



ISSN: 1300 - 1981

SAYIŞTAY DERGİSİ

**Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi
Anlamak**

•

**Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetiminde Yeni
Arayışlar: Kamu Denetçiliği Kurumu Örneği**

•

**Kamu Sektörü Mali Kaynak Kullanımında “Sağlam Mali
Yönetim” Prensibi**

•

**Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının
Ulusal Düzeydeki Mevzuat ile İlişkisi: Türkiye Örneği**

•

Piyasa Ekonomisi ve Özgürlük

•

Sayıştay Kararları

**HAKEMLİ DERGİ
TEMMUZ – EYLÜL 2015 / SAYI : 98**

SAYIŞTAY DERGİSİ

ULUSAL HAKEMLİ DERGİ

ISSN: 1300 -1981

Sahibi	: T.C. Sayıştay Başkanlığı adına Orhan YAŞA Başkan Yardımcısı
Genel Yayın Yönetmeni	: Necip TOSUN Uzman Denetçi Yayın Program Yöneticisi
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	: Melek ŞANAL DEMİRKAN Başdenetçi
Yayın Kurulu	: Necip TOSUN Uzman Denetçi Ahmet Turan ADIYAMAN Uzman Denetçi Mehmet SEVEN Uzman Denetçi Dr. Selami ER Uzman Denetçi Osman MEŞE Uzman Denetçi Dr. Ahmet TANER Uzman Denetçi Melek ŞANAL DEMİRKAN Başdenetçi Berna ERKAN Başdenetçi Mehmet BALİOĞLU Başdenetçi
Kapak Tasarımı	: Yasemin ERDAL Grafiker
Baskı	: Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü
Baskı Tarihi	: Nisan 2016
Yayın Türü	: Yaygın Süreli Yayın
Yönetim ve Yazışma Adresi	: Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü 06520 Balgat/ANKARA
e-posta	: dergi@sayistay.gov.tr
Internet Adresi	: http://dergi.sayistay.gov.tr/

Sayıştay Dergisi, Sayıştay Başkanlığınca Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarında olmak üzere yılda dört kez yayımlanan hakemli bir dergidir.

Derginin yayın konusu, başta denetim, yönetim ve yargı olmak üzere, sosyal bilimler alanı ile sınırlıdır.

Sayıştay Dergisi, EBSCOhost, TÜBİTAK ULAKBİM Sosyal ve Beşeri Bilimler Veri Tabanı ve ASOS indeksinde taranmaktadır.

Derginin yazım dili Türkçe'dir. Yayın Kurulunun uygun gördüğü durumlarda İngilizce yazılar da yayımlanır.

Dergiye gönderilecek yazılar daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

Yayımlanmak üzere gönderilen yazılar Yayın Kurulunun ön incelemesi ve en az iki hakemin değerlendirmesi sonucunda yayımlanmaya uygun bulunması koşuluyla yayımlanır.

Telif hakları 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre ödenir.

Yayımlanmasına karar verilen yazıların tüm hakları Sayıştay Başkanlığı'na aittir.

Dergide yazıların yayımlanmış olması yazara ait görüşlerin Sayıştayca paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.

Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.

SAYIŞTAY DERGİSİ DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. Figen ALTUĞ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa AYDIN	Kadir Has Üniversitesi
Prof. Dr. Enver AYDOĞAN	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Burhan AYKAÇ	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU	Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Prof. Dr. Vahit BIÇAK	Polis Akademisi
Prof. Dr. Kamil Ufuk BİLGİN	TODAİE
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ	Çankaya Üniversitesi
Prof. Dr. Coşkun ÇAKIR	İstanbul Şehir Üniversitesi
Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. M. Akif ÇUKURÇAYIR	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Seyithan DELİDUMAN	Yalova Üniversitesi
Prof. Dr. Recai DÖNMEZ	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Ekrem ERDEM	Erciyes Üniversitesi
Prof. Dr. Enver Alper GÜVEL	Çukurova Üniversitesi
Prof. Dr. Hakan HAKERİ	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
Prof. Dr. Cemal İBİŞ	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Selma KARATEPE	İnönü Üniversitesi
Prof. Dr. Hikmet KAVRUK	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Sedat MURAT	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER	Bilkent Üniversitesi
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa ÖKMEN	Celal Bayar Üniversitesi
Prof. Dr. Süleyman ÖZDEMİR	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. M. Vedat PAZARLIOĞLU	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Münir ŞAKRAK	Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Hakan TAŞDEMİR
Prof. Dr. Erdal TERCAN
Prof. Dr. Metin TOPRAK
Prof. Dr. Zerrin TOPRAK KARAMAN
Prof. Dr. Ali Murat VURAL
Prof. Dr. Azmi YALÇIN
Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN
Prof. Dr. M. Akif ÖZER
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA
Prof. Dr. Ali DANIŞMAN
Prof. Dr. Nail ÖZTAŞ
Prof. Dr. Yasin SEZER
Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ
Prof. Dr. Şenol DURGUN
Prof. Dr. Hasan TUTAR
Prof. Dr. Yılmaz BİNGÖL
Prof. Dr. Önder KUTLU
Prof. Dr. Said KINGİR
Doç. Dr. Adnan AKIN
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Doç. Dr. Asım BALCI
Doç. Dr. Kudret BÜLBÜL
Doç. Dr. Yusuf TEKİN
Doç. Dr. Murat YANIK
Dr. Ahmet ÖZDEMİR
Dr. Mehmet Ali ÖZYER
Dr. Zekeriya TÜYSÜZ
Dr. Levent MUTLU
Dr. Hacı Ömer KÖSE
Dr. Murat İNCE

Gazi Üniversitesi
Anayasa Mahkemesi
Türk Hava Kurumu Üniversitesi
Dokuz Eylül Üniversitesi
İstanbul Üniversitesi
Çukurova Üniversitesi
Kırıkkale Üniversitesi
Gazi Üniversitesi
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Çukurova Üniversitesi
Gazi Üniversitesi
Gediz Üniversitesi
İstanbul Üniversitesi
Gazi Üniversitesi
Sakarya Üniversitesi
Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Necmettin Erbakan Üniversitesi
Bartın Üniversitesi
Kırıkkale Üniversitesi
Marmara Üniversitesi
Ankara Büyükşehir Belediyesi
Yurt Dışı Türkler ve Akraba Top. Bşk.
Milli Eğitim Bakanlığı
İstanbul Üniversitesi
Sayıştay Başkanlığı
Sayıştay Başkanlığı
Sayıştay Başkanlığı
Sayıştay Başkanlığı
Sayıştay Başkanlığı
Sayıştay Başkanlığı

	SAYIŞTAY DERGİSİ
SAYI: 98	TEMMUZ-EYLÜL 2015

İÇİNDEKİLER

5 Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak

Yavuz BATMAZ

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı İç Denetçisi, CGAP, SMMM,
Bağımsız Denetçi

19 Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetiminde Yeni Arayışlar: Kamu Denetçiliği Kurumu Örneği

Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER

Gazi Üniversitesi, İİBF, Kamu Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi

41 Kamu Sektörü Mali Kaynak Kullanımında “Sağlam Mali Yönetim” Prensibi

Mehmet ÜVEZ

Kapsayıcı Politikalar Uzmanı, Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası

Bilal KENAR

Stajyer Hazine Kontrolörü, Hazine Müsteşarlığı

61 Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat ile İlişkisi: Türkiye Örneği

Semih ZENCİRKIRAN

Sayıştay Başdenetçisi

75 Piyasa Ekonomisi ve Özgürlük

Dr. Murat İNCE

Sayıştay Uzman Denetçisi

97 SAYIŞTAY KARARLARI

Temyiz Kurulu Kararları

111 SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ VE YAZIM KURALLARI

Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri

Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları

DENETİM ÜZERİNDEN KAMU YÖNETİMİNDEKİ DEĞİŞİMİ ANLAMAK

Yavuz BATMAZ*

Öz

Türk kamu yönetimi, dünyadaki yönetim anlayışındaki değişime paralel olarak özellikle son yıllarda yoğun bir değişim sürecine girmiştir. Ülkemizde son yıllarda yaşanan en önemli değişimlerden biri olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu sadece mali yönetim sistemimizi değiştirmekle kalmamış, yönetim anlayışımıza da önemli yenilikler getirmiştir. Yeni anlayış ile birlikte denetim fonksiyonu da bu çerçevede yapılandırılmış, Türk kamu yönetiminin ve mevcut denetim sisteminin önemli bir ayağı haline getirilen iç denetim sistemi, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine yerleştirilmiştir. Bu çalışmada, denetim anlayışındaki değişimin yönetim anlayışındaki değişim ve dönüşüme paralel olarak şekillendiği ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Denetim, Yeni Kamu Yönetimi, Türk Kamu Yönetimi.

UNDERSTANDING CHANGE IN PUBLIC ADMINISTRATION THROUGH AUDIT

ABSTRACT

Turkish Public Administration has gone through an intense period of change especially in recent years in parallel with the changes that take place in administrative understanding in the world. The Law no. 5018 on Public Financial Management and Control, which is one of the most significant recent changes that happened in our country, has not only altered our financial administrative system but also brought about crucial innovations in our administrative understanding. Together with this new understanding, the audit function has also been reconstructed; the internal auditing system, which is an important part of Turkish Public Administration and current audit system, has been established in the public organizations included in the central administration and the social security institutions and local governments included in the general administration. This study aims to argue that change in audit approaches has been shaped in a way that is parallel to the changes and transformation in administrative approaches.

Keywords: Auditing, Internal Auditing, New Public Management, Turkish Public Administration.

* Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı İç Denetçisi, CGAP, SMMM, Bağımsız Denetçi, yavuzbatmaz@hotmail.com

GİRİŞ

Türk kamu yönetimi, yaklaşık on yıllık bir dönemde gerek kurumsal yapı gerekse bu yapının hukuki alt yapısı bakımından yoğun bir değişim süreci yaşamaktadır. Söz konusu değişim, idari yapılanma ve personel rejimi gibi bazı temel alanlarda yaşanan gecikmeye rağmen, denetimle ilgili boyutu açısından mevzuat düzeyinde büyük oranda tamamlanmıştır. Zira 01.01.2006 tarihi itibarıyla bütün hükümleriyle yürürlüğe koyulmuş olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetim sistemi, daha sonraki 3-4 yılda alt düzey mevzuatının da yürürlüğe koyulması ile birlikte Türk kamu yönetiminde uygulanmaya başlamıştır.

Söz konusu sistem; denetim biriminin yapılanmasından, denetimin yürütülmesine, denetçinin denetlenenle arasındaki ilişkiden yönetimle olan ilişkisine kadar birçok ayrıntıyı yeniden düzenlemekte ve bu bağlamda Türk kamu yönetiminin klasik denetim kültüründen bir kopuşu içermektedir.

Bunun yanında, iç denetim uygulamalarında ortaya çıkacak sorunlar, klasik denetim anlayışı ile iç denetim sistemi arasındaki çatışmayı Türk kamu yönetimi açısından bir imkâna çevirebilmenin ipuçlarını da göz önüne serebilecektir. Bu çalışmanın amacı; Türk kamu yönetimi ve denetim ilişkisini değerlendirmek, denetim anlayışının değişip değişmediğini ortaya koyabilmek, değişiyorsa nasıl ve niçin değiştiğini göstermeye çalışmaktır.

Bu çerçevede, öncelikle denetim faaliyeti ile ilgili kavramlara ilişkin etimolojik bir tahlil çabasına girilmiş, bunların yönetimle ilişkisi üzerinde durularak değişimin dinamikleri belirlenmeye çalışılmıştır.

1. GENEL OLARAK DENETİM

1.1. Denetim Faaliyetinin Tarihsel Gelişimi

Denetimin kökenlerini M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar dayandıran arşiv bilgilerinin (Köse,1999: 64) yanı sıra, denetim mesleğinin Eski Mısır, Yunan ve Roma Medeniyetlerinde kamusal hesapların sağlamaları ve kontrolü için kullanıldığını belirleyen kanıtlar da bulunmaktadır. İslam'ın 7'inci yüzyıldan 13'üncü yüzyıla kadar olan döneminde kamu denetimi kavramı daha da geliştirilmiştir. İslam halifelerinin ayrı ayrı muhasebe ve denetim birimleri kurduklarına dair yazılı kanıtlar da bulunmaktadır (Khan, 1995: 15).

Bugünkü anlamda siyasal ve sosyo-ekonomik boyutları olan kamusal denetimin kökeni demokrasinin doğuşu ile eşzamanlıdır. Demokratik gelişmenin kökeni, mutlak iktidarların sınırlandırılması ve kamusal eylem ve işlemler üzerinde halk adına denetim ve gözetim olanağı sağlanması için girişilen mücadelelere dayanmaktadır (Kubalı, 1999: 33).

Ülkemizde II. Mahmut döneminden sonra Osmanlı Merkezi Hükümet Örgütünde Avrupa örneğine uygun biçimde Bakanlıkların kurulmaya başlamasıyla birlikte, bunların ilk çekirdeğini oluşturan yazışma ve özlük şubeleri arasında teftiş birimleri de yer almış, bu birimlerde görevlendirilenlere ise müfettiş denmiştir. Türk kamu yönetiminde denetleme hizmetlerinin bağımsız bir birim tarafından yürütülmesine de bu dönemden sonra başlanmıştır (Çoşkun, 1997: 258).

Denetimin niteliği, işlevi ve kapsamına yönelik olarak yaşanan köklü değişim özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra başlamıştır. Denetçilerin hata bulmaya odaklanan bakış açıları önemli ölçüde değişmiş ve bir meslek grubu olarak organize olma yolunda mesafe alınmıştır. Demokrasinin gelişim sürecinde çağdaş sosyal devlet uygulamalarının kaçınılmaz olması, devletin sosyoekonomik kalkınmada aktif rol alması, yönetilenlerin yönetimden beklenti ve taleplerinin her geçen gün artması, kamusal harcamaların kapsam ve bileşiminde olduğu kadar denetimin niteliğinde de değişimi zorunlu kılmıştır (Kubalı, 1999: 34).

Kuşkusuz yönetim kuramındaki değişiklikler denetime de yansımaktadır. Yönetim alanında geleneksel kuramdan, davranışçı kurama ve yönetimi sadece teknik ve davranışsal bir bilim olarak değil, aynı zamanda çevreyle etkileşim halinde dinamik bir birim olarak gören kuramlara uzanan değişimler olmuştur. Yönetim kuramlarının geçirdiği evrime paralel olarak denetim de hata ve kusur bulmayı araç olmaktan çıkarıp neredeyse amaç haline getiren anlayıştan sıyrılarak çağdaş düşüncelerin gelişimiyle yönetimin etkinliğini artırmak için yapıcı teknikler geliştirmeye başlamıştır (Kubalı, 1999: 36).

