

Maliye Teftiş Kurulu'nun Kapatılması ve Kamu Mali Denetimine Etkisi

Hüseyin IŞIK¹

Makale Gönderim Tarihi: 5 Temmuz 2023

Makale Kabul Tarihi: 15 Eylül 2023

Öz

Türkiye'de modern anlamda kamu mali denetimi Maliye Teftiş Kurulu'nun 1879 yılında kurulması ile başlamıştır. Kurul Osmanlı Dönemi boyunca faaliyetini sürdürmüş, Cumhuriyet Dönemine aktarılan devlet birimleri arasında yer almış ve görevlerini yerine getirmiştir. Kurulun en önemli özeliği tüm kamu kurum ve kuruluşlarında mali bakımından en geniş teftiş, inceleme ve soruşturma görev ve yetkilerine sahip olmasıdır. Kurul 2011 yılında kapatılmıştır. Kurulun geçmiş olumlu hizmetleri ve ABD, Fransa, ve İngiltere'de benzer birimlerin önemi arttığı dikkate alındığında kapatılması kamu mali denetiminde olumlu bir adım olmamış, zaafiyetlere sebebiyet vermiştir.

Anahtar kelimeler: Maliye Teftiş Kurulu, Mali Denetim, Teftiş

Jel Sınıflandırması: D73, H83

Closing The Finance Inspection Board and Its Effect on Public Financial Audit

Abstract

It is accepted that the modern sense of public financial audit in Türkiye began with the establishment of the Finance Inspection Board in 1879. The

¹ Dr. Öğr. Üyesi, İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, huseyin.isik@ieu.edu.tr, ORCID ID: 0000 0002 2409 7754

Board continued its activities throughout the Ottoman Period, transferred to the Republican Period and fulfilled his duties. The most important feature of the Board is that it has the widest financial inspection, examination and investigation duties and powers in all public institutions and organizations. It was closed in 2011. Considering the past positive services of the Board and the increasing importance of similar units in the USA, France and England, its closure was not a positive step in the public financial audit, but caused weaknesses.

Key words: *Financial Inspection Board, Fiscal Audit, Inspection*

Jel Code: *D73, H83*

1. Giriş

Dünya örneklerine bakıldığında Maliye Bakanlıklarının ve bünyelerindeki teftiş ve denetim birimlerinin kamu mali denetiminde etkin görev ve sorumlulukları olduğu görülür. Böyle bir yapı, 1800’li yılların ikinci yarısından itibaren batılı anlamda kamu mali yönetim ve denetimin sisteminin oluşturulduğu ülkemizde de kurulmuştur. Kamu mali denetiminde uzun yıllar önemli görevler üstlenmiş ve sorumluluklar almış Maliye Teftiş Kurulu’nun (Kurul) zaman içinde görev ve yetkilerinin izlediği seyir, aynı zamanda Bakanlığın kamu mali yönetim ve denetiminde rolünü ortaya koyması bakımından önemlidir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde 1879 yılında Maliye Teftiş Heyeti Nizamnamesi ile ihdas edilen Kurul, izleyen yıllarda günün koşullarına göre teşkilat yapısı, görevleri ve yetkileri genişlemiş ve Cumhuriyete intikal etmiştir. Cumhuriyet Osmanlıdan aldığı bu kurumu uzun yıllar aynen muhafaza etmiştir. Maliye Bakanlığı kamu harcamalarının denetiminde görev ve yetkilerini büyük ölçüde Maliye Teftiş Kurulu ve mensupları olan Maliye Müfettişleri marifetiyle yerine getirmiştir.

Maliye Bakanlığı’nın² dolayısıyla Kurulun kamu mali denetiminde görev ve yetkilerinin azalması 2000’li yılların başında ortaya çıkmıştır. Nihayet Kurul 2011 yılında kapatılmıştır. Kurulun kamu mali denetimdeki görev ve yetkileri kuruluş nizamnameleri, bakanlık teşkilat kanunları, kamu muhasebesi, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemine ilişkin temel kanunlarda yer almaktadır. Makalede ilgili mevzuat incelenerek Kurulun kamu mali denetiminde zaman içinde üstlendiği görevler ve kullandığı yetkiler kronolojik ola-

² Bakanlık, Cumhuriyet Dönemi boyunca Maliye Vekaleti, Maliye Bakanlığı, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı adı altında hizmet vermiştir. Makalede dönemine göre bu unvanlar biri kullanılmıştır.

rak ortaya konulacaktır. İç hukukumuzda mevzuatın kronolojik incelenmesi sayesinde kamu mali denetiminin geçirdiği değişimler ele alınacaktır. Kronolojik inceleme yanında dünya uygulamalarının nasıl olduğunun bilinmesi ihtiyacı duyulmuştur. Bunun için üç ülkede günümüz kamu mali denetimi uygulamaları ele alınmıştır. Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Fransa örnek olarak seçilmiştir. Bu üç ülkede mali denetim yapan birimlerin 2000’li yıllardaki durumları üzerinde durulmuştur.

Ülkenin 1879 yılından itibaren bu güne kadar yaşadığı kronolojik deneyim ve sözü edilen üç ülkedeki günümüz kamu mali denetimi uygulamaları dikkate alınarak Kurulun kapatılmasıyla Türkiye’de oturtulmaya çalışılan kamu mali yönetim sisteminin denetim boyutu analiz edilecek ve önerilerde bulunulacaktır.

2. Konuyla İlgili Temel Kavramlar

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu 1927 ila 2006 yılları arasında yaklaşık seksen yıl uygulanmıştır. Bu Kanunu yürürlükten kaldıran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (5018 Sayılı Kanun) yeni kavram ve müesseseleri kamu mali yönetim, kontrol ve denetim sistemine getirmiştir.

Makale konusu ile ilgili olarak üzerinde durulacak ilk iki kavram kamu mali yönetimi ve mali kontroldür. Kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak mevzuat, idari sistem ve süreçler şeklinde tanımlanmıştır (5018 s. K. m. 3/1). Mali kontrol ise kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi, kurumsal yapı, yöntem ve süreçler olarak tanımlanmıştır (5018 s. K. m. 3/m). Her iki tanıma bakıldığında karşımıza temel alınan referanslar kuralları içeren mevzuat, uygulamakla görevli idari teşkilat ve kuralların uygulanmasında izlenecek süreçlerdir. Kurallar, teşkilat ve süreçler şeklindeki sacayağı ile kamu mali yönetimi ve kontrolü sağlanmaya çalışılacaktır. Varılmak istenen nihai amaç ise kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasıdır. Mali yönetim ve kontrol idarelerin kendi yönetim sorumluluğu altında yerine getirmeleri gereken görevler olarak sistemleştirilmiştir. İdarelere görevlerini ifa ederken yetki verilmiş ve sorumluluk yüklenmiştir.

Mali yönetim ve mali kontrol kavramlarını yukarıdaki gibi ele aldıktan sonra iki işlevin layıkıyla yapılıp yapılmadığının incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekecektir. Buradan hareketle varılacak kavram denetim olacaktır. Kanunda denetim iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılmıştır. Bir de mali yönetim ve kontrol sisteminin harcamacı idarenin dışında sistemi düzen-

leme, izleme ve denetleme görevi bulunun Maliye Bakanlığı eliyle denetlenmesini içeren teftiş kavramı vardır.

Teftiş sistemi Türkiye'nin kendi içinden çıkardığı bir uygulama olmayıp Fransa'dan alınmıştır. Benzer şekilde iç denetim ve dış denetim dünya örneklerinden alınmış sistemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkenin kendi yarattığı bir gelenekten kaynaklanmamaktadır (Arslan; Gürses, 2015, 285). İç denetim kamu kaynağını temin eden veya kullanan idarenin bünyesinde yer almaktadır. İdare kendisine bağlı iç denetçiler eliyle kendi mali işlemlerinin ve mali kontrol faaliyetlerinin önceden belirlenmiş usul ve esaslara göre yapılıp yapılmadığının denetimini yapacaktır. Kanundaki tanımlarda hareketle iç denetim şu şekilde ortaya konulabilir. İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için yapılmaktadır. Kamu kaynakların etkili, ekonomik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek iç denetimin amacıdır. İç denetim değerlendirme yapmanın yanında rehberlik yönü bulunmaktadır. Kamu idaresine mali iş ve işlemlerinde katkı sağlamak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim idarelerin mali yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimini ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla yapılması esası üzerine tesis edilmiştir (5018 s. K. m. 63/1). Kanunda iç denetçinin görevlerinin neler olduğu ayrı bir maddede bentler halinde sayılmıştır (5018 s. K. m. 64). İç denetim idare içinde ve yönetim işlevini bir parçası olarak konumlandırılmıştır. İç denetçiler idarenin üst yöneticisi tarafından görevlendirilmekte ve raporlarını aynı makama sunmaktadırlar. Haliyle üst yöneticinin bakış açısı iç denetimin idarenin faaliyetlerine değer katıp katmayacağına etkili olacaktır. Üst yöneticilerinin sevk ve idaresi sistemin işleminde kilit öneme sahiptir. İdarenin üst yöneticinin kamu kaynağının edinimi ve kullanılmasında etkili, ekonomik ve verimli olma saikleri güçlü değil ise öngörülen sistem denetim mekanizmasını harekete geçiremeyecektir.

Dış denetim, 5018 sayılı Kanunda ve Sayıştay Kanununda mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak üç alt başlık altında tanımlanmıştır. Yasama organı adına Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Sayıştay bir idarede bu üç tür denetimi yapabileceği gibi bunlardan sadece birisini veya ikisini de yapabilecektir. Yasal düzenlemelerden hareketle dış denetimi oluşturan bu üç denetim türü izleyen şekilde açıklanabilir. Mali denetim, kamu idaresi hesapları ve belgeleri esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğunu ortaya koyan denetimdir. Uygunluk denetimi kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti işlemidir. Performans

denetimi ise kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesidir (5018 s. K. m. 68, Sayıştay Kanunu m. 2).

Dış denetim idarenin dışında ve harcamaların yapılmasından sonra icra edilmektedir. Harcamaların yapılması aşamasındaki mali kontrolden zaman bakımından farklılık arz eder. İç denetimden farkı ise denetim yapan organın idare dışında bulunmasıdır. İç denetim ise idarenin bir uzvu gibi hareket eden iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. İç denetimin harcama sonrası yaptığı mevzuata uygunluk denetimi dış denetimle benzerlik göstermektedir. Buna karşılık iç denetimin danışmanlık yönü dış denetimden ayrıldığı bir noktadır.

İç denetim yerine getirdiği işlevler itibarıyla dış denetimin işlevlerini büyük ölçüde yerine getirmektedir. Ancak dış denetimin sahip olduğu bağımsızlığa sahip değildir. İdare içinde denetim yapma ve üst yöneticiye bağlı olma bağımsızlık vasfına helal getirebilmektedir. Nitekim kimi ülkelerde bu dezavantajlardan kaçınmak için iç denetimi idare dışında Maliye Bakanlıkları veya İç Denetim Kurulu'na bağlı iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Buna örnek olarak Malta ve Macaristan gösterilebilir (Arcagök, Erüz, 2006, s. 191).

