilatındaki Kontrolörlerin, mali yönetime ilişkin denetimleri, banka denetimlerinde ise, tüm bu denetim birimlerinin BDDK'nın mevcudiyeti ve Bankacılık Kanundaki denetim esasları çerçevesinde denetim yetkisinin nasıl uygulanacağı belirsizliğini korur biçimde ortada bırakılmıştır.

Kaldı ki, bu şartlarda Başbakanlık ve tüm bakanlıklar teftiş kurullarının da akıbeti kamu mali denetimi açısından tartışılır hale gelmiştir. Bunun dışında, Merkezi Bütçe Yönetiminin bir diğer birimi konumunda bulunan Gelir İdaresi Başkanlığının performans denetlemesini yapabilme amacına yönelik olarak Sayıştay'ın mükellefler

nezdinde vergi denetimi yapmamasının da gerektiğini savunup Vergi Usul Kanunda vergi denetimine yetkililer arasına Sayıştay denetçilerini de dahil etmek açısından hiçbir neden kalmadığını düşünmüyorum. Kaldı ki, bu değişikliği yapmadan bile Sayıştay vergi incelemesi yapmak isterse buna da zamanla gerek duyulacağı kehanetinde bulunmayı yadırgamıyorum.

Ancak, 5018 sayılı Kanun tümüyle 2006 yılının başında yürürlüğe girdiği halde, Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu değiştirilmediğinden Maliye Müfettişleri ve diğer denetim birimleri halen görevlerine devam eder görünmektedirler. Maliye Bakanlığı teşkilatındaki tüm denetim birimleri mevcut konumlarını koruyacaklarını zannederken Hükümetin Meclise sevk ettiği bir kanun tasarı ile Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörlerinin bir pota içinde eritilmesi geçtiğimiz günlerde gündeme gelmiştir.

Unutulmaması gereken bir gerçek, Devlette mali işlev kaçınılmaz ise, mali kontrol ve denetimi de yok etmek imkânsızdır.

Maliye Müfettişlerinin 129 yıldır sürdürdüğü işlevleri, bir başka denetim otoritesine yaptırmak Kanun değişikliği ile elbette mümkündür. Ama, hem Maliye Bakanlığını parçalayarak, hem mali işlevleri ayrı otoritelere dağıtarak bunu gerçekleştirmeye çalışmak, bana göre Hazine' nin ve Gelir İdaresinin Maliye'den ayrılması kadar yanlıştır. İleri de ortaya çıkacak mali yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında karşılaşılabilecek kaosu da unutmamak gerekir görüşümdedir.

7. Çözüm İçin Bir Öneri

Bu kaosu önlemenin bir yolunu düşünmek ve önermek, hatta radikal değişimlerin gerekliliğini de dikkate alarak fikir üretmek ve çözüm yolları bulmak, tüm biz Maliyecilere düşen bir görev olsa gerek diye düşünüyorum.

Ve diyorum ki, madem batılı ya da Amerikanvari düşünceye çok yatkın hale geldik, neden kamu mali denetimini de özelleştirip bu tür denetimleri ifa etmek üzere "Bağımsız Kamu Mali Denetim Kurulu" oluşturmuyoruz? 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda, Sayıştay'ın dış denetimi kendi dışındaki kuruluşlara da

yaptırabileceğine ilişkin hükmü hatırladıkça, bu konudaki düzenlemenin Sayıştay'a değil, diğer batılı ülkelerde olduğu gibi Bağımsız Kamu Mali Denetim Kuruluna bırakılmasından yanayım.

Dikkat ederseniz, her ülkenin "kendi özeline" yabancıları karıştırmama yolunda ki bir kuraldan yola çıkmanın daha uygun olacağı düşüncesinden hareketle, bu denetimin uluslararası bağımsız denetim kurullarına yaptırılmasının uygun olmayacağı görüşümdedir. Bu nedenle de, ulusal bir kurul oluşturulmasına sıcak bakıyorum. Tamamen Devlet yönetiminin dışında, uluslararası piyasalarda IFAC benzeri bir oluşuma giderek her il ve ilçede olduğu gibi Merkezi ve Mahalli Yönetimle de ilgili olarak kamu mali denetim işlevini yerine getirecek bilgi ve deneyime sahip Yeminli Mali Müşavirler vasıtasıyla bir dış denetim mekanizmasının oluşturulmasını öneriyorum. Bu nedenle de, YMM ruhsatına sahip denetim elemanlarının kamu mali denetimini yapmalarında da bir engel olmadığını var sayıyorum.

Bu oluşumda yapılacak ilk iş, Hükümetçe Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri Kurulunun birleştirilerek sadece vergi incelemesi yapmalarına ilişkin olarak Meclise sevk edilen Kanun tasarının geri çekilmesidir. Ardından Meclise yeni bir tasarı sevk edilerek "Bağımsız Kamu Mali Denetim Kurulu" kurulmalı, Yeminli Mali Müşavirlerle ilgili düzenleme de olduğu gibi Kurulca, "ruhsat" verileceklerin kamu mali denetimi yapacakları öngörülmelidir. Geçici madde düzenlemeleri ile, bu ruhsatın Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ile Hazine Gelirler, Bütçe, Milli Emlak ve Muhasebat Kontrolörleri Kurulları eski ve bu günkü mensuplarından ehliyet sınavında başarılı olanlara verilmesinin mümkün olabileceği esası getirilmelidir. Böylece, Maliye Müfettişleri dahil kamuda bu güne kadar mali yönetime ilişkin işlevlerin çeşitli parçalarını denetleyen Hesap Uzmanları ile adı geçen Kontrolörlerin de bu denetimleri yapacak konumda olduklarından en ufak endişe duyulmamalıdır.

Kaldı ki, bu yol uygun görülür ise, Sayıştay eskiden olduğu gibi Yürütme erkinin işine karıştırılmamış olacak ve asıl önemlisi eskiden olduğu gibi bir hesap mahkemesi konumundan çıkarılmamış olması nedeniyle de Yargı erki içinde bırakılmak suretiyle diğer erkerlerin işlerine bulaştırılmamış olacaktır.