Ancak, sadece yönetim kuramlarının geçirdiği evrimi başlı başına teknik bir dönüşüm olarak ele almak, yönetim dolayısıyla da denetim anlayışındaki değişimi baştan olumlamak anlamına gelecektir. Zira günümüzde teknolojinin birey ve toplum hayatına kazandırdığı kolaylıklar, teknik içeriği sorgulamamak gerektiği şeklinde bir algı yaratmaktadır. Bu algıdan kurtulabilmek ve gerek yönetim gerekse denetim anlayışındaki değişimin maddi temellerini doğru kavrayabilmek, yönetim anlayışının gerçekte neden değiştiğini ve bunun denetim anlayışı üzerindeki etkisini açık bir şekilde ortaya koymaktan geçmektedir.

1.2. Denetim Faaliyeti ile İlgili Temel Kavramlar

Türk kamu yönetiminde, denetleme faaliyeti ile ilgili olarak denetim, teftiş, kontrol, inceleme, soruşturma, murakabe, tetkik, tahkik gibi pek çok kavram kullanılmaktadır. Bunların bazılarının, içerdikleri muhtelif farklara rağmen, çoğu kez aynı anlama gelecek şekilde birbirleri yerine kullanıldıkları dikkati çekmektedir. Söz konusu kavramların yanında, denetimin yapılış biçimlerinden ya da türlerinden kalkılarak yapılan tanımlamaların da iç denetim, dış denetim, yüksek denetim şeklinde zamanla kavramsal bir içerik ve anlam kazanmasıyla sistem daha da karmaşıklaşmıştır. Mevcut karışıklığın günlük kullanım haricinde mevzuat düzeyinde

de sürdürülmesi, özellikle son dönemde denetim birimleri arasında yetki ve görev karmaşası oluşturmakta, Türk denetim sistemi gerek kavramsal gerekse uygulama açısından sistematik bir yapıya kavuşamamaktadır. Bu nedenle, öncelikle mevcut yapının doğru noktalarından yakalanarak tahlil edilmesi önem taşımaktadır. Kavram karmaşasının ortaya koyulması ve bu alana dikkat çekilmesi, çalışmayı bu alanda yapılanların tekrarı/benzeri olmaktan kurtarması ve yapının doğru tahlil edilerek özelliklerinin belirlenmesi açısından önem arz etmektedir (Almış, 2010: 26). Zira, kelimeleri tarif etmeden girişilecek her tartışma kısır kalmaya mahkûmdur (Meriç, 1981: 36).

Teftiş kelimesinin Arapça “fetş” kökünden geldiği ve bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanıldığı ifade edilmektedir. Teftiş kelimesinin Türkçede kullanılan denetim kelimesiyle aynı anlamı içermesine rağmen daha çok resmi bir otoriteyi içerdiği ve Latince “specere” bakmak, “in-specere” içine bakmak anlamında olmak üzere yakından incelemek, resmen araştırmak ve soruşturmak anlamlarına geldiği belirtilmektedir (Kenger, 2001). Bu anlamıyla, kavram, Türk idari yapısına yerleşik denetim geleneğinin genel karakteristiğini ifade etmektedir. Zira, Türk kamu yönetiminde denetim birimleri teftiş kurulları adı altında kurulmuş ve temel görev alanı teftiş (genel denetim), inceleme ve soruşturma olarak belirlenmiştir.

Kontrol kelimesi, Latince karşılığı cetvel anlamına gelen “contrarotula” kelimesinden türemiştir. Eskiden, bugünkü ticari defterler olmadığından “rotula” denilen cetvellerin kullanılması suretiyle, aynı işlemin yazıldığı esas cetveldeki kayıtların doğruluğunu kontrol edilmesi bu yoldan sağlanıyordu. Sonraları “contrarotula” kelimesi her türlü tedbirler için kullanılmaya başlanmış ve kontrol kavramı bugün gayet geniş bir anlam kazanmıştır (Mihciöğlu vd., 1968: 296.) Öte yandan, Türk Dil Kurumunun sözlüğünde ise kontrol kelimesi, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma şeklinde tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2015).

Türkçede denetim kavramı ise, “dene” kökünden türetilmiş (Eyüboğlu, 2004: 178) ve içerik itibarıyla bir şeyin olması gerekene ve gerçekte olduğuna ne kadar yakın olduğunun sınanması ve nitelik itibarıyla de yeterliliğinin değerlendirilmesi şeklinde anlam kazanmıştır. Nitekim Türk Dil Kurumu Sözlüğü, söz konusu kavramın isim halini “denetleme” olarak ifade etmiş ve onu da “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” şeklinde tanımlamıştır (Türk Dil Kurumu, 2015). Görüleceği üzere, Türk Dil Kurumu Sözlüğü, söz konusu kavramı ifade ederken görevle bağlantısını kurarak “idari denetim” ağırlıklı bir tanım vermiş, bu bağlamda kavramı teftiş, kontrol, murakabe gibi kavramlarla aynı anlamda kullanmıştır.

Türk kamu yönetiminde denetim, teftiş, kontrol ve murakabe kavramlarının bazen birbiri yerine kullanılmasıyla ilgili olarak, Sanal (2002: 12), mevcut durumu,

denetim faaliyetinin değişik türlerini ifade eden Türkçe kökenli sözcükler türetilemediğinden denetim teriminin duruma göre dar ve geniş anlamlarda kullanılmakta olmasına ve teftiş, tahkik, murakabe, kontrol gibi yabancı sözcüklerin denetim faaliyetinin özel türlerini ifade etmek için kullanılmaya devam edilmesine bağlamaktadır.

Öyle anlaşıyor ki Türk Dili, ya bugüne kadar farklı dillerden aldığı teftiş, kontrol, tahkik, tetkik gibi kelimelere özel karşılıklar oluşturmamış ve bunları ait oldukları dillerde gördüğü özel türleri tanımlama işlevi üzerinden kendi bünyesine katarak kullanmış, ya da denetim kelimesini en genel anlamıyla alıp faaliyetin türünü belirlemek amacıyla önüne getirdiği bazı adlarla birlikte kullanarak (uygunluk denetimi, mali denetim, finansal denetim, personel denetimi vb.) anlam farklılaştırmasına gitmiştir. Neticede, dilimizde denetleme kelimesinin, bütün denetim türlerini içeren en geniş anlamıyla kullanılmakta olduğu, denetim faaliyetinin özel türlerinin ise yabancı kelimelerin doğrudan kullanımıyla veya ad tamlamaları kullanılmak/ üretilmek suretiyle ifade edildiği anlaşılmaktadır. Bu itibarla, denetim faaliyetiyle ilgili olarak dilimizin kendi yapısal ve toplumsal üretilmişliğinden kaynaklanan bir çeşitliliğinin olmadığını söylemek mümkün görülmektedir. Bu elbette ki, toplum olarak denetleme faaliyetine ilişkin herhangi bir düşünsel faaliyetimizin bulunmadığı anlamına gelmemelidir. Kavramsal düzeyde bir üretim çeşitliliği oluşturulamamış olsa da, uygulama açısından neredeyse tamamı yabancı kökenli önemli sayıda kavramın kullanılıyor olması, denetim faaliyetinin içeriğine ilişkin olarak dilimize doğru (dolayısıyla düşünme ve iş yapma biçimimize doğru) kuvvetli bir tesirin gerçekleşmiş olduğunu ifade etmektedir (Almış, 2010: 31).

Buna paralel olarak, son dönemde, denetim faaliyetiyle ilgili kavramların algılanmasında bazı farklılaşmalar yaşandığı dikkati çekmektedir. Şöyle ki; denetim ve teftiş kavramının birlikte ya da birbiri yerine kullanılması yakın zamana kadar uygulamaya ilişkin bir sorun ortaya çıkarmamakla birlikte her iki kavram arasındaki anlam farklılığı son dönemde Türk kamu yönetimine giren “iç denetim” kavramıyla denetim birimlerinin yapılanması ve görev alanları açısından önem arz etmeye başlamıştır. Her iki kavramın anlam ve dolayısıyla kullanım itibarıyla sorun oluşturmaya başlaması, 5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle gündeme gelmiştir. Söz konusu Kanun’la Türk kamu yönetimine giren iç denetim birimlerinin görev ve faaliyet alanı ile teftiş kurullarının görev ve yetki alanı arasında bir çakışma söz konusu olmuştur. Ortaya çıkan bu görev ve yetki çakışması, denetleme faaliyetine ilişkin bazı kavramlara bir takım anlamlar yükleme ve bu anlamlar üzerinden kendi konumlarını belirleme çabalarını beraberinde getirmiştir. Bu nedenle, kavram içerikleri olması gerekenin de ötesinde önem kazanmış durumdadır.

5018 sayılı Kanun’dan sonra geçen kısa sürede, denetim kavramı iç denetim sistemi, teftiş kavramı ise geleneksel denetim sistemiyle ifade edilir olmuştur.

2. DENETİM ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİM

2.1. Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim

Devletin ekonomi ile olan ilişkisi çok uzun zamandan beri üzerinde tartışılan bir konudur. Hatta iktisat tarihi, devletin ekonomi ile ilişkisinin yönü üzerine yapılan tartışmaların tarihidir (Öztürk, 2006: 18). Bu bağlamda, ekonomi ile devlet yapılanmasının, birbirini önceleyen ve koşullayan birlikteliğini kısa bir şekilde özetleyen Öztürk'ün ifadeleriyle belirtmek gerekirse (Öztürk, 2006: 18);

“Tarihsel süreç içerisinde devlet kuramının gelişimine bakıldığında, ticari kapitalizmin merkantilizmi, tarımın kapitalistleşmesi olgusunun fizyokrasiyi, sanayi devriminin ise klasik iktisadi ekolü ortaya çıkardığı görülmektedir. 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı'nın ortaya çıkardığı sorunların klasik ekolün temel ilkeleriyle açıklanamaması depresyon sonrasında alternatif bir iktisat ekolü olarak keynesyen iktisadi gündeme getirmiştir. Klasik ekolün jandarma devlet anlayışı bunalımla birlikte yerini keynesyen ekolün müdahaleci sosyal refah devleti anlayışına bırakmıştır. Ancak, 1970'li yıllarda yaşanan stagflasyon krizi keynesyen ekole duyulan güveni azaltmış ve devletin ekonomideki rolünün sınırlandırılmasını savunan arz yanlı iktisat, monetarizm, rasyonel beklentiler, Avusturya iktisat ekolü ve Anayasal iktisat gibi neo-liberal yaklaşımların ön plana çıkmasına neden olmuştur. Liberalizmin yeniden doğmasına ve yükselmesine düşünsel bazda öncülük eden bu yaklaşımlar müdahaleci sosyal refah devleti anlayışını şiddetle eleştirerek devletin görev ve fonksiyonlarını yeniden sorgulamaya başlamışlardır.”

Kamu yönetimi, devletin faaliyetlerini nasıl gerçekleştireceğine ilişkin bir yapılanmadır. Daha açık bir söyleyişle, devlet gerek egemenliği kullanım biçimi gerekse faaliyetlerini yürütme biçimi açısından, kamu yönetimini bir araç olarak konumlandırır ve ona bu çerçevede bir rol verir. Yani, kamu yönetimi devletin dolayısıyla ekonominin ya da daha teknik bir deyişle birikim rejiminin gerekleri doğrultusunda yapılandırılmış demektir.

Devletin ve ekonomik yapının gerekleri doğrultusunda, geleneksel yönetim anlayışının, kamu kurumlarının büyümesi, çeşitlenmesi ve sayıca artmasına paralel olarak kırtasiyecilik, verimsizlik ve hantallık gibi sorunlar yarattığı şeklinde eleştirilere uğraması sonrasında 1980'ler ile 1990'lı yılların başlarında eski yönetim modeline tepki ve alternatif olarak, kamu sektöründe Yeni Yönetim (New Public Management) anlayışı hâkim olmaya başlamıştır. Kamu yönetimi alanında dikkati çeken en önemli uluslararası eğilimlerden birisi olarak ortaya çıkan bu anlayış, siyaset biliminin sınırları içinde kalan kamu yönetiminin sınırlarını, işletmecilik biliminin sınırları içine çekme özelliği göstermektedir. Bu akım dört yönetsel eğilimle ilgilidir. Bunlar; kamu harcamaları ve personel yönünden devletin büyümesinin yavaşlatılması ya da durdurulması, her şeyin devlete dayandırıldığı bir yapıdan özelleştirmeye geçiş, kamu hizmetlerinin üretilmesinin ve dağıtılmasının geliştirilmesinde bilişim

teknolojilerinden yararlanılması ve son olarak da ulus üstü bir gündeme geçilerek, bir ölçüde olsa geleneksel tek ülke ve ulus-devlet anlayışından uzaklaşma eğilimidir (Ergun, 2004: 366).

Piyasa mekanizması ile rekabet ve bireyselliği ön plana çıkararak devletin belli başlı ekonomik faaliyetlerden geri çekilmesi tezini işleyen yeni sağ akımın büyük kabul görmesi ve özel sektörde uygulanan ekonomiklik, verimlilik ve katılımcılık anlayışının başarısı, işletmecilik ilkelerinin kamuya da uygulanmasının gerekli olduğu şeklindeki anlayışı ön plana çıkarmıştır. Bunun üzerine kamu yönetimi, kaynak kullanımından yönetim anlayışına kadar birçok yönden eleştirilmeye ve değiştirilmeye başlanmıştır (Okur, 2007: 41).

Kamu yönetiminin gerek işleyiş gerekse yapı olarak değişim sürecine girmesi, küreselleşmenin de etkisiyle tüm dünyada tartışmaların en önemli konularından biri olmuştur. Bu süreçte yaşanan tartışmaların bu denli hararetli olmasının arkasında yatan sebep, değişimin yalnızca kamu yönetiminin yapı ve işleyiş bakımından yeniden bir yapılanma ile sınırlı tutulmayıp, asıl olarak devletin fonksiyonlarının sorgulanması, kamu yönetiminin örgütlenmesi ve kamu hizmetine ilişkin temel değerlerin ve anlayışın köklü bir biçimde değiştirilmesi talebinin ortaya koyulması ile ilgilidir (Emre, 2003: 165).

Yeni sağ ideolojisinin kamu sektörüne yansımaları olarak kabul edilen Yeni Kamu Yönetiminin yükselişiyle eş zamanlı ve ona paralel olarak ortaya çıkan bu anlayış, refah devletinin temel dayanaklarının ortadan kaldırılmasını ve dolayısıyla kamu yönetimine piyasa ilkeleri çerçevesinde rekabet, etkililik, verimlilik ve kârlılık prensiplerini yerleştirmeyi hedeflemiştir. Bu anlayış, temelde her biri uzun bir geçmişe sahip olan kamu tercihi ve yönetim ideolojisi teorilerinden beslenmektedir. Kamu tercihi teorisi, kamu kurumlarını ve bunların davranışlarını, özel şirketler gibi aynı temelde inceleyen ekonomik bir teori olarak tanımlanırken, açıklamalarını “fayda”, “en yüksek çıktı”, “arz” ve “talep” gibi kavramlar üzerinden yapmaktadır. Yönetim ideolojisi teorisi ise, yönetim faaliyetlerinde inisiyatif kullanmayı mümkün kılarak iş süreçlerinin kontrol edilmesi ve kaynakların verimli kullanılması üzerinde durmaktadır (Bayraktar, 2003: 566).