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kamu mali denetim sistemi idarelere bağlı iç denetçiler ve yasama organına bağlı Sayıştay tarafından yapılan dış denetim üzerine tesis edilmiştir. İlave olarak anılan Kanun kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin güvenli bir şekilde çalışmasını temin için bu iki denetim sistemi arasında dar kapsamlı bir teftiş mekanizması öngörmüştür.

Teftiş Arapçadan Türkçeye geçmiştir. Etraflı ve derinlemesine inceleme demektir. Bir konuyu başından sonuna kadar en ince ayrıntısına kadar ve gizli saklı bir tarafı bırakılmayacak tarzda ele almaktır. Müfettiş unvanlı memurlar eliyle yapılan bir denetim türüdür. Müfettişler teftişlerde ele aldıkları konuları ayrıntılı olarak tetkik etmekte, analize tabi tutmakta, konunun maddi yönünü ortaya koymakta ve hukuki yönünü açıklığa kavuşturmaktadır (Karatepe, 2011, s.10). Müfettişler denetimlerin yanı sıra soruşturma görevinin yürütmektedirler. Bu anlamda İngilizce denetçi (auditor) ve soruşturmacı (investigator) kelimelerinden türetilen audigator kelimesinin karşılığı müfettiş olmaktadır (Karatepe, 2011, s. 19) Teftiş, denetim (audit), soruşturma (investigation) ve danışmanlık (counseling) kavramlarını içeren daha geniş kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Okur; 2010, s. 574). Kamu yönetiminde Osmanlıdan Cumhuriyete geçen teftiş kurulları eliyle yürütülen işlevler denetim, inceleme ve soruşturma olarak sacayağı şeklinde üçü bir arada kullanılmıştır. Bu üçlüye araştırma fonksiyonu da dahil edilebilmektedir (Akbulut, Mima-

roğlu Özgen, Fındık, Seymenođlu ve Almış, 2012, s. 5). Ayrıca teftiş kavramının zaman içinde gelişimine bakıldığında olaylara makro planda ve daha geniş bakma niteliği öne çıktığı görülür. Teftişte memurların iş ve işlemlerinin denetlenmesi insanı değerlendirme yönünü ve yerindelik tarafını ortaya koymaktadır (Yücel, 2009, s. 62,63).

Teftişlerde ilk başlarda ele alınan konuların maddi yönü ve hukuka uygunluğu ele alınmıştır. Son zamanlarda ise hukuka uygunluk yanında önceden belirlenmiş performans ölçütlerine göre değerlendirmesi yapılmaktadır. Örneğin muhasebe müdürlüğüne teftişe giden bir müfettiş buradaki ödemelerin hukuka uygun yapılıp yapılmadığını inceleyecek ve mali tabloların doğruluğunu kontrol edecektir. Bunların yanında ödemenin süresinde yapılıp yapılmadığına bakacaktır. Görevli memurların işlem bazında kaç adet ödeme yaptığını, tutar bazında ne miktarda ödemede bulunduğunu inceleyerek memurların bireysel durumlarını genel ortalamalarla karşılaştırmasını yaparak performans incelemesi yapabilecektir.

Bu analizler teftişin denetim kavramından daha kapsamlı bir işlevi olduğunu göstermektedir. Nitekim bunu 5018 sayılı Kanunun 75 nci maddesinde görmekteyiz. Madde dar kapsamlı düzenlenmiştir. Ancak yine de teftiş denetimin denetimi şekline sokması bakımından önem taşımaktadır.

Kamu mali yönetimi, mali kontrol, iç denetim, dış denetim ve teftiş kavramları ortaya konulduktan sonra, kamu mali denetiminin nereden nereye geldiğinin zaman ve içerik bakımından incelenmesi yerinde olacaktır.

Devletler maliye, eğitim, adalet, güvenlik, sağlık, ulaştırma ve benzeri kamu hizmeti alanlarında kamu mali denetimini eski çağlardan beri önem vermişlerdir. Ülkemiz çağdaş anlamda kamu mali denetim sisteminin kurulması Tanzimat dönemine rastlar. Tanzimat ile başlayan yenilik ve değişim hareketlerinin sonuçlarından biri olarak 1879 yılında Maliye Teftiş Heyeti'nin kurulması kamu mali denetimin Batılı anlamda başlaması kabul edilir (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 92).

Bundan dolayı Maliye Teftiş Kurulu'nun zaman içindeki geçirdiği evreler ele alınarak kamu mali yönetiminde teftişin izleri sürülmeye çalışılacaktır. Bu yapılırken mevcut iki mevzuat kaynağı üzerinde durulmuştur. İlki Kurulun görev, yetki ve sorumluklarına ilişkin doğrudan düzenlemelerdir. İkincisi ise Kurulla ilgili dolaylı düzenlemelerdir.

3. Osmanlı İmparatorluğu’nda Kamu Mali Denetimi

3.1. Kuruluş ve II. Meşrutiyet Öncesi Dönem

Maliye Teftiş Heyeti 1879 yılında kurulmuştur. Heyetin ihdasını hazırlayan gerekçeleri anlayabilmek için Maliye Bakanlığının 1838 yılında kuruluşuna kadar gitmek yerinde olacaktır. Tanzimat Fermanı ile aynı yıllarda kurulan Bakanlığın kuruluşundan itibaren kırk yıl boyunca meydana gelen olaylar Heyetin ihdasına sebep teşkil etmiştir. Tanzimat ile birlikte mali olaylara bakış açısındaki yenilikler kuruluşa giden ana unsurlar olmuştur (Çelebiler ve Güvemli, 2010a, s 168; Çelebiler ve Güvemli, 2010b, s. 205). Kuruluşa iki önemli unsur öne çıkmaktadır. İlki önceki dönemlerde uygulanan kamu mali denetimi yapılarının etkin sonuç vermemesidir. İkinci ise devletin düştüğü bütçe açığı sorunu ve bu sorunun devamında her geçen gün artan devlet borçlarıdır. Yabancı devletlerin yüksek miktarda ve kapatılmayan devlet borçlarını bahane ederek Osmanlı Maliyesi üzerinde hakimiyet kurma istemeleridir. Yabancı hakimiyetinin kırılmasının doğal sonucu olarak kamu maliyesinde merkezi ve sıkı denetim sisteminin kurulması ihtiyacı artmıştır. Sonuç olarak daha önce denenilen teftiş ve denetim yöntemlerinin yetersiz kalması ve bu alandaki ihtiyacın artması Heyetin kurulmasına neden teşkil etmiştir (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 101).

Osmanlı İmparatorluğu döneminde devletin bütün mali işlerini doğrudan doğruya maliye bakanına bağlı, geniş yetkili ve yüksek mevkili müfettişlerin kontrolü altında yapılması amacıyla Maliye Teftiş Heyeti’nin 26 Ağustos 1879 tarihli Teftiş i Muamelatı Maliye Nizamnamesi ile kurulduğu kabul edilir. Hem maliye hem de mali işlemlerle iştigal eden diğer bakanlık memurlarının teftiş ve soruşturma işini maliye bakanı adına yapmakla maliye müfettişleri görevlendirilmiştir. Sözü edilen Nizamname Fransız Maliye Teftiş Heyeti mevzuatından hareketle hazırlanmıştır (Maliye Vekaleti Teftiş Heyeti, 1939, s. 3, 5). Nizamname zamanının Fransız teftiş ve denetim sistemini içermektedir. Dönemin Osmanlı yöneticilerinin Fransa’da eğitim görmeleri ve bu ülkede bulunmaları dolayısıyla Fransız denetim kültürünün izlerini taşımaktadır (Çelebiler ve Güvemli 2010 b, s. 195; Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 107,). Kurul, merkezi bir devlet yapılanmasına esas alan Kıta Avrupası hukuk sistemindeki “teftiş” ve “teftiş kurulu” yapısı üzerine bina edilmiştir (Karatepe, 2011, s. 5).

Nizamname 17 maddeden müteşekkildir. Nizamname dört ana konuyu düzenlemektedir. Bunlar teşkilat yapısı, görev alanları, teftişe tabi kamu görevlileri ile teftiş edilecek iş ve işlemler şeklindedir (Çelebiler, Güvemli, 2010b, s. 195). Nizamnamenin birinci maddesinde Teftiş Heyetinin idari teş-

kilattaki yeri ve görevlerine yer verilmiştir. Teftiş Heyetinin doğrudan doğruya maliye nezaretinin emrinde olmak üzere, gelir toplama (kabz) ve harcama (sarf) hizmetinde bulunan gerek maliye gerekse diğer nezaretlere bağlı memurların hesaplarını incelemek, vezne mevcudunu saymak ve her türlü mali muamelelerin ne şekilde olduğunu dair Maliye Nezaretine bilgi vermek üzere kurulduğu belirtilmiştir (Maliye Vekaleti Teftiş Heyeti, 1939, s. 3, Maliye Teftiş Kurulu, 1995, s. 49; Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 105).

Nizamnamenin 10, 11 ve 12 maddeleri maliye müfettişlerinin görev ve yetkilerini göstermektedir. 10 uncu maddede, teftiş edilen memurların, bütün defter ve hesap kayıtları ile mal sandıklarında mevcut olan nakit, tahvil, ve senetlerin tamamını ve yapılan işleri ayrıntılı bir şekilde içeren her türlü belgeyi müfettişin talebi üzerine göstermeleri zorunlu kılınmıştır. 11 inci maddede, müfettişlerin teftiş bitiminde ortaya çıkan durumu açıklayan ve teftiş edilen memurların düşüncelerini de içeren tutanak düzenleyecekleri, bir nüshasının müfettişte diğer nüshasının teftiş edilen memurda kalacağı belirtilmiştir. 12 nci maddede, teftişte zimmetine para geçirdiği veya hesap ve kayıtlarında hile ve fesat karıştırdığı anlaşılan memurların müfettiş tarafından açığa alınacağı, yerlerine başka bir memurun atanması için mahalli idarecilere bilgi verileceği şeklinde düzenleme vardır (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 106).

Yukarıda yer verilen ilk Nizamnamede zaman içinde değişiklikler yapılmış ve ikinci Nizamname kabul edilmiştir. İkinci nizamname 15 Haziran 1885 tarihli “Umur-ı Maliye Heyet-i Teftiyesinin Suret-i Teşkil ve Vazifesine Dair Nizamname kabul edilmiştir. İkinci Nizamname 26 madde olup ilk Nizamnameyi yürürlükten kaldırmıştır. Heyet kuruluşundan itibaren İkinci Meşrutiyete kadar bazen kesintiler olsa da faaliyetlerini devam ettirmiştir (Maliye Vekaleti Teftiş Heyeti, 1939, 11, Maliye Teftiş Kurulu, 1995, s. 47, 103).