2.2. Türk Kamu Yönetiminde Değişim ve Bu Değişimin Denetim Anlayışına Yansımaları

Türk kamu yönetimi, dünyadaki değişime paralel olarak özellikle de yaklaşık son 10 yıllık bir dönemde gerek kurumsal yapı gerekse bunların hukuki alt yapısı açısından yoğun bir değişim süreci yaşamakta ve bu süreç bir reform ya da yeniden yapılanma süreci olarak tanımlanmaktadır. Esasen reform ya da yeniden yapılanma süreçleri Türk kamu yönetimi açısından çok da yabancı bir olgu değildir. Bilindiği üzere, kamu yöneticileri Tanzimat’tan bu yana yönetimde yeniden düzenleme ve iyileştirme kavramlarını kullana gelmişlerdir (Acar ve Sevinç, 2010).

Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren gerek yerli gerekse yabancı uzmanlarca pek çok defa kamu yönetiminin işleyiş ve yapısına yönelik çalışma yapılmış, raporlar hazırlanmış ve bunlara paralel olarak pek çok defa da belli belirsiz yeniden yapılanma ve reform süreçleri yaşanmıştır.¹ Hatta bu yeniden yapılandırma ya da reform kavramları o kadar içselleştirilmiştir ki, hazırlanan bir kanuna “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun” adı verilebilmiştir.²

Türk kamu yönetimindeki değişim, özellikle 1980’li yıllardan itibaren bir takım kurumsal düzenlemelerle (üst kurulların oluşturulması vb.) kurumlar düzeyinde gerçekleştirile gelse de 2000’li yıllarda yoğunlaşmış ve sonuçta 2004 yılında kapsamlı bir değişimin yasal alt yapısının oluşturulmasına yönelik 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun hazırlanmıştır. Söz konusu Kanun, Cumhurbaşkanı tarafından tekrar görüşülmesi amacıyla TBMM’ye gönderilmiş ve Türk kamu yönetimindeki değişimin hızı, yasal alt yapının oluşturulması bağlamında düşmüştür. Söz konusu Kanun’la, Türk idari yapısı kapsamlı bir değişime tabi tutulmak istenmişse de bu hızlı süreç tıkanmış ve bu kez yapılmak istenen değişikliklerin bir kısmı parça parça gerçekleştirilmeye başlanmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bunlardan biridir. 5018 sayılı Kanun sadece mali yönetim sistemimizi değiştirmekle kalmamış, yönetim anlayışımızı bir bütün olarak ele alarak önemli yenilikler getirmiştir. Yeni yönetim anlayışı ile birlikte denetim fonksiyonu da bu çerçevede yapılandırılmış, Türk kamu yönetiminin ve mevcut denetim sisteminin önemli bir ayağı haline getirilen iç denetim sistemi merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine yerleştirilmiştir.

Yönetimin bir unsuru olarak denetim sisteminin de kamu yönetimindeki anlayış paralelinde yapılandırılacağı açıktır. Denetimi, yönetimin bir unsuru olarak bu bağlamda ele almak gerekmektedir.

Yukarıda, Türk kamu yönetiminin teftiş kavramı ile karakterize denetim anlayışına sahip olduğu ifade edilmişti. Teftiş, merkeziyetçi devlet anlayışıyla doğmuştur. Tanzimattan önce tımar, has, zeamet sahiplerinin padişah adına bulundukları bölgenin teftişini de yaptıkları bilinmektedir. Tanzimat’tan sonra Türk

1 Hines Raporu (1933-1934), Neumark Raporu (1949), Thornburg Raporu (1949-1950), Barker Raporu (1951), Martin ve Cush Raporu (1951), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Raporu (1951), Leimgruber Raporu (1951), Gıvas Akdeniz Raporu (1952), TODAİE Raporu (1958), Maurice Chailloux-Dantel Raporu (1959), DPT Raporu (1961), Mook Raporu (1962), Fisher Raporu (1962), Mehtap Raporu (1963), Podol Raporu (1963), Kaya Raporu (1991), YERYÖN Raporu (2002).

2 Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 15.07.2004, Kanun No: 5227. Söz konusu Kanun Cumhurbaşkanı tarafından tekrar görüşülmek üzere TBMM’ye geri gönderilmiştir. Kamuoyundan aldığı tepkiler nedeniyle Hükümetçe kanunlaşma süreci işletilmemiş ve bir nevi veto edilmiş durumda beklemektedir. Söz konusu Kanun’un adından kamu yönetiminin sürekli bir yeniden yapılanma süreci yaşayacağına ilişkin bir izlenim edinilmektedir.

idare sisteminde Fransız idare sistemi örnek kabul edilmiş ve örgütlenmesi buna göre yapılmıştır. Gelişme, bu modelin değişimlerine paralel bir yol izlemiş ve izlemektedir. Uygulamada ilk teftiş birimleri İçişleri, Maliye ve Adliye Bakanlıklarında kurulmuştur. Esasen bu devrede belli başlı kamu hizmetlerinin bu Bakanlıklar arasında bölüşüldüğü bilinmektedir. Sonraki gelişmede artan ve uzmanlaşmayı gerektiren kamu hizmetleri yeni kurulan Bakanlık ve daireler arasında yeniden bölüşülünce bu yeni kuruluşlar da Dışişleri Bakanlığı ve Mehtap Raporu'nda sayılan diğer bazı daireler hariç olmak üzere kendi teftiş birimlerini kurmuşlardır (Mihçioğlu vd., 1968: 232, 233).

Ancak, idari yapıya yerleşik klasik denetim anlayışı özellikle son dönemde birçok noktadan sıkça eleştirilmeye başlanmıştır. Bu eleştiriler genel olarak, aşağıdaki başlıklar halinde sıralanmaktadır (Ak, 2003: 124-159).

- Denetim standartlarının belirlenmemiş olması,
- Çağdaş denetim uygulamalarının yeterince yaşama geçirilmemiş olması,
- Denetimsiz alanların ve faaliyetlerin bulunması ve denetimi kısıtlayan uygulamaların olması,
- İç kontrol sistemlerinin yetersizliği ve iç kontrol ile denetim ilişkisinin sağlanamaması,
- Denetçinin mesleki gelişimi ve eğitiminin sürekli ve sistematik yapılmaması,
- Denetimde bilişim teknolojisinden gerektiği şekilde yararlanılmaması,
- Denetim birimleri arasında koordinasyon ve işbirliğinin bulunmaması,
- Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması,
- Denetim birimleri ve denetim elemanları açısından bağımsızlık kavramının yeterince oturmamış olması,
- Özlük haklarındaki yetersizlikler ve uygulama farklılıkları.

Yapılan eleştiriler dikkate alındığında, bunların daha çok uygulamaya ilişkin oldukları dikkati çekmektedir. Gerçekte, herhangi bir konuyu uygulama düzeyinden yola çıkarak değerlendirmek, yapılacak tahlilleri, eleştiri konusu şeyin sınırlılıklarında kaybolmak gibi bir sonuca götürebilecektir. Bu çalışma, denetimin değişimindeki maddi gerçekliği, sadece uygulama içerisinden hareket edilerek dile getirilen ve yukarıda sıralanan eleştirilerin ortaya koyamadığını ileri sürmektedir. Bunun yerine, değişimin maddi temelinin, çalışmanın önceki bölümlerinde de ayrıntılı olarak ortaya koyulduğu üzere, ekonominin ve yönetimin gerekleri/talepleri doğrultusunda ortaya çıkan ihtiyaçların karşılanmasına yönelik yapısal dönüşümlerde gizli olduğunu ve bu çerçevede de uygulamayı aşkın bir bağlamının bulunduğunu ileri sürmektedir.

2.3. Siyaset-Yönetim Ayrışmasında Denetimin Araçsal Niteliği

Bilindiği üzere, parlamenter demokrasilerde, genel iradeyi temsil eden meclisler, halkın seçimler yoluyla iradesini devir ettikleri yapılardır. Güçler ayrılığı prensibinin yumuşak şekilde uygulandığı parlamenter demokrasilerde, kamu yönetimi genel çıkarla özel çıkar arasındaki dengeyi kurmaktadır. Buna göre, genel seçimlerle halkın iradesini temsil etme hakkını elde eden hükümet, kamu yönetimini kullanarak toplumu yönetme hakkına kavuşmaktadır.

Ancak söz konusu sistem liberal düşünce tarafından sürekli eleştirilmektedir. Eleştirinin odağında ise, seçimlerle yönetme hakkına ulaşan siyasi oluşumun (hükümet) genel çıkar yerine kendi çıkarını önde tutarak çalıştığı ve bu çerçevede de kamu yönetimini kendi çıkarları doğrultusunda kullanarak yozlaştırdığı şeklinde kısaca ifade edilen kamu tercihi teorisi yer almaktadır.

Bu genel eleştirinin, kamu yönetiminin siyasi çıkarlarla yozlaştırılmasının önüne geçilmesine yönelik olarak ileri sürdüğü temel yöntemlerden biri, yönetim sorumluluğu ilkesi çerçevesinde yönetimle siyaset arasındaki organik ve fiili bağların zayıflatılması gerektiğidir. Bu yöntemin denetimle ilgili olan ayaklarından birisi, denetim birimlerinin siyasi bir makam olan “Bakan” ile organik bağının koparılarak yönetim sorumluluğu çerçevesinde “Üst Yönetici” diye adlandırılan ve Türk idari yapısında Bakanlıklarda Müsteşara denk düşen idari makama bağlanmasıdır.

Türk idari yapısında temel hizmet birimleri bakanlıklardır. Bakanlıklarda, denetim birimleri teftiş kurulları şeklinde örgütlenmiş ve doğrudan siyasi bir makam olan Bakana bağlı olarak çalışmaktadırlar. Teftiş kurullarının yönetmeliklerinde, bu birimlerin Bakan dışında hiçbir mevki ve makamdan talimat almayacakları özellikle belirtilmektedir. Böylelikle, yönetim ile liberal yönetim kuramında yönetimin bir unsuru olduğu kabul edilen denetim faaliyeti arasındaki bağın koparıldığı, neticede denetim faaliyetinin siyasi yozlaştırmanın en temel aracı haline getirildiği kabul edilebilecektir. Denetim birimlerinin bağımsız olmadığı şeklindeki tüm eleştirilerin ifade edilmeyen ya da edilemeyen en önemli gerekçesi budur.

Liberal kuramın, kamu yönetiminin siyasi çıkarlarla yozlaştırılmasının önüne geçilmesine yönelik olarak ileri sürdüğü temel yöntem içerisinde yer alan denetimle ilgili diğer bir husus ise kamu yönetiminin doğrudan kendi yapı ve işleyişiyle ilgilidir. Bu referansla siyasi talepler ile iş yapmaya alışmış kamu yönetiminin piyasa ilkelerine göre iş yapmaya doğru evrileceği varsayılmaktadır. Kamu yönetiminin piyasa ilkelerine göre iş göreceği yapıya dönüştürülmesiyle, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde siyasi baskıların referans alınması yerine ekonominin kârlılık, verimlilik gibi piyasa gereklerini referans alarak faaliyet yürüteceği, böylelikle yönetimin yozlaştırılmasının önüne geçileceği kabul edilmektedir.

Burada da, denetim faaliyetinin araçsal bir işlevi yürütmesi beklenmekte ve bu amaca göre yapılandırılması öngörülmektedir. Söz konusu yapılanmada denetim faaliyeti, uygunluk denetimi yerine performans denetimine doğru kaymakta ve ölçülebilir sonuçların değerlendirilmesine odaklanmaktadır.

Neticede, denetim faaliyeti alanındaki değişim kapsamında, denetim birimlerinin siyasi makamla (Bakan) organik bağları koparılacak ve yönetimin bir unsuru olduğu gerekçesiyle yönetim sorumluluğu çerçevesinde üst yönetime (Müsteşar) bağlanmaları sağlanarak kamu yönetimi üzerinde siyasi bir baskı aracı olarak faaliyet sürdürmeleri engellenmiş olacak, diğer yandan denetim birimlerinin, yönetimin piyasa ilkelerine göre faaliyet sürdürmesini sağlayıcı bir yapılanmanın ölçüm aracı olarak konumlandırılması suretiyle yönetim faaliyetini içsel bir değişime tabi tutmanın en önemli argümanı devreye sokulmuş olacaktır.

2.4. İdari Yapı-Otorite İlişkileri Bağlamında Denetimin Değişimi

Otorite bağı, güçlülük ve zayıflık imgelerinden oluşur ve iktidarın (gücün) duygusal ifadesidir (Sennet, 2005: 12). Bir yönetim biçimi olarak bürokrasi de aynı mantık içerisinde hiyerarşi denilen ast-üst ilişkisi çerçevesinde kurgulanmış ve bu ilişki çerçevesinde işlev ve dolayısıyla anlam kazanmıştır. Tarihsel içeriğine bakıldığında, bürokratik yönetim biçimi/modeli devletin merkezîyetçi yapılanmasına paralel olarak uygulama alanı bulmuş ve dönemseller olarak en gelişmiş yönetim modeli olarak yönetim bilimi literatüründe yerini almıştır.

Esasen hiyerarşi diye tarif edilen ilişki türü sadece bir yönetim biçimi ya da modeline atıfta bulunarak değerlendirilmemelidir. Hiyerarşi, sadece bir yönetim biçimini tarif etmekten öte, aynı zamanda genel olarak toplumsal yapıya belli belirsiz bir şekilde yerleşmiş ve işleyen bir ilişki türünü de ifade etmektedir. Dolayısıyla, bu bağ toplumsal ilişki biçimleriyle doğrudan ilişkili olup, onlara paralel olarak dönüşmekte ve değişmektedir.

Türkiye'nin ekonomik ve siyasal yapısı, dolayısıyla da en genel ifadesiyle bunları da içine alan toplumsal yapısı çok hızlı değişmektedir ve esasen bu değişim 1980 sonrası daha büyük bir ivme kazanmıştır. Türkiye'de denetim anlayışının otorite ilişkilerindeki değişim itibarıyla bu hızlı değişim sürecine bakılarak değerlendirmeye tabi tutulmasında fayda görülmektedir.