3.2. II Meşrutiyet Dönemi

İkinci Meşrutiyetin ilanından sonra 6 Temmuz 1909 tarihli Umuru Umumiye i Maliye Müfettişlerine Dair Nizamname kabul edilmiştir. Öncekinde olduğu gibi bu üçüncü Nizamname de Fransız Maliye Teftiş Heyeti mevzuatından hareketle kaleme alınmıştır. Nizamname 13 maddeden oluşmakta, Maliye Müfettişlerine önceki mevzuata göre daha geniş yetkiler vermektedir. Nizamnamenin 1 ve 2 nci maddelerinde Heyetin idari teşkilat içindeki yeri ile müfettişlerin görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Bütün devlet dairelerinin mali muamelelerini teftiş etmek, gizli veya açık zimmeti gözükken veya kasa mevcudunu göstermeyen memurları işten el çektirme yetkisi vermiştir. Müfettişler Maliye Nezaret makamına doğrudan bağlanmıştır (Maliye Vekaleti Teftiş Heyeti, 1939, s. 15, Maliye Teftiş Kurulu, 1995, s. 135).

İkinci Meşrutiyet Döneminde çıkarılan üçüncü Nizamnameden yaklaşık beş yıl sonra 17 Ekim 1914 tarihli Maliye Heyeti Teftişiyesi Hakkında Nizamname çıkarılmıştır. Bu dördüncü Nizamname 17 maddeden müteşekkil olup önceki Nizamnameyi önemli ölçüde tadil etmiştir. Bu Nizamname Cumhuriyet Dönemi'nde de uygulanmıştır. Müfettişlerin Maliye Nezareti makamına bağlılıkları devam etmiş, mali denetimde yetkileri genişletilmiştir. Zimmet ve ihtilasları görülen, kasa mevcudunu, hesabını, deposunu göstermekten imtina eden veya muameleatında önemi suiistimali tespit edilen bütün devlet memurlarını işten el çekirme yetkisi verilmiştir (Maliye Vekaleti Teftiş Heyeti, 1939, s. 17,18, Maliye Teftiş Kurulu, 1995, s. 149).

Yukarıda yer verildiği üzere kuruluşundan itibaren Heyetin teşkilat, görev, yetki, teftişe tabi işlemler ve teftişe tabi kamu görevlilerine ilişkin olarak 1879, 1885, 1909 ve 1914 yıllarında dört Nizamname kabul edilmiştir. Zaman içinde Heyetin görev ve sorumluluk alanı genişlemiştir. Kurumsal yapısı ve insan gücü kalitesi arttırılmıştır (Çelebiler ve Güvemli, 2010b, s. 205).

Türkiye'de teftiş sistemi Osmanlı dönemi kurum ve uygulamalarının devamı şeklinde olmuştur (Yürekli, 2015, s. 257). Osmanlı İmparatorluğunun yıkılışı ile Yeni Millî Hükümetin kuruluşu arasında mali işlemlerin teftişi ilk başta sekteye uğramıştır. Ancak Ankara Hükümetinin mali denetimi gerekli görmesi üzerine 17 Ekim 1914 tarihli Nizamname çerçevesinde faaliyetlerine Ankara'da devam etmiştir (Maliye Vekaleti Teftiş Heyeti, 1939, s. 18,19,20).

4. Cumhuriyet Döneminde Kamu Mali Denetimi

Cumhuriyet Döneminde uygulanan Maliye Teftiş Kurulu'nun görev, yetki ve sorumlulukları ile doğrudan veya dolaylı ilgili mevzuat şu şekildedir. (1) 17 Ekim 1914 tarihli Maliye Heyeti Teftişiyesi Hakkında Nizamname, (2) 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun, (3) 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun Hükmünde Kararname, (4) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (5) Cumhurbaşkanınca veto edilen 5227 Sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun, (6) 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, (7) 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Kararnamesidir. Adı geçen kanun, kanunun hükmünde kararname ve kararnamelere dayanarak çıkarılan tüzük ve yönetmelikler şeklinde ikincil mevzuat da mevcuttur. Ancak Makalenin kapsamı bakımından sadece birincil mevzuat üzerinde durulacaktır. (Bundan sonra bu kanun ve kararnamelerin numaralarına yer verilecektir.)

5018 ve 5227 sayılı Kanunlar ile birlikte Türkiye’de teftiş, denetim, kontrol kavramlarının içerikleri ve uygulamada yaşanan sorunlar daha fazla tartışılmaya başlanmıştır (Okur, 2010, s. 571). Bu tartışmalardan hareketle bazı yazarlar Cumhuriyet döneminde teftiş kurulları sisteminin iki bölüm halinde ortaya koymaktadırlar. İlk dönem 1923-2004, ikinci dönem ise 2004 ile günümüz arasındaki zaman dilimidir (Yürekli, 2015, 264). Kronolojik dönemlere ayırmanın bu şekilde yapılması genel olarak doğru bir yaklaşımdır. Makale konusunun özelliği bakımından sadece bir iki yıllık farklarla tarihi evreleri Kamu Mali Denetiminde İstikrarlı Dönem (1923 – 2002) ve Kamu Mali Denetiminde Çalkantılı Dönem (2003-Günümüz) olarak iki bölüme ayrılması yerinde olacaktır.

4.1. Kamu Mali Denetiminde İstikrarlı Dönem (1923 – 2002)

17 Ekim 1914 tarihli Maliye Heyeti Teftişiyesi Hakkında Nizamname 2996 sayılı Kanunla yürürlükten kalkıncaya kadar hem Osmanlı hem de Cumhuriyet Döneminde 22 yıl uygulanmıştır. 2996 sayılı Kanun 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiş, 05.06.1936 tarihli ve 3322 sayılı Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 178 sayılı KHK yürürlükten kaldırıncaya kadar yaklaşık 47 yıl uygulanmıştır. Bu kanunun 1 ve 5 nci maddesi Teftiş Kurulu ile ilgilidir. 178 sayılı KHK 13.12.1983 tarihinde kabul edilmiş ve 14.12.1983 tarihli ve 18251 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 646 sayılı Kanunun Hükmünde Kararname ile yürürlükten kaldırılıncaya kadar yaklaşık 28 yıl yürürlükte kalmıştır. 6, 19 ve 20 nci maddeleri Teftiş Kurulu ile ilgilidir. Osmanlıdan Cumhuriyete intikal eden Nizamnamede ve Cumhuriyet döneminde kabul edilen kanun ve kanunun hükmünde kararnamede Kurulun Maliye Bakanına bağlı olduğu ve adına görev yapacağı belirtilmiştir. Bu üç mevzuatta kurulun görevleri ve müfettişlerin yetkileri benzer şekilde düzenlenmiştir. Yürürlükte buldukları zaman dilimine ve mali sistemin esasına göre ifade tarzları farklılık göstermektedir. Benzer hükümler içermesi nedeniyle tekrarlardan kaçınmak için ayrı ayrı yer verilmemiş, 178 Sayılı KHK dikkate alınarak konu ele alınmıştır.

Maliye Müfettişlerinin görevleri, genel, katma ve özel bütçeli daireler, fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, sermayesinin en az yarısı Devlete ait kuruluşları teftiş etmek; dernek, vakıf ve sendikaları mali yönden teftiş etmek; çeşitli mevzuat ile Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak şeklindedir. Teftişe tabi daire, kurum ve kuruluşların özel kanunlarda denetim hükümlerinin bulunması görevlerin yapılmasına ve yetkilerini kullanılmasına mani teşkil etmeyecektir (2996 s. K. m. 5, 178 s. KHK. m.20). Bunlara ilave olarak, Maliye Müfettişlerinin Vergi

Usul Kanuna göre yürüttükleri vergi incelemeleri, Bankalar Kanununa göre yürüttükleri banka incelemeleri, 1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetinin Korunması Hakkında Kanuna göre yaptıkları kambiyo incelemeleri ve kara para mevzuatına göre yürüttükleri suç geliri incelemeleri özel kanunlarla verilen görev ve yetkileri arasında en önemli olanlarıdır.

Teftiştir tabi daire, kurum ve kuruluşlarda para ve para hükmündeki evrakı ile ambar ve depolarında bulunan ayniyatı ve bunlarla ilgili evrak ve defterleri ve işlemlere dair gizli olsa dahi bütün evrakı, bunları idare ve muhafazaya memur olanlar ilk talep anında Maliye Müfettişine göstermeye, saymasına ve incelemesine yardım etmeye mecburdurlar (2996 s. K. m. 5; 178 s. KHK. m. 20). Maliye Müfettişlerine yukarıda sayılan daire, müessese ve derneklere teftiş, inceleme ve soruşturmalar sırasında ilgili memurları işten el çekirme yetkisi verilmiştir. Teftiş sonucunda gizli veya açık zimmet veya ihtilas veya işlemlerinde önemli suiistimali görülen ya da muhafaza veya idaresi altında bulunan para ve para hükmündeki evrak ve ayniyat ile her türlü mal ve eşyayı ve bunların defter ve belgelerini göstermeyen memurlar ile teftiş ve tahkik sırasında memuriyeti başında kalması teftiş veya tahkikatın yapılmasını güçleştireceği kanaat getirilen memurların belli usuller dahilinde görevlerinden uzaklaştırılması hususunda Maliye Müfettişleri yetkili kılınmıştır (2996 s. K. m. 5, 178 s. KHK. m.20).

Kurulun görev ve yetkilerinin genişliği ve kamu mali denetimindeki önemi nedeniyle insan kaynağının seçimine, yetiştirilmesine ve idaresine çok dikkat edilmiştir. Bu özelliğinden dolayı Heyet'i Mümtaze olarak anılmıştır (Erol, 2018, s. 81-83). Fritz Neumark tarafından yazılan "Devlet Daire ve Müesseselerinin Rasyonel Çalışma Esasları Hakkında 1949 Tarihli Raporda teftiş kurulları konusu da ele alınmıştır. Raporun teftiş kurulları ile ilgili bölümünde bu birimlerin ıslah edilmesi önerilmiştir. Müfettiştir ve müfettiştir yardımcısı tayinlerinde Maliye, Gümrük ve Ticaret Bakanlıklarındaki teftiş kurullarındaki atama ve terfi yönteminin, diğer birimlerin teftiş kurullarında da uygulanmasını tavsiye edilmiştir (Yürekli, 2011, s. 32, 33). Maliye Teftiş Kurulu Cumhuriyet döneminde örnek gösterilen kurullar arasında yer almıştır.

4.2. 5018 Sayılı Kanununla Kamu Mali Denetiminde Teftişin Öneminin Azaltılması (2003)

5018 sayılı Kanun 2003 yılında kabul edilmiş 2006 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Cumhuriyet'in ilk yıllarında kabul edilen ve yaklaşık seksen yıl uygulanan 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununu yürürlükten kaldırmıştır. 5018 sayılı Kanunun kabulünün sebepleri arasında, 1050 sayılı Kanunun günün gereklerine cevap verememesi, mali yönetim, kontrol ve denetim ala-

nındaki uluslararası gelişmelerin gerisinde kalması yatmaktadır. Kanunun çıkarılmasında Uluslararası Para Fonunun (International Monetary Fund, IMF) talepleri önemli bir rol oynamıştır. IMF o tarihlerde Türkiye'ye vereceği kredi dilimlerinin serbest bırakılma görüşmelerinde Kanunun çıkarılmasını şart koşmuştur. Benzer şekilde Avrupa Birliği ile üyelik müzakereleri şartları arasında Kanunun yürürlüğe girmesi yer almıştır (Değirmenci, 2023, s. 27). Kanun yürürlüğe girdikten sonra Sayıştay Kanununun güncellenmesi zarurietini doğmuştur. Bu amaçla 2010 yılında Sayıştay Kanunu kabul edilmiştir. Sayıştay Kanununun kabulü ile kamu mali yönetimi ve denetimine yeni bir çerçeve çizilmiştir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun Tasarısı ilk defa 02.08.2002 tarihinde TBMM'ne sunulmuştur. İlk tasarıda kanunun adı "Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu" şeklindedir. İlk tasarı 84 maddeden oluşmuştur. Bu tasarı TBMM'de 05.08.2002 tarih ve 1/1036 numarası ile Plan ve Bütçe Komisyonuna gönderilmiştir (TBMM a). Makalede ilk tasarı olarak söz edilecektir. İkinci Tasarı ise "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" başlığı ile 23.10.2003 tarihinde TBMM'ne sunulmuştur. İkinci tasarı 83 maddeden oluşmuştur. Bu tasarı TBMM'de 24.10.2003 ve 1/692 numarası ile Plan ve Bütçe Komisyonuna gönderilmiştir (TBMM b). Makalede ikinci tasarı olarak anılacaktır.

İlk ve ikinci tasarıda Maliye Bakanlığına kamu idarelerinin iş ve işlemlerini izleme, inceleme ve denetlemesi görevi veren iki madde dikkati çekmektedir. Bunlar "Maliye Bakanlığınca Yürütülecek Hizmetler" başlıklı madde ile "Yürürlükten Kaldırılan Hükümler" başlıklı maddedir. "Maliye Bakanlığınca Yürütülecek Hizmetler" başlıklı madde ilk tasarıda 67, ikinci tasarıda ise 75 nci maddede yer almıştır. Yürürlükten Kaldırılan Hükümler başlıklı madde ilk tasarıda 82, ikinci tasarıda ise 81 nci maddede yer almıştır. Bu iki maddedeki farklılıklar Maliye Bakanlığına kamu idarelerinin iş ve işlemlerinin incelenmesi ve denetlenmesinde nasıl bir rol verildiğini ortaya koymaktadır.

4.2.1. Tasarılarda Önerilen Şekil

İlk Tasarıdaki 67 nci maddeye bakıldığında maddenin üç fıkradan müteşekkil olduğu görülecektir. Maliye Bakanlığına kamu mali yönetimin hukuka uygun işlemesi için görev ve yetkiler verilmiştir. Bakanlığa verilen denetim görevi üçüncü fıkrada düzenlenmiştir. Maddenin 3 üncü fıkrasında Maliye Bakanlığına kamu mali sisteminin sürekli izlemesi sorumluluğu verilmiştir. Fıkraya göre Maliye Bakanlığının kamu idarelerinde mali yönetim ve kontrolün izlenmesinden sorumlu olduğu belirtilmiştir. İç Mali Denetim Komitesi (İkinci Tasarıda İç Denetim Koordinasyon Kurulu olarak adlan-

dırılmıştır), ilgili kamu idaresi veya Maliye Bakanlığınca gerekli görüldüğü hallerde, Bakanlığın yetkili denetim elemanları kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk ve performans bakımından yönünden denetleyebilecektir. Maliye yetkili denetim elemanlarınca düzenlenecek raporların bir örneği İç Mali Denetim Komitesine, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili kamu idaresine gönderilecektir (İlk Tasarı m. 67/3). Bu fıkra ile Maliye Müfettişlerinin ve Bakanlığın diğer denetim elemanlarının harcamacı kuruluşlarda mevzuata uygunluk ve performans denetimi yapacakları vurgulanmıştır.

İlk Tasarıda “Yürürlükten Kaldırılan Hükümler” başlıklı 82 nci maddesinin d bendinde kamu idarelerinin teftiş kurulları ve denetim birimlerinin görev ve yetkileri saklı kalmak kaydıyla diğer kanunların aykırı hükümlerinin yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiştir (İlk Tasarı m. 82/d). Bu düzenleme merkezde teftiş kurulları ile kontrolörlüklerin, taşrada ise denetmenliklerin mevcut görev ve yetkilerinin devam edeceğini öngörmüştür. Bu durum en çok Maliye Bakanlığı ve Maliye Müfettişleri için önem taşımaktadır. Zira bugün için mülga olan ancak belirtilen dönemde yürürlükte bulunan 178 sayılı KHK’nın 20 inci maddesinin yürürlüğünün devamı sağlanmıştır.

İkinci Tasarıda “Maliye Bakanlığınca Yürütülecek Hizmetler” başlıklı maddesi 75 nci maddede iki fıkra halinde düzenlenmiştir. Maddenin fıkra sayısı ilk tasarıya göre üçten ikiye inmiştir. Maddenin ikinci fıkrası ilk tasarıdan üçüncü fıkrasına benzemektedir. Ancak bu benzerlik çok değildir. İkinci fıkrada, mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk ve kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda, ilgili bakanın talep etmesi veya Başbakanını onayı üzerine Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini teftiş ettirecektir. Bu teftişler sonucu düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilecektir (İkinci Tasarı m.75/2). Bu fıkrada Maliye Bakanlığınca verilen denetim görevi ilk tasarıda olduğu gibi doğrudan ve birinci elden kullanılabilir şekilde değildir. Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak denetim sisteminin zaafa uğraması, belirgin yolsuzluk olayları ve kamu zararının meydana gelmesi şartlarına bağlanmıştır. Bu şartların olması durumunda dahi ilgili harcamacı birimin bağlı olduğu bakan talep etmez veya Başbakan onay vermez ise yine maliye tarafından denetim yapılamayacaktır. Tasarı burada Maliye Bakanlığının denetim yapmasına istemeye istemeye diğer bir deyişle kerhen izin vermiştir. Yani madde öyle bir kaleme alınmıştır ki devletin mali yönetim ve kontrol sistemi tamamen çöktüğü durumda ancak Bakanlık yetkili denetim personeli eliyle teftiş

yapılacaktır. Burada Maliye Bakanlığına verilen teftiş yetkisi riskin önceden tespiti ve sistemin sağlıklı bir şekilde çalıştığına gözetlenmesi noktasında değildir. Diğer bir deyişle önleyicilik vasfı olmayan bir yetkidir.

İkinci tasarının “Yürürlükten Kaldırılan Hükümler” başlıklı 81 nci maddesinin f fıkrasında diğer kanunların bu kanuna aykırı hükümleri kaldırılmıştır şeklinde dir. Burada ilk tasarıdaki teftiş kurallarının ve denetim birimlerinin kendi kanunlarındaki görev ve yetkilerinin saklı olduğuna dair ibareye yer vermemek suretiyle anılan birimlerin kuruluş kanunlarındaki görev ve yetkileri zimni olarak kaldırılmıştır.

4.2.2. Kanunlaşmış Şekli

İkinci tasarının “Maliye Bakanlığınca Yürütülecek Hizmetler” başlıklı 75 ve “Yürürlükten Kaldırılan Hükümler” başlıklı 82 nci maddeleri aynen kanunlaşmıştır. Kanunun yasalaşma sürecinde Meclis Genel Kurulunda çok fazla görüşme olmamıştır. Yapılan az sayıdaki konuşmadan biri konumuzla ilgilidir. Trabzon Milletvekili Mehmet Akif Hamzaçebi, 75 nci maddeye önemli eleştiriler getirmiş özetle şunları ifade etmiştir. Söz konusu 75 nci maddenin ikinci fıkrasının yeni ilke ve esaslara dayanan kamu iç kontrol sisteminin işleyişini teminat altına almayı amaçladığı, sınırlı hallerde ilgili bakan talebine veya Başbakan onayı şartına bağlanan denetimin niteliği ve hangi kurum denetim elemanlarının görevlendirileceğinin belirsiz olduğu, mevcut haliyle işleminin âdeta imkânsız hale geldiği, mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğraması, belirgin yolsuzluk iddialarının olması veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlar gibi ifadelerle denetimin önkoşulunu tanımlanmasının son derece sakıncalı olduğu ifade edilmiştir (TBMM Tutanak Dergisi, 2003, s.418).

Aynı konuşmada Maliye Bakanlığının yolsuzluk soruşturmaları yapacak birimi olduğuna vurgu yapılmıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarının mali denetimlerin büyük oranda, Maliye Müfettişleri tarafından yürütüldüğü, önemli yolsuzluk faaliyetlerinin hemen hepsinin Maliye Müfettişleri tarafından ortaya çıkarıldığı, yeni iç denetim sisteminin zaafının ortadan kaldırılması, yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesinden sorumlu tutulan Maliye Bakanına sistemi kontrol etme imkânının verilmesi ve yolsuzlukla mücadele alanında Avrupa Birliğine uyum sağlanması amacıyla, Maliye Teftiş Kurulu’na ve Maliye Bakanlığının diğer denetim birimlerine özel bir görev verilmesi gerektiği, Türkiye’de bu tür görevleri yapabilecek, Maliye Teftiş Kurulu kadar donanımlı ve tecrübeli başka herhangi bir denetim organı bulunmadığı belirtilmiştir. Bu konuşmanın akabinde “Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol

sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirebilir.” şeklinde önerge verilmiştir. Önerge Hükümet tarafından uygun bulunmamış ve Meclis Genel Kurulunda kabul edilmemiştir. (TBMM Tutanak Dergisi, 2003, s. 419, 420).

4.2.3. Kanunlaştıktan Sonraki Değişikler

5018 sayılı Kanun 2003 yılında kabul edilmiş, uygulanması için yapılması gereken hazırlıkların tamamlanması amacıyla yürürlük yılı 2005 olarak belirlenmiştir. Ancak bir yıl daha gecikme ile 2006 yılında yürürlüğe girebilmiştir. 2006 yılında yürüğe girmeden hemen önce 22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı Kanunla birçok maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden biri burada incelediğimiz 75 nci madde ile ilgilidir. Maddenin ilk fıkrası tamamen metinden çıkarılmıştır (5436 Sayılı Kanun m. 10). Sadece Makale konusu olan ikinci fıkra kalmıştır.

Tek fıkraya dönüşen 75 nci madde Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine uyumlu hale getirilmek amacıyla 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı KHK'nın 213 üncü maddesiyle bir kez daha değişmiştir. Hem madde başlığı hem de içeriği yeni bir hal almıştır. Maddenin başlığı “Maliye Bakanlığınca Yürütülecek Hizmetler” iken “Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Denetimi” olmuştur. Yeni haline göre, mali yönetim ve kontrol sisteminin zaafa uğradığı, yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; Cumhurbaşkanı kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettireceği şeklinde dönüşmüştür (5018 s K. m. 75).

Maddenin son halinde su hususlar dikkati çekmektedir. Zaten maddenin dar olan içeriği daha da kısalmıştır. Bütün yetkiler Cumhurbaşkanına verilecek tarzda düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı denetim elemanlarına has mali sistemi teftiş yetkisi elinden alınmış ve genel bir yetki olarak düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı ibareleri tamamen çıkarılmıştır. Sistemi zaafa uğraması, yolsuzlukların arttığı dönemlerde bunun teftişinin öncelikli olarak Maliye Bakanlığı denetim elemanları tarafından yapılması gerekirken, bu konuda hiç ilgisi olmayan bir kişi tarafından dahi yapılabilir hale gelmiştir. Kimin teftiş yapacağı kanunda yer almamıştır. Cumhurbaşkanı kimi isterse teftiş ettirebilir noktasına gelinmiştir.