Türk idari yapısında yerleşik teftiş geleneği, gerek idari yapı içerisinde gerekse toplumun genelinde, bu geleneğin temsilcilerine yönelik belirgin bir saygınlık düzeyi oluşturmaktadır. Bu, Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren toplumun ve bunun bir yansıması olarak kamu personelinin genelinin eğitim düzeyi ve toplumsal konumları ile denetim mesleğini icra edenlerinkiler arasındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Yetişmiş insan kaynağının büyük bir bölümünü Kurtuluş Savaşı'nda kaybetmiş bir ülkede, bunun telafi edilmesi sürecinin de çok uzun bir süre alacağı dikkate

alındığında, kamu bürokrasisinin küçük bir kısmının geri kalan büyük kısmı üzerinde hiyerarşik yönetim biçiminin de etkisiyle bir saygınlık hiyerarşisi oluşturacağı açıktır. Zira, genellikle kentli ve taşraya göre daha bir okumuş yazmış kişiler merkezi yapıda görev almışlardır. Bu bağlamda, merkezin diğer birimlerinde daha heterojen bir yapı mevcut iken, denetim birimlerindeki yapı daha homojen ve belirgindir. Hatta bu durumun, Türk idari yapısında bugün dahi etkileri görülebilen, merkezi yönetimin taşra üzerindeki etkisini ve taşranın talimatla iş yapma alışkanlığını açıklayan temel bir veri olduğu düşünülmektedir.

Türk idari yapısına yerleşik denetim geleneğinin de bu hiyerarşiye dayalı toplumsal ve idari yapı ve işleyişe bağlı olarak gelişen bir ilişki türünü temsil ettiği düşünülmektedir. Bu geleneğe göre, bir denetim elemanı, en azından organik olarak yönetimden bağımsız, devletin gerçek sahibi misyonunu üstlenmiş olması nedeniyle kurumun diğer çalışanlarından farklı statüye sahip ve bunlarla sürekli ve katı bir ast-üst ilişkisi içinde bulunduğunu düşünen bir statüyü temsil etmektedir. Ancak, neo-liberal düşünce kuramları, hiyerarşik yönetim modeli ve ilişki türünün hantal yapılar ürettiği ve dolayısıyla kârlılığı ve verimliliği düşürücü bir etki yarattığı görüşündedirler. Bu görüş karşısında, hiyerarşik yapıların artık eskisi kadar anlamlı ve vazgeçilmez bir ilişki türü olarak varlıklarını sürdüremeyecekleri çok kolay söylenebilecektir.

Öte yandan, ülkemiz özellikle 80'li yıllar sonrası iletişim düzeylerinin geliştiği, eğitim düzeylerinin görece olarak birbirine yaklaştığı bir toplum haline gelmiş bulunmaktadır. Buna bağlı olarak, toplumsal ilişki biçimleri de büyük oranda değişmiştir. Bu nedenle, ekonominin gerekleri doğrultusunda, her alanda olduğu gibi yerleşik denetim geleneği temsilcileri ve diğer kamu çalışanları arasındaki statü farklılığına ve hiyerarşiye dayalı ilişki biçimi zemin kaybetmeye başlamıştır.

Yerleşik denetim geleneğini besleyen ve üreten merkezîyetçi yapı ve işleyişe bağlı hiyerarşik ilişkilerin kaybettiği zemin üzerinde, hiyerarşik ilişkiye dayalı bir otoriteyi temsil etmeyen, yönetimin bizatihi içinde ve onun amaçları doğrultusunda hareket edecek ve daha çok performans ölçümlerine dayalı yeni bir otorite ilişkisi üzerine kurgulanmış bir denetim alışkanlığı yükselmektedir (Almış, 2010: 60-61).

SONUÇ

Son dönemde, pek çok çalışmada her alanda çok hızlı bir değişimden bahsedilmektedir. Ancak, bunların çoğunda yapılan değerlendirmelerin sadece uygulama boyutuyla sınırlı kaldığı, dolayısıyla değişimin maddi gerçekliğini ortaya koymaktan uzak olduğu dikkati çekmektedir. Bu çalışma, denetimin değişimindeki maddi gerçekliği, sadece uygulama içerisinden hareket edilerek dile getirilen çözümleme ve gerekçelerin ortaya koyamadığını ileri sürmektedir. Bunun yerine, değişimin maddi temelini, ekonominin ve yönetimin gerekleri/talepleri

doğrultusunda ortaya çıkan ihtiyaçların karşılanmasına yönelik yapısal dönüşümlerde gizli olduğunu ve bu çerçevede de uygulamayı aşkın bir bağlamının bulunduğunu ileri sürmektedir.

Bu çerçevede, denetim anlayışındaki değişimin, 1970'ler sonrası yükselen neo-liberal düşünce akımlarına paralel olarak, siyaset-yönetim ayrılığı bağlamında iki ana ekseninin bulunduğu ifade edilebilir. Bunlardan birincisi, denetim birimlerinin bağlı bulunduğu siyasi makamca (Bakan) yönetim üzerinde siyasi bir baskı aracı olarak kullanılmasını engellemek amacıyla bu makamla organik bağının koparılarak yönetim sorumluluğu ilkesi çerçevesinde üst yönetime bağlanmasıdır. Diğeri ise denetim birimlerinin kamu yönetiminin piyasa ilkelerine göre yapılandırılıp işlev görmesini sağlamak üzere performans ölçmeye dayalı bir değerlendirme argümanı olarak konumlandırılmasıdır.

Her iki ana eksen de Türk kamu yönetiminin neo-liberal politikaların gereklerine göre yapılandırılma sürecinde olduğunu göstermektedir. Ancak, tarih bize, devletin piyasa ve para ilişkilerinin kontrolünden çekildiği ölçüde, boşalan yerin sermaye tarafından doldurulduğunu ve bu yolla sermayenin siyasete ve dolayısıyla yönetime gittikçe daha fazla oranda egemen olduğunu müteaddit defalar öğretmiştir.

KAYNAKÇA

- Acar, Ali ve Sevinç, İsmail (2010), “1980 Sonrası Türk Kamu Yönetimi’nin Merkez Örgütünde Yapılan Reform Çalışmaları”, http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2005/13/AACAR-ISEVINC.PDF.
- Ak, Mehmet (2003), “Cumhuriyetin 80. Yılında Türk Denetim Sistemi ve Sorunları”, *Hazine Dergisi*, Cumhuriyetin 80. Yılı Özel Sayısı, s. 124-159.
- Almış, Oğuz (2010), “İç Denetim ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği: Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Bayraktar, Gonca (2003), “Yeni Sağ Düşüncesinin Kamu Yönetimindeki Yansıması Olarak Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı”, Derleyen: Burhan AYKAÇ vd., *Türkiye’de Kamu Yönetimi*, Yargı Yayınevi, Ankara, s.564-570.
- Coşkun, Gülay (1997), *Devlet Bütçesi*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Emre, Cahit (2003), *Yönetim Bilimi Yazıları*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Ergun, Turgay (2004), *Kamu Yönetimi: Kuram, Siyasa, Uygulama*, TODAİE Yayını, Ankara.
- Eyüboğlu, İsmet Zeki (2004), *Türk Dilinin Etimoloji Sözlüğü*, Sosyal Yayınlar, İstanbul.
- Kenger, Erdal (2001), *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitim Programı.
- Khan, M. Akram (1995), “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, (Çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 19, Ekim-Aralık, s. 15-30.
- Köse, H.Ömer (1999), “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 33 Nisan-Haziran, s. 62-85.
- Kubalı, Derya (1999), “Performans Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, c:32, Sayı: 1, Mart, s. 31-62.
- Meriç, Cemil (1981), *Bir Facianın Hikayesi*, Umran Yayınları, Ankara.
- Mihçioğlu, Cemal vd.(1968), *Teftiş ve Denetleme Hizmetlerinin Geliştirilmesi*, TODAİE Yayını, Ankara.
- Okur, Yaşar (2007), *Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi*, Nobel Yayınları, Ankara.
- Öztürk, Nazım (2006), “Ekonomide Devletin Değişen Rolü”, *Amme İdaresi Dergisi*, c:39 Sayı:1, Mart, s.17-38.
- Sanal, Recep (2002), *Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, TODAİE Yayını, Ankara.
- Sennett, Richard (2005), *Otorite*, (Çev: Kamil Durand), Ayrıntı Yayınları, İstanbul. <http://www.tdk.gov.tr/TR/sozBul...>

TÜRKİYE’DE KAMU YÖNETİMİNİN DENETİMİNDE YENİ ARAYIŞLAR: KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU ÖRNEĞİ

Mehmet Akif ÖZER*

ÖZ

Ülkemizde, kamu yönetimi siyasal denetim kapsamında TBMM tarafından soru, genel görüşme, meclis araştırması, meclis soruşturması ve gensoru aracılığıyla denetlenmektedir. Bunun yanında yönetsel denetim kapsamında hiyerarşik denetim, idari teftiş ve vesayet denetimi uygulanmaktadır. İdari yargı kapsamında ise Danıştay, idare mahkemeleri gibi yargı yerlerinin denetimi söz konusudur. Ayrıca baskı grupları ve kamuoyunun denetimi zaman zaman kamu yönetimi üzerinde etkili olmaktadır.

Son yıllarda bu sürece ombudsman kapsamında Kamu Denetçiliği Kurumu da dahil olmuştur. Bu çalışmada yukarıda belirtilen diğer denetim türlerinin ayrıntısına girmeden kamu yönetiminin denetim süreci ana hatlarıyla incelenip, Kamu Denetçiliği Kurumu üzerinde ayrıntılı durulacaktır. Kurumun kuruluş süreci ayrıntılı incelenecek, bu süreci Türkiye’de yeni kamu yönetimi ve yönetim anlayışının şekillendirdiği yeni denetim anlayışının nasıl etkilediği analiz edilecektir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Teftiş Kurulu, Sayıştay, İç ve Dış Denetim, Kamu Denetçiliği.

NEW SEARCHES IN THE CONTROL OF PUBLIC ADMINISTRATION: THE EXAMPLE OF OMBUDSMAN INSTITUTION

ABSTRACT

In our country, public administration is controlled by the Parliament under political control via parliamentary question, general debate, parliamentary investigation, parliamentary inquiry and censure motion. Besides this, under administrative control; hierarchical control, administrative inspection and guardianship control are applied. In the context of administrative jurisdiction, there is control of the judiciary in the form of the Council of State and administrative courts. In addition, the control of public opinion and pressure groups becomes effective over public management from time to time.

In recent years, the Ombudsman Institution has been included in this process. In this study, without going into detail about other control types mentioned above, the control process of public administration is reviewed, and the Ombudsman Institution is discussed in detail. The study examines the establishment process of the Ombudsman Institution in detail and analyzes how this process is affected by the new understanding of control that was shaped by the new public management and governance approach in Turkey.

* Prof. Dr. Gazi Üniversitesi, İİBF, Kamu Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi, ozer@gazi.edu.tr

Keywords: Control, Inspection Board, Turkish Court of Accounts, Internal and External Audit, Ombudsman Institution.

GİRİŞ

Günümüzde kamu yönetiminde etkinlik ve verimlilik arayışları, hesap verebilirlik ve sorumluluk anlayışı çerçevesinde toplumda tüm kamu hizmet sunum süreçlerinin rasyonelleştirilmesine yönelik olarak ilgili tüm aktörler üzerinde önemli bir baskı oluşturmaktadır. Bu baskı alanlarından birisi de kamu yönetiminin denetimi üzerinde gerçekleşmektedir. Artık toplumda klasik denetim anlayışının olumsuzlukları karşısında yeni yönetim anlayışının gereklerine uygun olarak yeni bir denetim anlayışına geçilmesi tartışılmaya başlanılmıştır.

Denetim genel olarak bir işin olması gerektiği şekilde yapılıp yapılmadığını anlamak ya da bir işi yapılması gerektiği şekilde yürütmek için bakıp gözetmek, teftiş, murakabe, kontrol olarak tanımlanır. Bu açıdan denetim, felsefeden psikolojiye, ekonomik faaliyetlerden askeri hususlara kadar pek çok alanda değişik anlamlarda kullanılır.

Sözlüklerde; yönetme, yönlendirme, gözetme, sınırlandırma, düzenleme, hükümet etme, çekip çevirme veya denetleme yetkisi ve gücü; bir şeyin üzerindeki nüfuzun sınırlandırılması veya yönlendirilmesine ilişkin yetenek olarak tanımlanan denetim, bir süreç olarak ister kamusal ister özel olsun tüm kuruluşlar için önemli bir ihtiyaçtır. Bu yönüyle çalışmamızda ayrıntılı inceleyeceğimiz kamu yönetimi için denetim, onun niteliği ve toplumun günlük yaşantısı üzerindeki etkisi dolayısıyla bir zorunluluk olarak görülmektedir. Bir kuruluştaki yapılan işlerin amaçlara uygunluğu, yerindeliği ve etkinliği ancak denetim sayesinde saptanmakta ve gerekli tedbirler alınabilmektedir. Bu şekilde denetim sayesinde örgütün amacına varma derecesini ve sağladığı hizmetleri değerlendirme imkânı kazanılmaktadır (Erdoğan, 2006: 12).

Bu çalışmada yukarıda belirtilen yönetimde etkinlik ve verimlilik arayışları çerçevesinde Türk kamu yönetiminde uygulamada görülen denetim süreci yapı ve işleyiş açısından ele alınacaktır. Öncelikle klasik denetim yapısı ile ilgili bilgiler verilir, son yıllarda denetim anlayışındaki değişim, iç ve dış denetim tartışmaları ile beraber değerlendirilecektir. Son kısımda ise söz konusu arayışlar çerçevesinde Türkiye’deki Kamu Denetçiliği Kurumunun bu süreçteki konumu ve etkinliği incelenecektir.

1. ÜLKEMİZDE KLASİK DENETİM YAPISI

1982 Anayasası kamu yönetiminin denetimi konusunda, siyasal erkin sorumlusu başbakanı sorumlu kılmıştır. Anayasa’nın 112. maddesine göre Başbakan, Bakanlar Kurulunun başkanı olarak, bakanlıklar arasında işbirliğini sağlamak ve

hükümetin genel siyasetinin yürütülmesini gözetmek konusunda Bakanlar Kurulu ile birlikte sorumludur. Başbakan ayrıca bakanların görevlerinin Anayasa’ya ve kanunlara uygun olarak yerine getirilmesini gözetmek ve düzeltici önlemleri almakla yükümlüdür. Bakanlar ise 3046 sayılı Kanun’un 21. maddesi uyarınca bulundukları bakanlığın en üst amiri olarak bakanlık hizmetlerinin mevzuata, hükümetin genel siyasetine, milli güvenlik siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle sorumludur. Bu amaç için yöneticilere emir ve talimat vermek, onları yönlendirmek, bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşların faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemek gibi görevleri bulunmaktadır (Akpınar, 2006: 27). Başbakan denetim yetkisini kullanırken Başbakanlık Teftiş Kurulundan, bakanlar da bakanlık teftiş kurullarından yararlanırlar.

Başbakan ve bakanlıklar yanında TBMM de kamu yönetimi üzerinde denetim uygular. Yürütme organına yıllık bütçe kanunlarıyla harcama yapma ve gelir toplama yetkisi veren TBMM, bu yetkinin kullanım sonuçlarını da denetler. Yürütme içinde siyasal sorumluluk taşıyan icrai makamları daha önce açıkladığımız siyasal denetim kapsamında soru, meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve gensoru gibi yollarla denetlemektedir. TBMM bunların yanında genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini ve kamu iktisadi teşebbüslerini Sayıştay aracılığıyla denetlemektedir. Ayrıca TBMM, Anayasa’nın 164. maddesindeki düzenlemeyle, bütçe kanunu ile verdiği yetkilerin kontrolünü kesin hesap kanunları ile yapmaktadır (Görgün, 2011: 22-25). Bu şekilde Başbakanlığın, bakanlıkların ve TBMM’nin kamu yönetimi üzerindeki bu genel denetim yetkilerini belirttikten sonra, kamu yönetimi üzerinde uygulanan denetim süreçleri ayrıntılı olarak şu şekilde belirtilebilir:

-Teftiş Kurulları Denetimi: 3046 sayılı Kanun, bakanlıkların, kuruluş ve görev esaslarını düzenlemiştir. Bu doğrultuda bakanlıklarda danışma ve denetim görevinin ifası için teftiş kurulları kurulmuştur. Bu kurullar aracılığıyla her bakanlık kendi işlemlerini denetlemekte ve raporlarını gereği için kendi bakanlığına sunmaktadır. Her bakanlığın teftiş kurulu yanında, bu bakanlıklara bağlı bağımsız genel müdürlük ve ilgili idarelerin kendi denetim kurulları da ihdas edilmiştir. Diğer taraftan, bazı bakanlıklar kamusal sorumlulukların daha etkin ve verimli sunulabilmesi için bölge ve/veya il düzeyinde örgütlenmiştir (Yaman, 2008: 36). Bakanlık veya müsteşarlık bünyesinde yer alan teftiş kurulu başkanlıkları ile bakanlık ve müsteşarlık kontrolörleri, bağlı bulundukları bakanlık, müsteşarlık veya genel müdürlüklerin bünyesinde, bakanın, müsteşarın veya genel müdürün emri veya onayı üzerine bakanlık, müsteşarlık veya genel müdürlük teşkilatı ile bakanlığa veya müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmişlerdir. KİT ya da yerel yönetimler gibi tüzel kişiliğe sahip idarelerin bünyesinde yer alan teftiş kurulları da bağlı bulundukları kuruluşun sınırları içinde kalmak şartıyla, kuruluşun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmişlerdir (Kuluçlu, 2006: 13).

Görüldüğü gibi ülkemizde kamu yönetiminin denetlenmesinde ve idari soruşturmalarını yürütülmesinde teftiş kurullarından yararlanılmaktadır. Bakanlıklarda ve bakanlıkların ilgili kuruluşlarında denetim birimi olarak faaliyet gösteren, yasalarla oluşturulmuş, görev, yetki ve çalışma esasları tüzüklerle düzenlenmiş olan teftiş kurulları; bağlı bulundukları kuruluşun amacına en verimli şekilde, zamanında, geçerli hukuk düzenine uygun ve rasyonel olarak ulaşıp ulaşılmadığını tespit etmek için faaliyette bulunurlar. Bu süreçte; metotların, yapılan işlem ve eylemlerin uygunluğu, bunların verimlilik, etkinlik ve ekonomi ile hizmet kalitesini sağlayıp sağlamadıklarını araştırıp kontrol ederler. Eğer sapmalar varsa bunları meydana çıkarmak ve genel düzeltme çareleri tavsiye etmek, eğitim ve haberleşmeyi sağlamak merkez-taşra arasında köprü kurmak, merkezdeki planlama ve düzenleme çalışmalarına katılmak gibi hizmetlerin en uygun tarzda yürütmesine yardımcı olurlar.

Teftiş kurulları, genellikle içinde yer aldıkları bakanlık veya kuruluşun en yetkili amiri olan bakan veya genel müdür tarafından atama yoluyla oluşturulur. Teftiş kurulları başkan olarak adlandırılan, doğrudan en üst hiyerarşik amire bağlı, onun talimatları doğrultusunda görev yapan, sorumlu olduğu kimsenin başkanlığında, belirli usullere göre en üst hiyerarşik amir tarafından veya kurul başkanı tarafından atanan başmüfettiş, müfettiş ve müfettiş yardımcılarının oluşan bir denetim örgütüdür. Bakanlık bünyesinde yer alan teftiş kurulları, ilgili bakan adına, bakanlık teşkilatı ile bakanlığın ilgili olduğu KİT’lerin ve bağlı kuruluşların tüm personelinin iş ve işlemlerinin teftişi ve gerektiğinde soruşturması ile görevlidir. Teftiş Kurulları 3046 sayılı Kanun’un 23. madde düzenlemesine göre; bakanlığın bağlı veya ilgili kuruluşunun amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, mevzuata, plan ve programa uygun olarak çalışmalarını sağlamak amacıyla gerekli önerileri hazırlayıp bakana sunmak ve özel kanunlarla verilen diğer görevleri yerine getirmekle sorumludur. Ancak bünyesinde teftiş kurullarına yer veren kuruluşlar olduğu gibi (örneğin İstanbul Büyükşehir Belediyesi bünyesinde teftiş kurulları yer almaktadır) teftiş kurullarına yer vermeyen kuruluşlar da bulunmaktadır (Akpınar, 2006: 93-96). 2005 yılında 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 49. maddesi gereği çıkarılan yönetmelikle yalnızca büyükşehir belediyeleri ve bağlı kuruluşları ile nüfusu 150.000’den büyük olan il belediyeleri ve büyükşehir ilçe belediyelerine müfettiş kadrosu verilmiştir.

Kamu yönetim yapımızda teftiş kurulları arasında ayrıcalıklı konumda bulunan yegâne teftiş kurulu, Başbakanlık Teftiş Kuruludur. Başbakanlık bünyesinde yer alan Başbakanlık Teftiş Kurulu, kendisine tanınan geniş yetki ve görevler dolayısıyla bakanlık ve müsteşarlıklara bağlı olarak çalışan teftiş kurullarından ayrılmaktadır. Kurul diğer teftiş kurullarının üzerinde bir şemsiye görünümü arz etmektedir. Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği’nin 54. maddesinin (b) bendinde teftiş ve denetimle ilgili kurulların görev ve çalışma esaslarına dair tüzük ve yönetmelik tasarılarının değişiklikler de dâhil olmak üzere incelenmek üzere Başbakanlık Teftiş Kuruluna gönderileceği ve inceleme sonucuna göre işlem yapılacağı belirtilmektedir. Yönetmelik’in 54. maddesinde ise

Başbakanlık Teftiş Kuruluna, teftiş hizmetleriyle ilgili olarak tespit edilen usul ve esasların sağlıklı bir biçimde yürütülmesini sağlamak, standartlardan sapmaları ve mükerrerlikleri önlemek, teftiş sistemini geliştirmek maksadıyla her türlü tedbiri alma görev ve yetkisi verilmiştir. 3056 sayılı Kanun’un 19. maddesinde düzenlenen Kurul, Başbakanlık Merkez Teşkilatının denetim birimi olarak Başbakanın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri veya onayı ile Başbakan adına görev yapmaktadır (Kuluçlu, 2006: 12). Kurulun görevi, Başbakanın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri ve onayı ile Başbakan adına bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek ve Başbakanlık merkez teşkilatında araştırma, inceleme ve soruşturma ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmaktır (Yaman, 2008: 3-6). Gerektiğinde imtiyazlı şirketlerle, özel kuruluşları mali yönden teftiş etmek ve denetlemek de Kurulun görevleri arasındadır. Ayrıca Kurul tüm kurum, kuruluş ve bakanlıkların görev alanlarına, denetim yoluyla müdahale edebildiği gibi buralardaki denetim elemanlarının üstünde bir konumda, çalışmalarına karışabilmekte, onlara müdahale edebilmektedir (Akpınar, 2006: 95-96).

-Sayıştay Denetimi: Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz. Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır. Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır. Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir. 03.12.2010 tarihinde 27790 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştayın denetim alanı genişletilmiştir. Sayıştay 832 sayılı Sayıştay Kanunu gereği genel ve katma bütçeli idareler ile mahalli idareleri denetlemekte iken, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştayın denetim alanını oldukça genişletmiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile yerel yönetimler; genel bütçeli idareler, özel bütçeli kuruluşlar, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve sermayesinde %50’den fazla kamu payı olan şirketler, birlikler, işletmeler, fonlar, kuruluş ve müesseseler Sayıştayın denetim kapsamına alınmıştır. Yine 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Sayıştaya devredilerek anayasal yüksek denetim tek çatı altında toplanmıştır. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetiminin Sayıştaya verilmesi

ile Sayıştayın denetim alanı daha da genişlemiş olmaktadır. Böylelikle kamu kaynağı kullanan tüm kurumlar denetim kapsamına alınmıştır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’na getirilen en önemli eleştiri ise performans denetimi ile ilgilidir. Kanun performans denetimi ile ilgili getirdiği düzenlemelerle, 832 sayılı Kanun’un gerisine düşmüş durumdadır. 832 sayılı Kanun performans denetimini; verimlilik, etkinlik, tutumluluk denetimi olarak tanımlarken yeni Kanun faaliyet sonuçlarının ölçümüne indirgemıştır. 6085 sayılı Kanun performans denetimini, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili faaliyet sonuçlarının ölçülmesi olarak tanımlamaktadır (Görgün, 2011: 108-110). Yani yeni Kanun mali denetim ve uygunluk denetimini esas alırken bunları tamamlayacak performans denetimine yer vermemiş onun yerine performans değerlendirmeyi yeterli görmüştür.

-İçişleri Bakanlığı Denetimi: Son düzenlemeler çerçevesinde ülkemizde belediyelerde ve il özel idarelerinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre iç ve dış denetim yapılmaktadır. Özellikle mali işlemlerle ilgili yapılan denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluğunu, malî ve performans denetimini kapsar. Yerel yönetimlerin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri ise, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir. İl özel idaresinin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri de, idarenin bütünlüğüne ve kalkınma plânı ve stratejilerine uygunluğu açısından İçişleri Bakanlığınca görevlendirilecek vali veya diğer görevliler tarafından da denetlenir. Ülkemizde belirli büyüklükteki belediye yönetimlerinin birçoğu teftiş kurulu şeklinde bir denetim yapısına sahiptir. Teftiş kurulları, belediye başkanının emri veya onayı ile yerel yönetim sınırları içinde kalmak şartıyla, yerel yönetimlerin her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini belediye başkanı adına yürütmekle görevlendirilmektedir. Diğer taraftan, özellikle büyükşehir belediyesi olan şehirlerde bağımsız genel müdürlükler bünyesinde de teftiş kurulları bulunmaktadır. Örneğin Ankara’da büyükşehir belediyesine bağlı ASKİ ve EGO’nun teftiş kurulları bulunmaktadır. Bu kurullarda genel müdürün emriyle ve onun adına kurumun her türlü iş ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmektedirler (Yaman, 2008: 7-8).

Ülkemizde İçişleri Bakanlığı yerel yönetimler üzerinde idari vesayetten kaynaklanan denetim yetkisini mülkiye müfettişleri ve mahalli idareler kontrolörleri aracılığı ile kullanmaktadır. Mülkiye müfettişleri, bakan adına hem genel idare üzerindeki hiyerarşik denetim, hem de yerel yönetimler üzerinde vesayet denetimi yetkisini kullanırlarken, kontrolörler, Mahalli İdareler Genel Müdürünün bakanlık makamından aldığı onay üzerine yerel yönetimler üzerinde aynen mülkiye müfettişleri gibi teftiş, inceleme, araştırma ve soruşturma yapmaya yetkili bulunmaktadırlar (Özer, 1993: 31). Mülkiye Teftiş Kurulu bakanlığın merkez birimlerinin, bağlı kuruluşların, il ve ilçelerin ve yerel yönetimlerle, bunlara bağlı ve bunların kurdukları veya özel kanunlarla kurulmuş birlik, işletme, müessese ve teşebbüslerin işlem ve hesaplarını

teftiş etmek ve denetlemek, inceleme ve soruşturma yapmakla görevlidirler. Ayrıca yerel yönetimlerin seçilmiş veya tayin edilmiş organları ve bunların üyeleriyle diğer kamu görevlileri hakkında inceleme, araştırma ve soruşturma yaparlar. Kontrolörler ise bakanlık Mahalli İdareler Genel Müdürlüğünde istihdam edilirler. İhtiyaca göre Bakanlığın diğer birim ve işlerinde görevlendirilebilirler. Gerekğinde kontrolörler Bakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı emrinde veya mülkiye müfettişi refakatinde de çalıştırılabilirler.

2. DENETİM ANLAYIŞINDA VE YAPISINDA DEĞİŞİM

Son yıllarda ülkemizde kamu yönetimi anlayışında yaşanan gelişmelere paralel olarak denetim anlayışı da değişmeye başlamıştır. Yeni şekillenen kamu yönetimi anlayışında yer alan dört unsur; denetimi, kamu hizmetlerinin daha iyi sunumu için önemli bir araç haline getirmektedir. Bu unsurlardan ilki demokrasidir. Modern demokrasi, kurumların amaçlarına uygun olarak hizmet verip vermediklerinin ve sundukları hizmetin maliyetinin ekonomik olup olmadığının halkın denetimine açılmasını sağlamıştır. Unsurlardan ikinci olan gözetim, koruyucu merkeziyetçilikten kendi kendini denetleme, değerlendirme ve geliştirme imkânı sağlayan performans yönetiminin ve denetiminin uygulanmasına imkân vermiştir. Üçüncü unsuru oluşturan güven ve hesap verebilirlik, kurumların ve çalışanların yaptıkları işlerin sonuçlarından sorumlu olmalarını öngörmektedir. Dördüncü ve son unsur olan risk yönetimi ise belirsizliklerin yönetilmesi ihtiyacına cevap vermektedir (Ekici, 2005: 57). Bu süreçte gündeme gelen yeni denetim anlayışı klasikten modern denetim anlayışına doğru yeni yapılar ve bakış açıları öngörmektedir. Bu yeni süreçte denetim kurumlarının çalışmalarıyla denetlenen yönetimlerin çalışmaları birbirleri ile bütünleşmektedir. Denetleyen ve denetlenen kurumlar arasındaki karşılıklı etkileşim denetlenen kurumun görevi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Uygulanan politikanın başarısından dolayı, politikayı uygulayan ve denetimi yapan kurumlar birlikte sorumludur. Bu anlayışta, denetimin klasik bir gözetleme olduğu fikrinden uzaklaşmıştır. Denetim normları da uygulanan politikanın başarısına odaklanmıştır ve denetimin izlemeden ziyade yönlendirici rolü oldukça öne çıkmaktadır (Ekici, 2005: 57-58).