Kabulünün üzerinden yaklaşık 20 yıl geçen ve 18 yıldır uygulanan yeni kamu mali yönetimi ve denetimi sisteminde, eski dönemde merkezi bir rol oynamış Maliye Bakanlığının teftiş ve denetim yetkileri oldukça kısıtlanmıştır. Maliye Müfettişleri ile Maliye Bakanlığın diğer denetim elemanlarının teftiş ve denetim yetkileri kısılrken, iç denetim ve dış denetim modeli getirilmiştir.

Ancak, bunlar yapılırken bir anda Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının teftiş ve inceleme yetkisinin sınırlandırılması ve hatta yok denecek noktaya getirilmesi kamu mali yönetimi ve denetiminde ciddi sonuçlar doğurmuştur.

4.3. Kamu Teftiş Kurullarının Kapatılması Girişimi (2004)

5227 Sayılı Kanun 15.07.2004 tarihinde kabul edilmiştir. Cumhurbaşkanlığı tarafından 03.08.2004 tarihinde pek çok maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle geri gönderilmiştir. Cumhurbaşkanının iadesi sonrasında tekrar görüşülmemiş ve yürürlüğe girmemiştir. Anılan Kanunun kamu yönetiminde getirmek istediği sistemin teftiş kurulları ile ilgili kısımlarına Makale konusu ile ilgili olduğu için değinilecektir.

Anılan Kanunun genel gerekçesinde yer alan ve denetim ile ilgili değerlendirmeler üzerinde durmakta fayda vardır. Genel gerekçede, denetim sisteminin sayıca fazla olmakla birlikte kalite olarak etkisiz olduğu, kurallara uygunluk ve geçmişe yönelik olarak yapıldığı, hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksunluk içerdiği, denetimin çok sayıda ve zaman zaman birbiriyle örtüşen birimler eliyle yapıldığı, hata bulma mantığı içerdiği, bu saikle yapıldığı için yöneticileri iş yapamaz hale getirdiği, israfa ve yolsuzluklara çözüm getirmediği, keyfilik içerdiği, keyfiliğe siyasi tercihlerin ve amaç dışı kullanımların dahil edilmesi sonucunda sistemin son derece sorunlu bir yapı arz ettiği yönünde değerlendirmeler yapılmıştır. Bu gerekçelerden hareketle kamudaki teftiş kurullarına yer verilmeyerek kapatılması yoluna gidilmiştir. Denetim iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Her iki denetimin hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimi yapacağı belirtilmiştir (TBMM e, 2023). Denetim tanımı Makalenin 2 nci bölümündeki açıklamalara benzer yapılmıştır

Cumhurbaşkanlığının 5227 sayılı Kanunu geri gönderme gerekçesinin teftişle ilgili kısmı özet olarak şu şekildedir. Türk kamu yönetiminde köklü geçmişi bulunan ve yolsuzluklarla savaşta önemli çalışmaları olan teftiş kurullarına yer verilmemiştir. Uluslararası standartlarda teftiş kavramı denetim, soruşturma, danışmanlık işlevlerini kapsamakta, teftiş yalnızca idari etkinliklerin yürütülmesi, usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması, bunların önlenmesi ve hizmetin daha etkin ve verimli kılınması için alınacak önlemlerden ibaret değildir. İlave olarak hiyerarşik denetim ve vesayet denetimi içermektedir. Hiyerarşik denetim ile vesayet denetiminin bu konuda uzman, yetkin, mesleki güvenceye sahip ve siyasi iradenin taleplerinden uzak denetim elemanları eliyle yapılması idarenin bütünlüğü ilkesinin uygulanması bakımından da önem taşımaktadır. Kanunda öngörülen iç denetim ise uzmanlaşma, yetkinlik, siyasi iradeden uzaklık ve mesleki güvenceye sahiplik

konularında teftiŖe göre dezavantajlı bir konumdadır. Konumu itibariyle üst düzey yöneticinin kontrol ve gözetim iŖlevini yerine getirmek noktasında kalmaktadır. TeftiŖin en önemli yönlerinden biri olan soruŖturma iŖlevinin iç denetimde olmaması, iç denetimin hukuksal anlamda bir teftiŖ ve denetim yönü bulunmadığını ortaya koymaktadır (Cumhurbaşkanlığı, 2022).

5227 sayılı Kanun ile teftiŖ kurullarının kaldırılması giriŖimi çok radikal bir tarzda olmuŖtur. TeftiŖ kurullarındaki aksaklık ve noksanlıkların giderilmesi üzerinde durulmamıŖtır. Daha etkili ve verimli hale getirebilir yaklaŖımı benimsenmemiŖtir. Buna karŖılık demokratik toplumlarda kurumların geliŖtirilmesi ve günün koŖullarına ayak uydurmalarına sağlayacak adımlar atılması tercih edilmektedir. Islah edici bakıŖ açısı yerine toptancı kapatma yaklaŖımı kamu yararını aykırı bir durum yaratmıŖtır. Kanunun gerekçesinde kapatılmayı haklı çıkarmaya yönelik argümanların geçerliliği Ŗphe götürür niteliktedir. Genel ve soyut nitelikte olup bilimsellikten uzaktır (Yürekli, 2011, s. 34).

4.4. Maliye TeftiŖ Kurulu'nun Kapatılma GiriŖimi (2008)

Gelir İdaresi Başkanlığının TeŖkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Maliye Bakanlığı TeŖkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararnamede ve Bazı Kanunlarda DeėiŖiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı 2008 yılı Mayıs ayında Meclise sunulmuŖtur. TBMM'de Plan ve Bütçe Komisyonuna 22.05.2008 tarih ve 1/590 sıra numarası ile sevk edilmiŖtir. Tasarının genel gerekçesinde, Gelir İdaresi Başkanlığının kurulduğu günden itibaren geçen üç yıllık süre zarfında merkez ve taŖra teŖkilatında denetimin yeniden yapılandırılması gereği ortaya çıktığı belirtilmiŖtir. Bunun için Bakanlık bünyesinde görev yapan Maliye MfettiŖi ve Hesap Uzmanı ile Gelir İdaresi bünyesinde görev yapan Gelirler Kontrolörü unvanlarının kaldırılması bu unvanda görev yapan denetim personelinin "Maliye Denetçisi" unvanı birleŖtirilmesi nerisi getirilmiŖtir. Gelir İdaresi bünyesinde görev yapan vergi denetmenlerinin yine aynı idarede, aynı unvanla görevlerinin devamı ngrlmŖtir (TBMM c).

Yeni ihdas edilecek "Vergi Denetim Kurulu"nun, Maliye Bakanlığı bünyesinde kapatılması ngrlen "Maliye TeftiŖ Kurulu" ve "Hesap Uzmanları Kurulunun" yerine ihdası amalanmıŖtır. Bu Ŗekilde oluŖturulacak birimde tasarı tarihi itibariyle birleŖtirilmesi öngörülen  denetim unvanındaki toplam 743 personel, Türkiye genelinde holdingler, bankalar, sınai Ŗirketler gibi büyük mükelleflerin vergi denetiminde görevli olacaktır. Yine tasarı tarihi itibariyle sayıları 2779 olan vergi denetmenleri ise Gelir İdaresi bünyesinde hizmet vermeye devam edecektir. Vergi Dairesi başkanlıklarında orta ve küçük ölçekli mükellefler ve iŖletmeler ile serbest meslek erbabı ve diğer mükellefler nezdinde inceleme ve denetim görevini sürdürecekler (TBMM c).

Tasarıda yeni kurulması öngörülen “Vergi Denetim Kurulu”nun görevleri; mükellefler nezdinde denetim ve vergi incelemesi yapmak, sektör ve mükellef grupları itibariyle analizler ve mukayeseler yapmak, vergi inceleme ve denetimine yönelik risk alanları tespit etmek, büyük mükellefler nezdinde sürekli ön kontrol ve denetim yapmak, vergi ile ilgili ihbar ve şikayetleri değerlendirmek, yıllık denetim planını hazırlamak ve uygulamak, vergi inceleme ve denetimlerinde eşgüdüm sağlamak, vergi inceleme ve denetimlerinde karşılaşılan temel meselelerle ilgili görüş oluşturmak ve uygulama birliğini sağlamak, vergi inceleme ve denetimlerinde yöntem ve teknikler geliştirmek, standartlar oluşturmak, rehberler hazırlamak şeklinde özetlenebilir (TBMM c).

Bilindiği üzere maliye kavramı vergi terimini de içeren daha geniş bir anlam içermektedir. Yukarıda yer verilen tasarıda dikkati çeken ilk husus kurulması önerilen birimin unvanı “Vergi Denetim Kurulu” iken, burada çalışacak personelin unvanının “Maliye Denetçisi” olmasıdır. Dar anlamlı kurum unvanı altında daha geniş anlamlı personel unvanı ihdas edilmek suretiyle çok temel maliye kitaplarında yer alan tanımların aksine hareket edilmiştir. İkinci husus ise Maliye Teftiş Kurulu’nun kamu harcamalarındaki teftiş, inceleme ve soruşturma görev ve yetkilerine hiç yer verilememesidir. Bu tasarı ile Maliye Bakanlığı kamu mali yönetimde gözetleme, denetleme ve teftiş yetkilerini tamamen bırakmış durumdadır. Kendi idaresinde dahi teftiş ve soruşturma yapacak bir birimden mahrum hale gelmiştir. Bu şekilde ciddi eksiklikleri bulunan Tasarı kanunlaşmadan kadük kalmıştır.

4.5. Maliye Teftiş Kurulu’nun Kapatılması (2011)

Gelişmiş ülkelere bakıldığında tarihi kurumlarını yaşattıkları görülür. Köklü kurumlarının varlıklarını uzun süre devam ettirler ve günün koşullarına göre uyumlu ilave ve değişiklikler yaparlar. Köklü kurumlar gelişmiş toplumların zenginliği ve övünç kaynağını oluşturur (Yürekli, 2011, s. 35). Ancak ülkemizdeki süreç köklü kurumların yaşatılması yerine kapatılması şeklinde sonuçlanmıştır. En nihayetinde teftiş kurulları ilgili önemli gelişmeler 2011 yılında meydana gelmiştir.

03.05.2011 tarihli ve 6223 Sayılı Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkili ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanununa dayanarak çıkarılan çok sayıda kanun hükmünde kararname ile teftiş kurullarında çok ciddi yapısal değişiklikler yapılmıştır. Çıkarılan kanun hükmünde kararname ile bakanlıklarda ve kamu kurumlarında yeknesak olmayan farklı unvanlarda denetim birimleri kurulmuştur. Dört farklı teftiş ve denetim birimi ortaya çıkmıştır. Bunlar (1) Teftiş kurulla-

rına sahip bakanlık ve kamu idareleri, (2) Rehberlik ve teftiş başkanlığı olan bakanlık ve kamu idareleri (3) Denetim hizmetleri başkanlığı olan bakanlık ve kamu idareleri, (4) Teftiş, rehberlik ve denetim birim olamayan bakanlık ve kamu idareleri şeklinde gruplandırılabilir. Yeni sistemde birçok teftiş ve denetim biriminin unvanından kurul ibaresi kaldırılarak danışma ve denetim birimi statüsünden hizmet birimi yapılanmasına geçilmiştir. Bu tür örgütlenme şekli ise teftiş ve denetim biriminden beklenmesi gereken işlevler ile uyumlu bir idari adım olmamıştır. Kanun yerine kararname ile teftiş kurullarının yapılarının değiştirilmesi veya kapatılması, konunun üniversite, sivil toplum örgütleri ve kamuoyunda tartışılmadan yapılması ciddi hatalara ve eksikliklere sebebiyet vermiştir (Karakulak, 2011, s. 36,37, 38).

6223 sayılı Yetki Kanununa göre çıkarılan 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname 10.07.2011 tarihli ve 27990 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. 646 KHK ile 132 yıllık Maliye Teftiş Kurulu, 66 yıllık Maliye Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri Kurulu kapanmıştır. Kurul şeklinde örgütlenmemiş vergi denetmenleriyle birleştirilerek “Vergi Denetim Kurulu” kurulmuştur. Bu kapatma işlemi uluslararası eğilimlerin tersine bir hareket tarzı olarak karşımıza çıkmıştır. Maliye Bakanlığı’nın hem kendi iş ve işlemlerin teftişinde görev ve yetki sahibi, hem de hem diğer kamu kurum ve kuruluşlarında mali denetim yapan en önemli biriminin faaliyetine son verilmiştir. Bütün bakanlıklarda teftiş kurulu var iken bakanlığın kendisi bundan mahrum bırakılmıştır (Karatepe, 2011, s. 5, 6, 19; Yürekli 2011, s. 30).

Bu kanunun hükmünde kararname 2008 yılında kadük kalan tasarının bazı değişiklikler yapılmış halidir. Kadük kalan tasarıda merkez teşkilatında görev yapan Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörleri unvanları kaldırılıp “Maliye Denetçisi” unvanı altında birleştirilirken, bu sefer üç unvana taşra teşkilatında görev yapan Vergi Denetmenleri dahil edilmiştir. Yeni birleşilen unvan “Vergi Müfettişi” olmuştur. Dolayısıyla normal yasama faaliyetlerinin devamı sürecinde Meclisten onay almayan Maliye Teftiş Kurulu’nun kapatılması kararı, kanun hükmünde kararname ile gerçekleştirilmiştir. En temel kamu maliyesi kitaplarında açıklandığı üzere maliye kelimesi vergi kelimesini de kapsayan daha geniş anlamlı bir sözcüktür. Bu değişikliklerle kamu otoritesi Maliye Bakanlığının denetim işlevini sadece vergi konuları ile sınırlı tutmuş ve dar bir alana hapsetmiştir. Bakanlık böylelikle kamu mali denetiminden elini ve ayağını büyük ölçüde çekmiştir.

Kurul faaliyette bulunduğu dönemde kamuoyunda yankı yaratan ciddi yolsuzlukları ortaya çıkarmıştır. Kurulun ortaya çıkardığı yolsuzluklar siyasi nüfuz sahibi kimselere kadar uzanmıştır. Bu tür ciddi ve zor görevlerin ya-

pılması, Maliye teşkilatında ve özellikle Kurulda yerleşmiş olan üstad çırak ilişkisi çerçevesinde bilgi ve deneyimin kendisinden sonra gelene aktarılması şeklinde oluşmuş kurum kültürü ile mümkün hale gelmiştir. Kurula titizlikle alınan genç müfettiş adayları yoğun bir eğitim ve yetiştirme sürecine tabi tutulmuşlardır. Çalışma ve özel yaşamları ile farklı bir memuriyet bilincine varmışlardır. Ananeleri güçlü ve iyi yetiştirilmiş memurlardan oluşmuş Kurul, işlerini kaliteli bir şekilde yapabilmektedir (Değirmenci, 2023, s. 31). Marka değeri olan Maliye Müfettişliği unvanından yeni bir unvana geçmek bu unvandaki memurlar için bir markanın kaybolması sonucunu doğurmuştur (Marifoğlu, Gökbunar, 2021, s. 18). Kapatılma mevcut görevdeki personelin motivasyonunu bozmuş, usta çırak ilişkisi içinde öğretilen iş yapma tarzı ve bilgi aktarımı büyük ölçüde sekteye uğramıştır.

4.6. Hazine ve Maliye Bakanlığında Teftiş Başkanlığının Kuruluşu (2019)

Kurulun kapatılması devletin bütün teşkilatlarında mali iş ve işlemlerin teftiş, inceleme ve soruşturma birimin eksilmesidir (Değirmenci, 2023, s. 32). Ayrıca Maliye Bakanlığının kendi işlerini denetim ve incelemeye tabi tutacak birim olmaması anlamına gelmektedir. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişte ilk çıkarılan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı birleştirilmiştir. Yeni Kurulan Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yine teftiş, inceleme ve soruşturma ile doğrudan görevli bir birime yer verilmiştir. Maliye Teftiş Kurulu'nun 2011 yılında kapatılmasıyla ortaya çıkan boşluğun zamanla farkına varılmış, 2019 yılında dar kapsamlı ve cılız yetkilere sahip Teftiş Başkanlığı kurulması ile giderilmesi yoluna gidilmiştir. Nitekim 07.08.2019 tarihli Resmi Gazete yayınlanan 43 sayılı Kararnameyle 1 sayılı Kararnameye Teftiş Başkanlığı başlıklı 227/B maddesi ilave edilmiştir. Böylelikle yaklaşık sekiz yıl sonra Bakanlığın teftiş birimine ihtiyaç olduğu anlaşılmış ve giderilmiştir. Düzenlemede dikkati çeken dört önemli nokta bulunmaktadır. Teftiş Başkanlığı kurul tarzında kurulmamıştır. Görev alanı Bakanlığın merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatları ile bağlı ilgili ve ilişkili kuruluşlarının faaliyetlerinin denetimiyle sınırlıdır. Unvanında teftiş ibaresi geçen birimin görev ve yetkiler arasında teftiş kelimesine hiç yer verilmemiştir. Başkanlığın bakanlığın diğer birimlerinin görev alanına girmeyen ve kendisine bildirilen denetim, inceleme ve soruşturmalarla sınırlı görevi bulunmaktadır (1 sayılı CK, m. 227/B).

Teftiş ve denetim birimlerinin yapıları hiyerarşik ilişkiye dayalı dikey örgütlenme modeli en uygun değildir. Hiyerarşik kademelendirme bu birim-

lerin etkili ve verimli çalışmalarına katkı sağlamamaktadır. Bunun yerine aynı görev ve yetkisi sahibi olan müfettişlerin, az sayıdaki sevk ve koordinasyon görevi olan idareciye bağlı kılan yatay örgütlenme modeli daha etkili bir modeldir (Çilesiz, 2011, 26, Karakulak, 2011, s. 39). Bu anlamda yeni birimin, yatay örgütlenme modeli yerine dikey örgütlenme modeline göre kurulması hizmet gereklilikleri ile uyumlu olmamıştır. Ayrıca çok sınırlı alanda görev yapmak üzere dar yetkilere sahip olarak kurulmuştur.

5. Ülke Kamu Mali Denetimi Uygulamaları

Ülke kamu mali denetim sistemlerine bakıldığında bütün ülkeler için geçerli bir denetim modelinin varlığından bahsedilememektedir. Her ülkenin kendisi için uyguladığı teftiş ve denetim sistemi vardır. Ülkelerin tarihi geçmişleri, yönetim tarzları, hukuk sistemleri ve kültürlerine göre şekillenmektedir. Ülkelerdeki bu farklılıklara rağmen denetim sistemleri teftiş kurullarına dayalı Kıta Avrupası modeli ile iç denetime dayalı Anglosakson modeli olarak iki ayrı başlık altında gruplandırılmaktadır. Ülkeler zamanla iki modelin kavramlarını ödünç alarak kendi uygulamalarını hayata geçirmektedir. ABD ve İngiltere teftiş kurullarını kendi sistemlerine dahil ederken, Fransa iç denetim modelini kendi sistemine katmaktadırlar. Günümüzde dünya örnekleri incelendiğinde bakanlara bağlı güçlü ve bağımsız teftiş kurulları kurulurken veya mevcut olanlar devam ettirilirken, aynı zamanda üst yöneticilere bağlı iç denetim birimleri kurulmaktadır (Okur, 2010, s. 582,583; Karatepe, 2011, s. 5,6; Yürekli, 2011, s. 32, 35).

ABD, Kanada, İngiltere, Fransa ve Belçika gibi gelişmiş ülkelerde Maliye Teftiş Kurulu'nun görevlerine benzer fonksiyonlar ifa eden kurumlar vardır (Erol, 2018, s. 87). Kamu idaresinde denetim sisteminin dünyada nereye gittiğini anlamak için ekonomik olarak gelişmiş ve kendini kanıtlamış ülkelere bakmak yerinde olacaktır (Yürekli, 2015, s. 282), Ülke uygulamaları seçiminde iki kıstas bir arada bulundurulmuştur. İlk olarak ülkenin ekonomi bakımından Türkiye'den daha ileri düzeyde olmasına, ikinci olarak demokrasi ile idare edilen farklı siyasi sistemlere sahip olmasına dikkat edilmiştir. Bu çerçevede başkanlık sistemi uygulayan Amerika Birleşik Devletleri, yarı başkanlık sistemi uygulayan Fransa ve parlamenter sistem uygulayan İngiltere örnek olarak seçilmiştir.

5.1. Amerika Birleşik Devletleri

Özellikle Anglosakson dünyada denetim alanında 1970'li yıllarda başlayan, 1980 – 2000 dönemimde hızlı bir şekilde uygulanan kuralsızlık ve denetimsiz (deregülasyon) politikaları hüküm sürmüştür. Yine bu dönemde yöneticilerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde kendilerine bağlı iç denetçiler

eliyle denetim önem kazanmıştır. Ancak bu dönemde yaşanan Enron-Arthur Andersen, AIG, Freddie Mac, Fannie Mae, Lehman Brothers ve Bearns Stearns şirketlerinde ortaya çıkan muhasebe ve denetim kaynaklı yolsuzluklar, kuralsızlığın, denetimsizliğin ve yöneticilere bağlı iç denetim sisteminin zafiyetlerini ortaya koymuştur. ABD yönetimi, bu zaafıkların farkına vararak kamu denetiminde genel müfettişlik birimlerini ve buralarda çalışacak müfettiş sayılarını artırma yoluna 2000-2010 arasında çıkardığı düzenlemelerle gitmiştir (Karatepe, 2011, s. 8, 14). Genel Müfettişlik yasasına göre müfettişlerin görevleri şu şekilde özetlenebilir. Bağımsız ve tarafsız denetim (audit), soruşturma (investigation), teftiş (inspection) ve değerlendirmeler (evulation) yapmak, israf, sahtecilik ve suiistimalleri önlemek, verimliliği, etkililiği ve tutumluluğu özendirmek, kanunlar ve ikincil mevzuatı incelemek, kurum yöneticilerini ve Kongreyi hızlı ve kapsamlı bir şekilde bilgilendirmektir (Okur, 2010, 579).