Tüm dünyada 1970’lerin ortalarından başlayarak, kamu hizmetlerinde performansı artırmak temel bir politika olmuş ve 1990’lı yıllardaki gelişmeler kamu kuruluşlarını ciddi bir şekilde etkilemeye başlamıştır. Bu süreçte gündeme gelen performans yönetimi uygulamaları, kamu kuruluşlarına etkinliği, verimliliği izleme, kontrol etme ve stratejik öncelikleri yerine getirme imkânı veren yeni bir yönetim anlayışı olarak dikkat çekmiştir. Son yıllarda dünyada yaşanan değişim ülkemizde de kamu kuruluşlarımızı doğrudan etkilemektedir. Özellikle yasal düzeyde yapılan çalışmalar bu kuruluşların yapılarını ve hizmet sunma felsefelerini doğrudan etkilemektedir. Türkiye’de bu alanda yaşanan en kapsamlı değişim, eski denetim

anlayışı karşısında kamu mali yönetiminde yeni sistemin kurulması ve yeni denetim anlayışına geçilmesi şeklinde olmuştur.

Böyle düşünülmesinin temel sebeplerinden biri de kamu yönetim sistemimizde klasik kontrol ve denetim anlayışının, iş yapılmasını engelleyen, geciktiren ve daha çok maliyet doğuran mekanizmalar olarak görülmesidir. Ayrıca, harcamalara ilişkin özellikli bazı kontrol işlevlerinin yıllarca Maliye Bakanlığı, Sayıştay gibi merkezi kamu kuruluşlarınca yürütülmesi, bu konularda diğer kuruluşlara inisiyatif tanınmaması ve özellikle harcama gerektiren idari karar ve tasarruflara ve bunun sonucu olarak yapılan mali iş ve işlemlere yönelik kontrol ve denetim faaliyetlerinin özellikle Maliye Bakanlığınca yürütülmesi de kamu kuruluşlarının bu alandaki kapasitelerinin azalmasına, kontrol ve denetime verilen önemin zayıflamasına ve bu alandaki bilincin zamanla kaybolmasına neden olmuştur (Kahraman, 2011: 357-358).

Ülkemizde denetim anlayışındaki değişim, yukarıda sayılan hususların da etkisiyle etkinliğe, verimliliğe ve performansa olan özlemin bir sonucudur. Son dönemde yönetim yapımızda hâkim anlayış haline gelen yeni kamu yönetimi yaklaşımında da ceza veren denetimden hataları tespit ederek oluşmasını engelleyen önleyici denetime geçilmesi bu durumu pekiştirmiştir. Bu süreçte 2003 yılında çıkan ve 2006 yılından itibaren uygulanmaya başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu oldukça etkili olmuştur.

Bu Kanun’un 9. maddesinde kamu idarelerinin kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlayacakları belirtilmiş, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için kamu idarelerinin bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorunda oldukları ifade edilmiştir. Yine bu maddeye göre kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Aynı Kanun’un 10. maddesindeki, bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirir hükmüyle de kamu idarelerinin hedeflerini kamuoyu ile paylaşma yükümlülüğü ifade edilmiştir. Bu düzenlemeler ışığında kamu kuruluşları, performans dayalı bir bütçe hazırlamak ve somut hedefler belirlemek mecburiyetindedirler. Denetlenen idarelerin karar organlarının ve uygulayıcıların karar ve eylem sonuçlarının performans denetimine tabi olmaları için gereken yasal çerçeve bu şekilde belirlenmiştir (Kuluçlu, 2006: 19-20).

Görüldüğü gibi ülkemizde denetim anlayışındaki değişim 5018 sayılı Kanun ile performans odaklı olarak gerçekleşmektedir. Yasa bu anlayış değişikliğini yapısal olarak da iç ve dış denetim şeklinde yeniden yapılandırmaktadır.

3. İÇ VE DIŞ DENETİM

-İç Denetim: İç denetim, örgüt faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finans, muhasebe ve diğer tüm yönlerden, iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir. Diğer bir anlatımla iç denetim, örgüte hizmet amacıyla örgütün tüm faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içinde kurulmuş olan bağımsız değerlendirme fonksiyonudur. Ayrıca iç denetim, finansal denetimi, uygunluk denetimini ve performans denetimini kapsamaktadır. İç denetim yönetsel görevi olan kuruluşların kendi içinde oluşturulan elemanlar tarafından yapılan, yönetimin kendi kendini denetleme faaliyetidir. Yürütme erki içinde yer alan her hiyerarşinin ast hiyerarşilerini denetlemesi bir iç denetim faaliyetidir. İç denetim, daha çok otoriteyi sağlamaya ve düzeni korumaya yöneliktir. Hukuk devletinde otorite hukuk olduğu için de iç denetimin asıl amacı hukuka uygunluğu sağlamaktır. Bakanlıklara bağlı olan denetim birimlerinin, bakanlık bağlı kuruluşlarını denetlemesi, amirlerin astlarını denetlemesi birer iç denetim örneğidir. Denetçinin örgüt bünyesinde olması nedeniyle denetçi ile denetlenen birim arasında, örgüt hiyerarşisi içerisinde bir ast-üst ilişkisi bulunmaktadır. Örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendiren iç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için de bir iç kontrol aracıdır (Akpınar, 2006: 45-46). Yani iç denetim, örgüt bünyesinde yer alan bağımsız bir değerlendirme olup iç kontrol sisteminin etkililiğini ölçmek ve değerlendirmek suretiyle yönetime hizmet sağlayıcı bir fonksiyon üstlenmektedir. İç denetim; iç kontrol sistemini analiz etmekte ve bir inceleme programı oluşturmaktadır. Sonrasında bulguları ve sonuçları raporlamakta, tavsiyelerde bulunup, incelemeye tabi sistemdeki kontrollerin güvenilirliği hakkında görüş bildirmektedir (Akpınar, 2006: 46). Bu arada iç kontrolün de; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü (Yaman, 2008: 7) olduğunu belirtmek gerekiyor.

Türkiye’de, 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni bir iç denetim yolu oluşturulmuştur. Kanun’un 63. maddesinde iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılacağı; 66. maddesi ile de kamu idarelerinin

iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulacağı belirtilmiştir. Kanun iç denetimi de şu şekilde tanımlanmıştır: İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (Yaman, 2008: 8). Aynı maddenin devamında, bu faaliyetlerin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi bu tanımda, denetimin iç denetçiler eliyle yapılacağı belirtilmekte, hukuka uygunluk denetiminden söz edilmeyip, yalnızca performans denetiminden bahsedilmektedir. 5018 sayılı Kanun’un iç denetçilerin görevlerini düzenleyen 64. maddesi, denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek demek suretiyle, müfettişlerin kısmen kullanabildiği soruşturma açma yetkisini iç denetçiler için fiilen kaldırmıştır. Aynı maddede iç denetçinin görevinde bağımsız olduğu belirtilmiş, ancak bunun nasıl sağlanacağı açıklanmamıştır. Aynı şekilde, iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı da belirtilmiştir (Kahraman, 2011: 357-358). Bu kapsamda kamu kuruluşları bünyelerinde iç denetim birimi kurmaya ve iç denetçi atamaları yapmaya başlamışlardır. Ancak uygulamada müfettişlerin bu kadrolara geçtikleri ve işleyişte meslek alışkanlıklarını sürdürüp sürekli hata bulmaya ve soruşturma açmaya meyilli olmaları, ülkemizde iç denetim sürecinin istenen seviyeye gelmesini engellemektedir. İç denetimin teftişten farklı olarak, süreçlerin incelenip aksayan hususların üst yönetime önerilerle birlikte bildirileceği bir danışmanlık faaliyeti olduğunun tüm iç denetim görevli ve sorumlularınca anlaşılması gerekmektedir.

-Dış Denetim: Dış denetim; kurumun örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi olmayan, kendi örgüt yapısının dışında yer alan, örgütle doğrudan ilgili ya da bağlı olmayan bağımsız denetim elemanlarınca yapılan bir denetimdir. Genellikle özel sektörde söz konusu olan bu denetim türünde, örgütün iç kontrol ve iç denetim sistemleri, mali yapıları ve buna ilişkin dönem sonu tabloları, yönetimin verimliliği, etkinliği değerlendirilir ve sonuçlar raporlanarak tüm ilgili taraflara sunulur (Acar, 2009: 18-19). Bu denetim biçiminde, denetleyen birim bir kamu denetim birimi olabileceği gibi özel nitelikli bir denetim birimi de olabilir.

Esasında gelişmiş ülkelerde iç ve dış denetim aralarında belirgin sınırlar çizilerek etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Burada iç denetim ve dış denetim arasındaki temel farkı, denetçinin statüsü belirlemektedir. İç kavramı denetçinin örgütün elemanı olduğunu, dış kavramı ise örgütten bağımsız olarak hareket eden

bir denetçiyi anlatmaktadır. Dolayısıyla dış denetimin temel ögesi bağımsızlık bir anlamda objektifliktir. Dış denetimin ilk önceliği, şeffaf ve hesap verme sorumluluğunu geliştirecek faaliyetleri göstermek olmalıdır. Kamu kurumları, hesap verme sorumluluklarını en iyi şekilde performans ölçümünü yaparak yerine getirebileceği için dış denetimin, öncelikle kurumların performanslarını ölçme kapasitelerini artırmaya yönelmesi gerekmektedir (Akpınar, 2006: 48).

Yukarıda da belirttiğimiz gibi ülkemizde denetimin fonksiyonel ayrımında daha çok iç denetim ve dış denetim sınıflandırması yapılmaktadır. Yüksek denetim kurumlarınca yapılan denetim de dış denetim tanımına sokulmaktadır. Uluslararası literatürde ise bu tür denetim için, dış denetim yerine daha çok yüksek denetim terimlerinin kullanıldığı görülmektedir. İç denetim ise kurumun, belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip kendi elemanları aracılığı ile yürütülen denetimlerdir. Daha önce de belirttiğimiz gibi dış denetim, örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimini ifade eder. Gerek kamusal alanda, gerekse özel kesimde dış denetimin en önemli özelliği, bağımsızlıktır. Bağımsızlık geniş anlamda yasalarda, muhasebe ve denetim literatüründe denetlenen kuruma karşı tarafsız olma durumu olarak tanımlanır. Denetçilerin denetledikleri kurumla aralarında organik bağ bulunmamalıdır. Denetlenen kuruluş denetimin planlaması ve yürütülmesinde tamamen edilgen bir konumdadır.

Yüksek denetim de kurum dışındaki denetçiler aracılığıyla yürütüldüğünden dış denetime benzemektedir. Ancak, yüksek denetim elemanı denetim sonuçlarını yargıya veya parlamentoya sunmaktadır. Uluslararası literatürde yüksek denetim, anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır. Dış denetim daha geniş anlamli bir kavram olarak yüksek denetimi de kapsamakla birlikte, yüksek denetimin parlamento adına; yasama, yürütme ve yargı erkleri dışında bir devlet faaliyet olarak yürütülmesi yönleri ile dış denetimden ayrıldığı da açıktır.

Yüksek denetimin başlıca özellikleri ise şunlardır (Yaman, 2008:1-2):

- Dış denetim yürütme içinde bulunan kuruluşlarca da yapılmakla birlikte, yüksek denetim parlamento adına yüksek denetim kuruluşları tarafından yerine getirilir.
- Yüksek denetim organları yargısal yetkilere sahip olabilmektedir.
- Yüksek denetim organlarının işlevsel, kurumsal ve mali bağımsızlıkları bulunmaktadır.
- Yüksek denetim anayasal hükümlere dayanır.

- Yüksek denetim kuruluşlarının mensupları anayasal ve yasal teminatlara sahiptir.

- Uluslararası standartlara göre yürütülmesi gereken bir faaliyettir.

Görüldüğü gibi ülkemizdeki denetim anlayışında değişim kapsamında, kurumların performanslarını ölçme kapasitelerini artırmaya yönlendirecek yeni bir dış denetim anlayışına ihtiyaç duyulmaktadır. Mevcut yüksek denetim anlayışı ile bu amaca ulaşmak mümkün görünmemektedir. İç denetimle ilgili kurumsal reform çabaları yürütülürken, dış denetim kapsamında da özellikle Sayıştayın performans denetimi yapabilecek yapı ve işleyişe kavuşturulması gerekmektedir.

4. OMBUDSMANLIK VE KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren Batı’da yönetim karşısında vatandaşın daha iyi korunması için yeni arayışlara gidilerek, bir dizi reform gerçekleşmiştir. Bu reformlar çerçevesinde oluşturulan kurumlardan biri de ombudsmanlıktır. Başlangıçta İskandinav ülkelerinde görülen bu kurum daha sonra tüm dünyada hızlı bir yayılma sürecine girmiştir. Bu kurumu benimseyen ülkeler, ombudsman, parlamento komiseri, vatandaş koruyucusu, halk avukatı gibi farklı isimler vermişlerdir (Eken, 1998: 132). Ombudsmanlık ulusal düzeyde, eyalet düzeyinde, yerel yönetimler ve kamu teşebbüsleri düzeyinde uygulanan bir denetim türüdür. Avrupa Birliği bünyesinde de bu kuruma yer verilmiştir (Tortop, 2012: 507). Ombudsman kelimesi İsveç kökenli olup, vekil, temsilci anlamına gelmektedir. Ombudsman; devlet görevlileri hakkındaki şikâyetlerle ilgili olarak araştıran, rapor yazan kişi, devlet memurudur. Ombudsman kelimesi Fransa’da “le mediateur” olarak kullanılırken dilimizde “kamu denetçisi” şeklinde kullanılmaktadır (Gökçe, 2012: 205).

İsveç dilinde temsilci ya da görevli anlamına gelen “ombud” ve “kişi” anlamına gelen “man” kelimelerinin birleşmesinden oluşan ombudsman sözcüğü, dilimize farklı biçimlerde çevrilse de en yaygın kullanımı kamu denetçisi şeklindedir. Kavram, yönetimin eylem ve işlemleri hakkında halkın yakınmalarını kabul eden ve bunları araştırarak sonuca bağlayan kişi ya da kurum olarak tanımlanmaktadır. Dar anlamda ise kamu denetçisi, kamu kurumları ile vatandaşlar arasında arabuluculuk, hakemlik görevini üstlenen kişi anlamındadır (Kahraman, 2011: 360-361).

4.1. Kısa Tarihçe

İskandinav ülkelerinde doğan ve Anglo-sakson ülkelerinde yaygınlaşan bu kurum ile yönetimin eylem ve işlemleri denetlenmektedir (Gözübüyük, 1992: 296). Bu şekilde Ombudsman iki yüzyıla yakın bir süredir birçok ülkede var olan özgün bir kurumdur. Özellikle 2. Dünya Savaşı sonrasında hukuk sistemleri ve rejimleri değişik ülkelerce benimsenerek yayılmış çağdaş devlet düzenleri kamu hukukunun ortak bir

kurumu niteliğine bürünmüştür (Uler, 2012: 499). Anayasa, yasama organı tarafından temin edilen, başında parlamentoya karşı sorumlu olan, yüksek seviyeli, bağımsız bir bürokratin olduğu, hükümet kuruluşları, yetkilileri ve çalışanları tarafından haksızlığa uğramış insanların şikâyetleri doğrultusunda veya kendi inisiyatifi ile harekete geçen, araştırma, disiplin uygulaması önerme ve rapor yayınlama hakkı olan bir kurumdur. Bu süreçte araştırma, eleştirme, düzeltici eylemler önerme ve bulgularını kamuoyuna duyurma yetkisi varken, bunların resmi yaptırım boyutu yoktur (Hansen, 1996: 195).