ABD Hazine Bakanlığı bünyesinde dört adet Genel Müfettişlik Ofisi (Office of Inspector General) bulunmaktadır. Bunlardan ikisi doğrudan makale konusu ile ilgilidir. Bu iki müfettişlik Hazine Bakanlığı Genel Müfettişliği (Department of the Treasury Office of Inspector General, TOIG) ile Hazine Bakanlığı Gelir İdaresi Genel Müfettişliği (The Treasury Inspector General For Tax Administration, TIGTA) unvanlarına sahip genel müfettişliklerdir. Her ikisi 1978 tarihli Genel Müfettişlik Kanunu ve 1988 yılında değişiklikler getiren kanuna göre kurulmuştur. Genel Müfettişliklerin kuruluşu ilişkin temel bu iki kanuna dayanılarak Hazine Bakanlığı Genel Müfettişliği 1989 yılında faaliyet geçmiştir. Gelir İdaresi Genel Müfettişliği Amerikan Gelir İdaresinin (Internal Revenue Service) Yeniden Yapılandırma ve Reformu Kanununu ile birlikte 1999 yılında faaliyete geçmiştir. Her iki Müfettişlik, Stratejik Planlarında yer alan organizasyon şemasına göre teftiş, denetim ve soruşturma işlevlerini yerine getirmektedir. İki teftiş birimi arasında görev paylaşımı bulunmamaktadır (TOIG, TIGTA; 2022).

Her iki Genel Müfettişliğin Stratejik Planlarına göre temel görevleri maddeler halinde şu şekilde özetlenebilir: (1) Etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde Hazine Bakanlığına/Gelir İdaresine katkı vermek ve bu suretle ulusal hazine ve vergi sistemine yardımcı olmak. (2) Bakanlık/Gelir İdaresi programlarında ve faaliyetlerinde hile, sahtekarlık ve kamu kaynağının israfı ve kötüye kullanımlarını ortaya çıkarmak ve önlemek. (3) Bakanlık/Gelir İdaresine dışarıdan gelecek yolsuzluk girişimleri ile çalışanlarına yönelik tehditleri önlemek. (4) Bakanlık/Gelir İdaresi program ve faaliyetleriyle ilgili mevcut mevzuatta değişiklik veya yeni mevzuat önerileri konusunda görüş ve önerilerde bulunmak. (5) Kongreye ve Hazine Bakanına Bakanlık/Gelir İdaresinin

deki sorunlar hakkında bilgi vermek ve bunların çözümünde katkı sağlamak (TOIG, TIGTA; 2022).

ABD’de Başkan dışında Bakanların siyasi sorumlukları bulunmamaktadır. Siyasi sorumluluğu bulunmayan bakanlara bağlı çalışan Genel Müfettişlikler hazırladıkları raporları hem denetim yapılan yürütme organına hem de Kongre’ye vermektedirler. Böylelikle teftiş birimleri bakanlara verdikleri hizmetler bakımından iç denetim, kongreye verdikleri hizmetler bakımından dış denetim işlevini yürütmektedirler. Kendilerine has özellikleri bulunan güçlü denetim birimleridir (Karatepe, 2011, s. 16).

5.2. Fransa

Dünya’da teftiş kurulları eliyle denetim, inceleme ve soruşturma yapma yöntemi Fransa’da doğmuştur (Karatepe, 2011, s. 14). Bu ülkede idari teşkilatlanma yapısı içerisinde bakanlıklar arası teftiş ve denetim yetkisi bulunun üç önemli teftiş kurulu vardır. Bunlar Mülkiye Teftiş Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu ile Sosyal İşler Genel Teftiş Kurulu’dur. Bu kurullara bağlı müfettişler kendi bakanlıkları dışında teftiş ve denetim ile görevlendirilebilmektedir (Pişkin, 2011, s. 56).

Fransız Maliye Teftiş Kurulu (Inspection Générale des Finances, IGF) 1797 yılında kurulmuştur. Günümüzde Maliye Ekonomi Sanayi ve Dijital Dönüşüm Bakanlığı bünyesinde faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu bakanlığın bünyesinde bulunan Kurul, idari, ekonomik ve mali alanlarda genel kontrol, denetim, araştırma, danışmanlık ve değerlendirme görevleri yürütmektedir. Ayrıca başbakan tarafından görevler verilmekte ve diğer kamu kurumları, yerel yönetimler, vakıflar, dernekler, yabancı devletler, uluslararası kuruluşlar ya da Avrupa Birliği’nden gelen talepler üzerine de görev icra edebilmektedir. Kurulun görev ve sorumlulukları dört ana kategoride gösterilebilir: 1) Değerlendirme ve danışmanlık görevleri, 2) Kamu kurumları, komisyonlar, çalışma grupları, üst düzey yetkililer ile Dünya Bankası ve IMF gibi uluslararası kuruluşlar nezdinde uzmanlık desteği görevleri, 3) Denetim ve teftiş görevleri, 4) Kurulun kendi iç idari görevleridir (IGF, 2022).

Değerlendirme ve danışmanlık görevleri, başbakan, maliye, bütçe ve ekonomiden sorumlu bakanların talebi üzerine gerçekleştirilmektedir. Bunların önemli bir bölümü diğer bakanlıkları da ilgilendirmekte ve kamu kurumlarının faaliyetlerinin veya kamu politikalarının etkinliğinin değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Bu şekilde karar vericilere dönüşüm, reform ve süreçleri iyileştirme imkanları sağlamaktadır. Değerlendirme ve danışmanlık görevlerinde teftişlerde elde edilen yetkinliklerden faydalanılmakta, öncelikle objektif bir analize dayanılarak incelenen politikaların performansı, belirlenen hedeflere uyumluluğu ve kamu hizmetlerinden yararlananların beklentileri-

ni karşılama kapasiteleri ölçülmektedir. Sorunların nedenlerinin belirlenmesi amacıyla müfettişler süreçleri incelemekte, hukuki, mali ya da vergisel düzenlemelerin gelişimini ortaya koymakta ve kamu politikası ya da incelenen kurumun stratejisiyle ilgili konularda öneriler hazırlamaktadırlar (IGF, 2022).

Fransız Maliye Teftiş Kurulu'nun 2021 yılı Çalışma Raporu incelendiğinde ve çalışma konuları ile toplam iş yükü içindeki paylarına bakıldığında, değerlendirme ve danışmanlık görevleri %68, teftiş ve denetim %4, uzmanlık desteği %28 şeklinde olduğu görülecektir. Fransız Maliye Müfettişleri sadece kendi bakanlıklarında değil, diğer bakanlıklarda da görev icra etmektedirler. Kurulunun 2021 yılındaki görevlerinin %68'ini oluşturan değerlendirme ve danışmanlık görevlerinin %14'ü başbakan, %56'sı ekonomi ve maliyeden sorumlu bakanlar ile kalan %30 diğer bakanların talebi üzerine ve birden fazla bakanlığı ilgilendiren görevlerden oluşmaktadır. Aynı yılda icra edilen görevlerin %71'i birden fazla bakanlığı ilgilendiren konulardan meydana gelmiştir (IGF, 2022).

5.3. İngiltere

İngiltere'de teftiş kurulu yapıları zayıf iken 2000 li yılların başından itibaren özel önem vermeye başlanmıştır (Karatepe, 2011, s. 6). İngiltere'de mali yönetim Hazine Bakanlığın görev ve sorumluluğundadır. İngiltere Hazine Bakanlığın bağlı İngiliz Hükümet İç Denetim Ajansı (Government Internal Audit Agency, GIAA) bulunmaktadır. Bu ajans 1 Nisan 2015 tarihinde İngiliz Hazine Bakanlığı ile ilişkili idari bir ajans olarak kurulmuştur. İngiliz devlet kurumlarının dört üçünün iç denetimi ile yolsuzlukla mücadele ve soruşturma işlevini yürütmektedir. Mevcut 16 merkezi hükümet kuruluşundan 13 ünün iç denetimi ve soruşturmalarını yapmaktadır. Merkezi idareye ilave olarak 130 devlet kurumunun iç denetimi ile soruşturmalarını yürütmektedir. Zaman içinde bu sayıların artacağı ve tüm kamu kurumlarını kapsayacağı öngörülmektedir (GIAA, 2022).

İngiliz İç Denetim Ajansı her bir kurum için İç Denetim Grubu oluşturulmakta ve her bir grubun başına üst düzey bir kamu görevlisi atamaktadır. Üst düzey kamu görevlisi, Ajansın denetime tabi kamu kurumlarındaki muhasebe yetkililerine, denetim, risk ve garanti komitesi bünyesinde çalışan uzmanları vasıtasıyla hizmet vermektedir. Bu görevli, kıdemli lider olarak hem Ajans bakımından hem de denetlenenler bakımında hizmet sunmaktadır. Ajansın yolsuzlukla mücadele birimi kurumlara kapsamlı, yüksek kalitede ve düşük maliyetli hizmet sunmaktadır. Ajans, kurumlara iç denetim ve yolsuzlukla mücadele hizmetlerini bir çatı altında birbiriyle etkileşimli bir şekilde vermektedir. Ajansının ülke çapında 42 yerde ofisi bulunmaktadır. Ofisler

denetim ve soruşturma yaptıkları kurumlar tarafından sağlanmaktadır. Denetlenen kuruma yakın olmak denetim süreçlerini hızlı ve işbirliği içinde yapılmasını sağlamaktadır. Ajansın personeli idarelerin günlük rutin işlerine çok az dahil olmaktadır (GIAA, 2022).

Ajans iç denetim ve soruşturma faaliyetleri yanında Başbakanlık Ofisi tarafından yürütülen kamu kurumlarındaki iş ve işlev reformu çalışmalarına, kendi görev alanı kapsamında katkı sunmaktadır. Bu reform çalışmaları kamu kurumlarının işlevlerinin etkililiği ve verimliliğini arttıracak şekilde gözden geçirme amacını taşımaktadır. Ajans bu bağlamda kurumların görevlerini fonksiyon ve performans değerlendirmesine göre yürütüp yürütmediklerini ilişkin performans göstergeleri geliştirmektedir (GIAA, 2022).

6. Sonuç

Kamu mali denetiminde Anglosakson hukuk sisteminde iç denetim ve dış denetim sistemi buna karşılık Kıta Avrupa sisteminde ise teftiş kurulları sistemi ortaya çıkmış ve uygulama alanı bulmuştur. Son yirmi yılda bu iki sistem birbirinden kavramları ödünç alarak karma yapılara doğru yol almıştır. Son yıllarda Anglosakson yönetim tarzı Kıta Avrupası sisteminin temel kamu denetim birimi olan teftiş kurullarını kendi sisteminde kullanmaya başlamıştır. Benzer şekilde Kıta Avrupası'nda sistemin temelini teşkil eden teftiş kurulları yanında iç denetim birimleri kurulmuştur.