Ombudsman uygulaması ilk kez İsveç’te olmasına rağmen günümüzde Batı ülkelerinin çoğunda ve Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde de uygulanmaktadır. Ombudsmanlık uygulama esasları her ülkede temelde aynı olmakla birlikte; atanma şekli, yetkileri, uygulama alanının bir veya birden çok olması gibi durumlarda farklılıklar görülmektedir. Sistem ilk kez İsveç Kralı XII. Şarl (Demirbaş Şarl) tarafından uygulanmıştır. Demirbaş Şarl ülkesindeki yöneticileri denetleme adına ilk ombudsmanı 1713 yılında görevlendirmiştir (Gökçe, 2012: 206). İsveç Kralı 12. Charles askeri ve diplomatik işlerinin fazlalığından dolayı merkezde güvendiği bir kişiyi, vergi toplayanların, yargıçların ve diğer memurların çalışmalarının denetlenmesi ile görevli kılmıştır. 1809 Anayasası ile Kraliyet Temsilcisi Adalet Şansölyesi yanında Parlamentonun bir temsilcisi idarenin yasalara uygunluğunu denetlemekle görevli bir ombudsman olarak kabul edilmiştir. 1915 yılında da askeri işler için ayrı bir ombudsman kurumu oluşturulmuştur (Tortop, 1974: 40). Bazı kaynaklarda İsveç Kralının bu kurumu oluştururken Osmanlı İmparatorluğundaki uygulamalardan etkilendiği belirtilmektedir. Rus yenilgisinden sonra Osmanlı topraklarında kalan İsveç Kralı buradaki uygulamaları görmüş, ülkesini buradan idare edebilmek için bir ombudsman atama yoluna gitmiştir (Pickl, 1986: 37-40). Ombudsmanlığın İsveç Kralı’nın girişimi ile başladığı resmi tarih verisi olsa da öncesinde de gerek Osmanlı devletinde gerekse daha öncesinde Roma’da ve Çin’de ombudsmanın yaptığı işleri yapmış kurumlar olduğu bilinmektedir. Demirbaş Şarl’ın ombudsmanlık sistemini Osmanlılardan esinlenip ülkesinde uyguladığına dair birçok görüş ileri sürülmektedir. Bunlar arasında Kazaskerlik Kurumu, Ahilik teşkilatı, Dar’ül Adl ve Divan-ı Mezalim (Haksızlıklar Divanı) adlı kurumlardan etkilendiğini belirten çalışmalar mevcuttur. Divan-ı Mezalim Osmanlılardan önce Müslüman devletlerin merkez teşkilatında yüksek yargı ve denetim kurumu olarak görev üstlenen yüksek dereceli bir devlet organıdır. Emevi, Abbasi, Memluk ve Selçuklu Devletlerinde Dar’ül Adl ve Divanı Mezalim halkın yönetime karşı şikâyetlerini dinleyen ve halk ile yönetim arasındaki uyuşmazlıkları gidermeye çalışan kurumlardır (Eryılmaz, 1994: 79). İsveç Kralı; Ahilik teşkilatı, Divan-ı Mezalim ve Dar’ül Adl gibi kurumlardan etkilenmiş olmakla birlikte esas olarak, Ahilik kurumunun yardımlaşma ve sosyalleşme niteliklerinden etkilendiği söylenebilir. Ombudsmanlık kurumu İsveç’ten sonra Finlandiya’da 1919 yılında kurulmuştur. Finlandiya’da ombudsmana, İsveç’teki ombudsmanın sahip olduğu yetkilerin dışında bakanları kovuşturma yetkisi de verilmiştir. 1955 yılında

Danimarka, 1959 yılında Batı Almanya, 1962 yılında Norveç ve Y. Zelanda, 1967 yılında İngiltere, 1971 yılında İsrail, 1973 yılında Fransa, 1976 yılında Portekiz, 1981 yılında Hollanda ve İspanya ombudsmanlık sistemini hayata geçirmişlerdir. İlk önce Kuzey Avrupa ülkelerine özgü bir kurum olarak görülürken, İngiltere ve Y.Zelanda ile Anglo-Sakson hukuk sistemine girmiştir (Gökçe, 2012: 206).

4.2. Ombudsmanın Statüsü, Seçimi ve Görevleri

Ortaya çıktığı andan itibaren uygulandığı ülkelerde hukuk devletinin güçlenmesi ve demokrasinin yerleşmesi, kökleşmesi için büyük bir unsur olan, devlet, yönetim ve vatandaşlar arasında iyi bir diyalog kanalı olarak görev yapan ombudsmanın popülaritesinden dolayı neredeyse yargı dışında oluşturulan her şikâyet mercii ombudsman olarak anılmış, kavram kargaşasına yol açılmıştır. Ombudsman vatandaşların bürokrasiden, kötü yönetimden kaynaklanan şikâyetlerini geniş yetkileri çerçevesinde, hızlı ve güvenli bir şekilde araştırıp çözüm önerileri sunan; yetkin, tarafsız, bağımsız, yasal, atanmış veya seçilmiş yetkilidir. Görevin tanımı, yetkileri ve statüsü birbirini tamamlar. Birey hak ve özgürlüklerini korumakla görevli bütün sistemlerden bu üç özellikle ayrılır (Avşar, 2012: 26). Ombudsman anayasa ve yasa ile kurulmuş, idareyi yasama organı adına denetleyen, taraf tutmayan bağımsız bir görevlidir. Ombudsman haksızlığı, adaletsizliği, idarenin kötü işleyişini dile getiren özel şikâyetleri ve yakınmaları izler. Bu kurumun soruşturma açmak, tenkit etmek, idarenin aksayan yönlerini kamuoyuna açıklamak yetkisi vardır. Fakat tespit ettiği kötü davranış ve işleyişleri düzeltmek yetkisi yoktur. Ombudsman bağımsızdır. Bu bağımsızlık yürütme organına olduğu kadar kendilerini seçen parlamento veya diğer organlara karşı da geçerlidir. Devletin anayasal, yasal organlarına karşı bağımsız olması ombudsmana politik ve idari sonuçlardan korkmadan gerçeği arama özgürlüğü sağlamaktadır. Ayrıca, bu şekilde ombudsman hiçbir beklentiye girmemekte ve kendilerini sınırlandırmamaktadır. Kamu otoriteleri ile bireyler arasındaki ilişkiler nedeniyle ortaya çıkan sorunlarla ilgilenen, bireylerin kamu yönetiminden duydukları rahatsızlıklarla ilgili şikâyetleri kabul edip, inceleyen ve sorunların hem kamu yönetiminin hem de bireylerin kabul edecekleri çerçevede, hakkaniyet ölçüleri içerisinde çözülmesi uğraşı veren ombudsmanın görev alanını kamu yönetimi oluşturmaktadır. Ombudsman, yasal olarak verilen yetki alanı içerisinde devlet, yerel yönetimler, bağımsız kamu yönetimi ve müesseselerin tamamını veya yasa da özel olarak belirtilen kurum veya hizmet alanını denetlemekle görevlidir. Ombudsmanın görev alanına giren temel konular; hak ve özgürlüklerin korunması, kötü yönetimin önlenmesi, yönetici vatandaş ilişkilerinde hakkaniyetin kollarlanması ve iyi ilişkilerin geliştirilmesi olarak belirtilebilir (Ekici, 2005: 112). Ombudsman denetim yetkisi kapsamında, hakkında şikâyet bulunan kurumun her türlü bilgi ve belgelerine başvurma, onlardan konuyu aydınlatacak bulgular elde etme, gerekirse tanık dinleme kurumun temsilcilerini sorgulama, bilirkişiye başvurma, olay yerinde keşifte bulunma gibi işlemleri yapabilmektedir. Kamu kurumları gizli sayılan hassas bilgilerin dışında, her türlü bilgi ve belgeyi ombudsmana vermek zorundadırlar. Bu geniş soruşturma

yetkisi ombudsmanı yönetim mekanizmasının kalbine götürerek gerçeği olduğu gibi ortaya çıkarmasına ve sıradan bir yurttaşın, hatta parlamento üyesinin bile sahip olmadığı, yönetsel işlemlerin gerçek öğelerini öğrenmesine olanak vermektedir (Erdoğan, 2006: 27). Seçimi ve görev süresi de ülkelere göre farklılaşmaktadır. Ombudsman İsveç’te parlamento tarafından gizli oylamayla seçilirken, Fransa’da ise bakanlar kurulunun kararı ile belirlenmektedir. İngiltere’de hükümetin tavsiyesi üzerine Kraliçe tarafından atanmaktadır. Ombudsmanın parlamento tarafından gizli oyla seçilmesi ilk önce adil bir seçim gibi görülse de parti disiplini sebebiyle milletvekillerinin parti grup kararlarının dışına çıkması pek düşünülemez. Dolayısıyla ombudsmanın yasamayı oluşturan tüm partilerin ortak adayı olması veya en azından belirli bir uzlaşmayla seçilebilmesi için ombudsman seçiminde karar yeter sayısı olarak nitelikli çoğunluğun esas alınması daha demokratik uygulama olacaktır (Gökçe, 2012: 207).

4.3. Ombudsman Türleri ve Uygulamaları

Genel anlamda farklı uygulamaları içinde barındıran ombudsmanlığı, “Klasik ombudsman”, “Avukat ombudsman” ve “Kurumsal ombudsman” şeklinde üç kategoride incelemek mümkündür. Klasik ombudsman diğer ombudsmanlık sistemlerine göre en yaygın olan uygulamadır. Kamu kurumları ile vatandaşlar arasındaki sorunların çözülmesi ile ilgilenmektedir. Avukat ombudsmanda taraflardan birisinin kamu kurumu olması zorunluluğu bulunmamaktadır. Vatandaşlar arasındaki sorunların giderilmesi esas amaçtır. Klasik ombudsmanla ayrıldığı nokta kamu kurumunun taraf olmamasıdır. Kurumsal ombudsman ise özel bir kurum içinde iç sorunların veya vatandaşlarla özel kurumlar arasındaki sorunların çözülmesi ile ilgilenir. Ombudsmanlık, Fransa, Danimarka Kosta Rica, Polonya, Pakistan’da tek bir alanda uygulanırken, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Güney Afrika’da çok geniş alanlarda uygulanmaktadır. İsveç, İsrail, Almanya, Kanada, Norveç ve Macaristan’da ise birden fazla alanda uygulanmaktadır (Gökçe, 2012: 209-210). Kaynağını Osmanlı’daki uygulamalardan alan bu kurumun birçok ülkede farklı özellikler taşımasına rağmen, başarılı bir ombudsmanda bulunması gereken özelliklerde ortaklık vardır. En başta böyle bir kurum mutlaka kanunla kurulmalıdır. Fonksiyonel anlamda görevlerini yerine getirirken mali, hukuki ve idari yönden özerk olmalıdır. Merkezi idarenin dışında yer almalı, tarafsızlığını korumalı, halk tarafından kolay ulaşılabilecek ve başvurulabilecek bir makam olmalı, bu makama getirilecek kişilerin uzmanlığından ve tecrübesinden kimse kuşku duymamalıdır (Arslan, 1986: 161). Aksi takdirde bu kurumun tarafsızlığından ödün verebileceğinin düşünülmesi, temel işlevlerinin yerine getirirken büyük sorunlar doğuracaktır.

4.4. Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu

Kamu yönetimini denetleyen modern bir kurum olarak tanımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu, yönetimin hukuk dışına taşan, hakkaniyete uymayan, yasaların yanlış yorumlanması sonucu amacından sapan uygulamalarını hukuk devleti adına

filtre eden, ıslah eden, ayrıca hukuk devletine olan inancı ve saygıyı pekiştiren bağımsız bir kamu otoritesidir. Uygulamada devlet ile halk arasında köprü görevi görmektedir. Vatandaşlar rahatsız oldukları konularda bu kurumu harekete geçirip, idarenin denetimine katkıda bulunmaktadır (Kuluçlu, 2006: 7). Bu yönüyle kamu denetçiliği yukarıda ele aldığımız dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir. Kamu denetçiliğinin uygulamada üstleneceği rol ve fonksiyonlar, kamu yönetimi üzerinde beklenen performans odaklı dış denetimlere de katkı sunup sunamayacağını gösterecektir. Dünyadaki uygulamasında kamu denetçiliğinin, ülkeler arasındaki farklılıkları yanında, yürütme organı karşısında bağımsız olması, şikâyetlerin kişiler tarafından yapılması ve idarenin neden olduğu olumsuz iş ve eylemlerin adilane değerlendirilip sonuçlar önerilmesi gibi üç ortak noktası bulunmaktadır (Kuluçlu, 2006: 7-8). Ayrıca bu kurumun en önemli özelliklerinden biri hem idareye hem onu seçenlere karşı bağımsız olmasıdır. Kendisine verilen görevleri tam ve sağlıklı bir şekilde yapabilmesi için bağımsızlığı tam olarak sağlanmalıdır (Efe ve Demirci, 2013: 57-62).

İç ve dış denetimle ilgili hususları değerlendirirken de belirttiğimiz gibi, kamu kurumlarına karşı kamuoyunda sağlam bir güvenin oluşumunda, kamu kesiminin etkinliğini, şeffaflığını ve hesap verme sorumluluğunu geliştirmesi gerekmektedir. Uygulamada kamu denetçiliği, kamu görevlilerinin işlem ve davranışlarının yasalara uygun olup olmadığını araştırmayı ve uygunluğu sağlayıcı yolları önermeye yetkilidir. Kurum bünyesinde denetçiler, bazı durumlarda yargı organlarına da başvurabilmektedirler. Kamu denetçiliğinin belirgin özelliklerini ve ayırt edici unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Abdioğlu, 2007: 84):

- İdarenin, kendi iç denetimi ve yargı denetimi dışında denetlenmesini sağlar.
- Etkin bir denetim mekanizmasıdır. Gücün yanlış kullanımını engeller.
- İnsan haklarının korunması ve geliştirilmesinden sorumludur.
- Kamu kurumları ve kamuoyu nezdinde saygınlığı bulunan bir kurumdur.
- Genellikle denetçiler parlamentolar tarafından seçilmektedir.
- Genellikle özerk ve yargı birliği sisteminin olduğu ülkelerde kurumsallaşmıştır.
- Kamu hizmetlerinde etkinliği artırmayı amaçlar.
- Moral yaptırım gücü olan bir kurumdur.
- Denetim sürecinde şikâyet üzerine veya kendiliğinden harekete geçer.
- Şikâyet sahipleri kuruma kolayca ulaşabilir.
- Çalıştığı konu ile ilgili her tür bilgi ve belgeye ulaşabilir.
- İnceleme yapmanın dışında yasal bir yetkisi yoktur.
- Yapılan araştırma sonuçlarını taraflara bildirir ve kamuoyuna duyurur.
- Karar doğrultusunda idareye önerilerde bulunur.