ABD 1990'lı yılların sonundan itibaren Hazine Bakanlığı bünyesinde dört farklı Genel Müfettişlik Ofisi kurmuştur. Bu genel müfettişlik ofisleri kamu kaynaklarını etkili, verimli ve ekonomik harcanıp harcanmadığını, suistimal ve yolsuzluk yapılıp yapılmadığını Kongreye ve Hazine Bakanlığı raporlamak suretiyle ülkelerine katkı sağlamaktadırlar. Bizde kapatılan Maliye Teftiş Kurulu'nun örnek aldığı Fransız Maliye Teftiş Kurulu iki yüzyıldan fazla süredir faaliyetlerini devam ettirmektedir. Fransa Başbakanı ve Maliye Bakanının görevlendirmeleri doğrultusunda bütün kamu kurum ve kuruluşlarında teftiş, inceleme, değerlendirme ve danışmanlık faaliyeti yürütmektedir. İngiltere'de 2015 yılında tüm kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim ve soruşturma yapmak üzere İngiltere Hazine Bakanlığı ile ilişkili bir İç Denetim Ajansı kurmuştur. Unvanı her ne kadar ajans olmakla birlikte soruşturma yetkileri olan yolsuzluklarla mücadele görevi olan bir birimdir. Fransız Maliye Teftiş Kurulu içinde iç denetçilerin varlığı, teftiş ile denetim bir arada olabildiği modele işaret etmektedir. İngiltere'de ise Hazine ile ilişkili İç Denetim Ajansı, kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim ve soruşturma işlevlerini yürütmektedir. Oldukça yeni olan İngiltere örneği iç denetimi kamu kurum-

larının dışına çıkarmış ve soruşturma işlevi ile birleştirmiştir. İç denetim ile soruşturmaları aynı çatı altında yapan bir denetim birimine dönüştürmüştür.

Dünyada denetimde bağımsızlığa doğru değişimler yaşanırken Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ile oluşturulan iç denetim sisteminin en önemli zafiyeti bağımsızlık olmuştur. Üst yöneticiye bağlı iç denetim bağımsız olacağını iddia etmek oldukça zordur. Bağımsızlık sorunu olan iç denetimin ile dış denetim arasında mali yönetim ve kontrol sisteminin teftiş edilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. İç denetim ile dış denetim arasında kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol yapı ve süreçlerinin iyi çalışıp çalışmadığının Maliye Bakanlığı tarafından teftişi önemli hale gelmiştir. Bakanlığın bu ihtiyacı gidermesi gerekmektedir. Zira Bakanlık sistemin bir bütün olarak sağlıklı çalışıp çalışmadığının sorumlusudur. Temel görevleri arasında kamu mali sistemini bir bütün olarak yönlendirme ve gözetleme görevi vardır.

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemine ilişkin ilk kanun tasarısındaki 67 ve ikinci tasarıdaki 75 nci maddeleri bu durumu işaret etmiş ve Bakanlığa sistemi teftiş yetkisi vermiştir. Ama zaman içinde 5018 sayılı Kanunun 75 nci maddesi çok önemli değişikliklere uğramıştır. Nihayetinde maddeden Maliye Bakanlığı çıkarılmıştır. Ayrıca bu bakanlığın kamu mali işlemlerin teftişinde en güçlü ve köklü birimi olan Maliye Teftiş Kurulu 2011 yılında 132 yıllık bir geçmişe sahip iken kapatılması kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde Maliye Bakanlığını tamamen devre dışı bırakmıştır. Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol süreçlerinin kendilerinden beklenen işlevleri görmedikleri her geçen gün artan yolsuzluk iddiaları karşısında daha belirgin hale gelmiştir.

Ekonomik olarak bizden daha ileri ve örnek alınabilecek ülkeler Maliye Bakanlıkları bünyesinde kurdukları teftiş ve denetim birimleri ile kamu kaynaklarının doğru harcanıp harcanmadığını denetimi yaparlarken, Türkiye’de benzer görevleri icra eden Maliye Teftiş Kurulu’nun kapatılması diğer ülke örneklerine ters bir durumu işaret etmektedir. Uluslararası uygulamaların aksine bir tercih olmuştur. Türkiye’de özellikle 2010’lı yıllardan itibaren yolsuzlukların giderek artmasında, iç denetimin kurgusunda hata yapılmasının ve Kurulun kapatılmasının etkisi olduğunu söylemek doğru bir kanaat olacaktır. Gelenen olumsuz durumdan çıkmak için iç denetimde bağımsızlığı sağlayıcı adımların atılması faydalı olacaktır. Bu adımlara ilave olarak Maliye Bakanlığında sistemin işleminde gözetim ve teftiş yetkisinin daha geniş olarak verilmesi ve kapatılan Maliye Teftiş Kurulu’nun yeni anlayışla oluşturulacak kamu mali yönetim ve denetim iklimine uygun olarak yeniden açılması olumlu bir adım olacaktır.

Kaynakça

- Akbulut,Ö., Mimaroglu Özgen, H., Fındık, D., Seymenoglu, Ö., Almiş, O. (2012), Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim, Ankara, Türkiye Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını No: 364. ISBN:9798 – 975- 8918- 46-1
- Arcagök, M. S., Eruz, E. (2006), Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, ISBN: 975-8082-37-X
- Arslan, E.; Gürses F. (2015) Geleneksel Teftiş Anlayışından İç Denetime Kamuda Değişen Denetim Anlayışı: İç Denetim Faaliyetinin Katma Değeri ve Açmazları Üzerine Bir Değerlendirme, Kamu Yönetiminde Değişimin Yönü ve Etkileri 13. Kayfor Kamu Yönetimi Kongresi Bildiri Kitabı, 15-17 Ekim 2015, Konya, 271-290
- Erol, A. (2018), Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Turkish Tax System and Tax Law with English Summary, Ankara, Adalet Yayınevi, ISBN:978-605-300-458-5
- Tabakoğlu, A.; Taşdirek O.Ç. (2015), Osmanlıda Mali Denetim Kurumsal Gelişimi – Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt:13 Sayı:2, Mayıs 2015, 91- 113
- Çelebiler, E.; Güvemli O. (2010a), Modernization Efforts in the Tanzimat Period and the Establishment of the Finance Inspection Board, Paper, Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2.BMAC), September 15-18 2010, İstanbul, Turkey, 167-192
- Çelebiler, E.; Güvemli O. (2010b) The Finance Inspection Board – Ottoman Era (1879-1922), Bildiri, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, September 15-18 2010, İstanbul, Turkey, 193-206
- Çilesiz, C. (2011), Kamu Denetim Sisteminin Geleceği Ve Hukuki Altyapı Gereği, Devlet Denetim Elemanları Derneği Denetim Dergisi, Yıl:24, Sayı:116, Ekim Aralık 2011, ISSN:2146 – 2992, 22-27
- Cumhurbaşkanlığı (2022), <https://www.tccb.gov.tr/basin-aciklamalari-ahmet-necdet-sezer/1720/6352/5227-sayili-kamu-yonetiminin-temel-ilkeleri-ve-yeniden-yapilandirilmesi-hakkinda-kanun.html>, Erişim, Tarihi, 10.10.2022
- Değirmenci, S. D. (2023). Yürütme Organında Merkezileşme ve Maliye Teftiş Kurulu, Maliye ve Finans Yazıları, Nisan 2023, Yıl: 37, Sayı: 119, ISSN: 1308-6014, ss: 21-38
- Karakulak, İ.Z. (2011), Yetki Yasasıyla Çıkarılan KHK'lerde Teftiş Kuruları ve Müfettişlerin Konumu, Devlet Denetim Elemanları Derneği Denetim Dergisi, Yıl:24, Sayı:116, Ekim Aralık 2011, ISSN:2146 – 2992, 36 - 43
- Karatepe, K. (2011), Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye'deki Denetimin Yeniden Yapılandırılması, Devlet Denetim Elemanları Derneği Denetim Dergisi, Yıl:24, Sayı:116, Ekim Aralık 2011, ISSN:2146 – 2992, 5-27
- IGF Rapport d'activité (2021), https://www.igf.finances.gouv.fr/files/live/sites/igf/files/contributed/IGF%20internet/4.RapportsDactivites/RA-IGF_2021_WebHD-1.pdf, Erişim Tarihi:21.09.2022
- Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı (2009), Teşkilat Kanunu, Tüzük, Yönetmelik, Görev Standartları, Eğitim Yönergesi, Yayın No:2009/1, 17-18

- Maliye Vekaleti Teftiş Heyeti (1939), Maliye Vekaleti Neşriyatından, Maliye Vekaleti Teftiş Heyeti'nin Kuruluşuna, Vazife, Salahiyet ve Kadrosuna Ait Malumat ve Mevzuatı Muh-tevi Dergi, Damga Matbaası
- Maruflu, A.; Gökbnar, R. (2021), Başbaki Kulluğu'ndan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri, Yönetim Ve Eko-nomi, Yıl:2021, Cilt:28 Sayı:1, Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., 1-22
- Pişkin, D. (2011), Fransa'da Merkezi İdarenin Yerel Yönetimler Üzerindeki Denetim (Te-mel İlkeler ve Aktörler), Devlet Denetim Elemanları Derneği Denetim Dergisi, Yıl:24, Sayı:116, Ekim Aralık 2011, ISSN:2146 – 2992, 53- 58
- TOIG Strategic Plan (2022). <https://oig.treasury.gov/sites/oig/files/2022-09/TOIG%20Strate-gic%20Plan%20FY%202022-2026%20Final.pdf>, Erişim Tarihi:19.09.2022
- TIGTA Strategic Plan (2022): https://www.treasury.gov/tigta/about/TIGTA_StrategicPlanFY18-FY22.pdf, Erişim Tarihi:19.09.2022
- GIAA Annual Report and Account (2022), https://assets.publishing.service.gov.uk/govern-ment/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1092074/GIAA_Annual_Report_and_Accounts_2021-22.pdf, Erişim Tarihi:21.09.2022
- Okur, Y. (2020), Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleş-me, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010, 570 - 586
- TBMM a, <https://www2.tbmm.gov.tr/d21/1/1-1036.pdf>, Erişim Tarihi: 29.09.2022
- TBMM b, <https://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0692.pdf>, Erişim Tarihi:10.10.2022
- TBMM c, <https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0590.pdf>, Erişim Tarihi: 29.09.2022
- TBMM d, Tutanak Dergisi, Dönem:22, Cilt:32 Yasama Yılı:2, 26 ncı Birleşim, 10 Aralık 2003, 296-477,
- TBMM e, <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D22/Y2/T1/DosyaKomisyonRaporunuVerdi/817cbb8c-543e-496b-8458-c4385fa18747.htm>, Erişim Tarihi: 08.06.2023
- Yücel, B. (2009), Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Kla-sik Anlamda Teftiş", Maliye Dergisi, Sayı 157, Temmuz-Aralık 2009, 47-64
- Yürekli, Ö. (2011), Türkiye'de Teftiş Kurulları Olgusu, Devlet Denetim Elemanları Derneği Denetim Dergisi, Yıl:24, Sayı:116, Ekim Aralık 2011, ISSN:2146 – 2992, 28-35
- Yürekli, Ö. (2015), Kamu Yönetmelik Teftiş Ve Denetim Sistemi Ve Yeniden Yapılanması, Türk İdare Dergisi, Sayı 480, 257-288