- Kamuoyu ve medya açıklamaları kurumun etkinliği için önemli bir araçtır.
- Kamu denetçileri özel organizasyonlar ve kişiler arasındaki uyuşmazlıkları (bankalar ve tacirler veya iki komşu arasındaki gibi) kendilerine konu olarak alamamaktadır.

Türkiye’de bu özelliklere sahip Kamu Denetçiliği Kurumu 2012 yılından beri faaliyetlerini sürdürmektedir. Ülkemizde 29.06.2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere TBMM’ye bağlı kamu tüzel kişiliğini haiz özel bütçeli Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur. Kurum alt yapının tamamlanmasıyla 29.03.2013 tarihi itibarıyla şikâyet başvurularını almaya ve sonuçlandırmaya başlamıştır.

Esasında bu kurumumuzla ilgili somut gelişmelerin geçmişi 2010 yılına kadar götürülebilir. 12 Eylül 2010 tarihinde referanduma sunulan anayasa değişikliği kapsamında, Anayasa’nın 4. bölümünde, Siyasi Haklar ve Ödevler başlığı altında yer alan dilekçe hakkına ilişkin 74. maddede değişiklik yapılarak, bu maddede kamu denetçiliğine de yer verilmiştir. Anayasa değişikliği ile 74. maddenin kenar başlığı “Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı” olarak değiştirilmiş olup, madde metni şu şekilde düzenlenmiştir: “Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. TBMM Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler. Kamu Başdenetçisi TBMM tarafından gizli oyla dört yıl için seçilir. İlk iki oylamada üye tamsayısının üçte iki ve üçüncü oylamada üye tamsayısının salt çoğunluğu aranır. Üçüncü oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, bu oylamada en çok oy alan iki aday için dördüncü oylama yapılır; dördüncü oylamada en fazla oy alan aday seçilmiş olur.”

Anayasa’da yapılan bu değişiklikle, Kamu Denetçiliği Kurumunun anayasal bir kurum haline getirildiği ve Anayasa’da öngörülen yasal düzenlemenin yapılmasıyla birlikte, Kurumun çalışmaya başladığı söylenebilir (Kahraman, 2011: 368-369). Kurumun kuruluş kanunu olan 6328 sayılı Kanun ise 2012 yılında çıkarılmıştır. İdarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri incelemek üzere, daha önce oluşturulan Kamu Denetçiliği Kurumu ile ilgili kurucu kanun, Anayasa Mahkemesi tarafından anayasal dayanağı olmadığı gerekçesiyle Anayasa’ya aykırı bulunmuş ve resmîlik kazanamamıştı (Yıldırım, 2013: 12). İlk hazırlanan 5521 sayılı Kamu Denetçiliği Kanunu, Cumhurbaşkanlığı tarafından, Kanun’un 12. maddesinin Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle, tekrar görüşülmek üzere Meclise gönderilmişti. Veto gerekçesinde; yasamanın yürütmeyi yalnızca siyasi yolla denetleyebileceği, anayasal açıdan Meclis Başkanlığına bağlı bir kurum kurulmasının mümkün olmadığı, meclisin görevleri arasında sayılmayan kamu görevlilerini seçme ya da atama yetkisinin kanunla meclise verilmesinin ve kurumda

çalışacak uzman ve yardımcılarının çalışma esas ve usullerinin düzenlenmesinin yönetmeliğe bırakılmasının Anayasa ile bağdaşmayacağı görüşlerine yer verilmiştir. Ancak TBMM 5521 sayılı Kanun’u aynen kabul ederek 28.09.2006 tarihi itibarıyla 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu olarak yasalaştırmış, ikinci kez meclisten geçen 5548 sayılı Kanun’u Cumhurbaşkanı onaylamak durumunda kalmış ve 13.10.2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Ancak daha sonradan Cumhurbaşkanı ile ana muhalefet partisi anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla Kanun’un iptalini istemiş ve Anayasa Mahkemesi’ne götürmüşlerdir. Anayasa Mahkemesi’nce 5548 sayılı Kanun’un Anayasa’ya aykırılığı konusunda güçlü belirtiler bulunduğu ve uygulanması halinde sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların doğabileceği belirtilerek, esas hakkında karar verilmeye kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmiştir. Bunun üzerine iktidar partisi Kanun’un iptal gerekçeleri ve muhalefetin görüşlerini de dikkate alarak bir Anayasa değişiklik paketi hazırlamış ve 30 Mart 2010 tarihinde 26 maddeden oluşan Anayasa değişiklik paketi içinde Kamu Denetçiliği Kurumu ile ilgili düzenleme de yer almıştır. Yukarıda ayrıntılarına değindiğimiz bu düzenlemenin yer aldığı anayasa değişikliğiyle ilgili paketin Meclis Genel Kurulunda yeterli çoğunluğu sağlayamaması üzerine, değişikliği Cumhurbaşkanı halkoyuna sunmuş, 2010 yılında yapılan referandum sonucunda halkın % 58’i anayasa değişiklik paketine “evet” diyerek, Kamu Denetçiliği Kurumu’nun kuruluşundaki engellerin kalkmasını sağlamıştır.

Böylece Kamu Denetçiliği Kurumu’yla ilgili Anayasa Mahkemesi’nin iptal gerekçelerinden Anayasa’nın 6. maddesinde “hiçbir kimse veya organ kaynağını anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz” ilkesine hem de 87. maddesinde yer alan meclisin görev ve yetkileri maddesinde “böyle bir görev ve yetkinin olmaması hali” gibi iptal gerekçeleri ortadan kaldırılmıştır. Bakanlar Kurulundaki tüm üyelerin imzasıyla Meclis Başkanlığına 05.01.2011 tarihinde gönderilen Kamu Denetçiliği Kurumu Kanun Tasarısı, Anayasa Komisyonu tarafından kabul edilmiştir. Ardından, 14.06.2012 tarihinde TBMM’den geçerek Cumhurbaşkanı’na sunulan Kamu Denetçiliği Kanun Tasarısı, 29.06.2012 tarihinde Cumhurbaşkanlığına onaylanarak Resmi Gazete’de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir (Efe ve Demirci, 2013: 60-62).

Kamu Denetçiliği Kurumu günümüzde faaliyetlerini nitelik ve nicelik olarak sürekli artırmaktadır. Her geçen gün altyapı ve personel sorunlarının da giderilmesiyle daha fazla şikâyet alıp, sonuçlandırmaya çalışmaktadır. Kuruma 2014 yılında toplam 5639 adet şikâyet başvurusu yapılmış, bu başvuruların büyük çoğunluğu (yüzde 53’ü) internet sayfasında yer alan e-başvuru sistemi aracılığı ile gerçekleştirilmiştir. Bu başvuruların yaklaşık % 24’lük bir kısmı kamu personel rejimine yönelik olarak gerçekleşirken, bunu yaklaşık % 17 ile eğitim-öğretim sorunları izlemiştir. 2014 yılında gelen 5639 ve 2013 yılından devreden 1528 adet olmak üzere toplam 7167 adet şikâyet başvurusu değerlendirilmiş, bunlardan 6348 tanesi sonuçlandırılmıştır. Bunlarla ilgili olarak 93 Tavsiye Kararı, 150 Red Kararı, 26 ise Kısmen Tavsiye Kısmen Red Kararı verilerek ilgili kuruluşlara bildirilmiştir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Yukarıda da belirttiğimiz gibi 5548 sayılı Kanun’un Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesinden sonra, yapılan anayasa değişiklikleriyle Kamu Denetçiliği Kurumu anayasal temele kavuşmuştur. 2012 yılında çıkarılan 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nda her ne kadar farklı hükümler olsa da büyük ölçüde yapısını 5548 sayılı Kanun’a dayandırmaktadır (Şengül, 2007: 137). 6328 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçelerinin önemsendiği ve bu konuda Anayasa’nın 74. maddesinde bu yönde değişiklik yapılarak bu Kanun’un hazırlandığı vurgulanmıştır. 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 11. ve 14. maddelerine göre Başdenetçi, TBMM Genel Kurulunca ve denetçiler ise TBMM Dilekçe Komisyonu ve İnsan Hakları İnceleme Kurulu üyelerinden oluşan komisyon tarafından 4 yıllık bir süre için seçilir. Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen 5548 sayılı Kanun’da Başdenetçi ve denetçiler için görev süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. Kamu Başdenetçisi ve denetçilerin görev süresinin 4 yıla düşürülmesiyle ilgili düzenleme 2010 yılı Anayasa değişiklik paketinde yer almıştır. Kamu Başdenetçisi ve denetçilerin görev sürelerinin parlamento seçimleriyle eşit olması kurumun bağımsız ve tarafsızlığını sağlamada önemli bir araçtır. 5548 sayılı Kanun’un çıkarıldığı tarihte parlamento seçimleri süresi 5 yıldır. 2007 yılında yapılan referandumla bu süre 4 yıla indirilmiştir. Bu yüzden, başdenetçi ve denetçilerin görev sürelerinin 4 yıla indirilmesi, olumlu bir gelişme olarak kabul edilebilir (Efe ve Demirci, 2013: 60-62).

Kamu Denetçiliği Kurumunun görev alanına; merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahallî idareler, mahallî idarelerin bağlı idareleri, mahallî idare birlikleri, döner sermayeli kuruluşlar, kanunlarla kurulan fonlar, kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlar, sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait kuruluşlar ile bunlara bağlı ortaklıklar ve müesseseler, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve kamu hizmeti yürüten özel hukuk tüzel kişileri girer. Ancak Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ile re’sen imzaladığı kararlar ve emirler, yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, yargı faaliyetlerine ilişkin işlemler ile yargı mensuplarının işlem ve eylemleri ve Türk Silahlı Kuvvetlerinin salt askerî hizmete ilişkin faaliyetleri kurumun görev alanı dışında bırakılmıştır (Kuluçlu, 2006: 13). Dünyadaki ombudsman uygulamalarında da İsveç ve Finlandiya örnekleri dışında yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar kurumun görev alanı dışındadır. Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ile resen imzaladığı kararların Kamu Denetçiliği Kurumunun denetimine kapalı olması Anayasamızın ruhuna ve Türk siyasi yapısına uygun bir düzenlemedir.

Kanun’un 12. maddesi “hiçbir organ, makam, merci veya kişi, başdenetçiye ve denetçilere görevleriyle ilgili olarak emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telinde bulunamaz” şeklindedir. Ayrıca, 6328 sayılı Kuruluş Kanunu’nun 10. maddesinin (e) bendinde başdenetçi veya denetçi seçilebilmek için aranan şartlar kısmında “başvuru sırasında herhangi bir siyasi partiye üye olmama şartı” maddesi bağımsız ve tarafsız olma kriterine uygun düşen bir düzenlemedir.

Kamu Denetçiliği Kurumunun görevini icra ederken kamu erkini elinde bulunduran otoritelerden istemiş olduğu bilgi ve belgelerin zamanında ve eksiksiz olarak kuruma verilmesi gerekir. Aksi halde yapılan inceleme ve soruşturmanın sağlıklı olması ve başarıya ulaşması güçleşecektir. Bu durumla ilgili olarak Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 18. maddesindeki “kurumun inceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak istediği bilgi ve belgelerin, bu isteğin tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde verilmesi zorunludur. Bu süre içinde istenen bilgi ve belgeleri haklı bir neden olmaksızın vermeyenler hakkında başdenetçi veya denetçinin başvurusu üzerine ilgili merci soruşturma açar” şeklindeki hükümle kurumun yetkileri artırılmış, idarenin keyfi tutum sergilemesi ve bilgi ve belgeleri zamanında vermemesi gibi olumsuzlukların önüne geçilmeye çalışılmıştır. Bu şekilde Kurumun görevini zamanında ve eksiksiz yerine getirmesi için ortam hazırlanmıştır.

Aynı zamanda, 6328 sayılı Kanun’un 19. maddesinde kuruma “inceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak başdenetçi, denetçiler veya uzmanlara tanık ya da ilgili kişileri dinleyebilme” yetkisi verilmiştir. Bir olayın aydınlığa kavuşturulması ve sağlıklı soruşturulması için tanıklara başvurulması, onların dinlenilmesi gerekir. Kamu Denetçiliği Kurumunun söz konusu yetkiye sahip olması incelenen konuların aydınlığa kavuşturulması açısından önemlidir. Yine aynı maddede “inceleme ve araştırma konusu ile ilgili olarak başdenetçi veya denetçiler bilirkişi görevlendirebilir” hükmünün yer alması da olumludur. Çünkü Kuruma yapılan başvurular çok çeşitlidir ve her konu hakkında kurum yetkililerin bilgi sahip olması mümkün olmayacağından gerek görüldüğünde uzman kişilere başvurma imkânı verilmesi olumlu bir adımdır (Efe ve Demirci, 2013: 61-62).

Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu oluşturulmasına karşı çıkılmasının nedenlerinden biri kuvvetler ayrılığı ilkesinin ihlal edilmesi ihtimali olup, aynı şekilde yargının yerindelik denetimi bakımından yetkisinin sınırlandırılmasına ilişkin gerekçeler, Kamu Denetçiliği Kurumunun eleştirisinde de kullanılmaktadır. Özellikle hükümet tasarruflarına karışacak ve bu tasarrufların kalitesi hakkında değerlendirme yapma yetkisinin tek bir kişinin inisiyatifine bırakılması, fazla iyimser bulunmaktadır. Bunun dışında, farklı uzmanlıklar gerektiren idari etkinliklerin denetlenmesinde, uzman olmayan kişilerin başarılı olamayacağı savunulmaktadır. Doktrindeki eleştiriler ise, kurumun gereksizliğinden çok, Türkiye gibi bir ülkede uygulanmasının zorluğu üzerinde toplanmaktadır. Türkiye’de mevcut denetim sistemlerinin yeterince sağlıklı ve objektif çalıştırılmadığına ilişkin tartışmalar yaşanırken, bir de ombudsmanlık kurumu oluşturulmasının, bu tartışmaları artırmaktan başka işe yaramayacağı (Kahraman, 2011: 368-369) değerlendirmeleri yapılmıştır. Oysa gelişmiş birçok ülkede yer alan böyle bir kurumun; demokrasinin standardının yükselmesi kapsamında bireysel hak ve özgürlükleri geliştireceği, vatandaşın devlet karşısında hak arama yol ve yöntemlerine önemli katkı sağlayacağı, yargının yükünü hafifleteceği, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden sürekli takip edecek ve gerekli önerilerde bulunup kamuoyunu harekete geçirebilecek bir kurumsal yapılanma sunacağı gibi birçok avantajı olduğu unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan (2007), “Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği Kurumu ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Y. 6, S. 11, Bahar.
- Acar, Tünay (2009), Kamu Yönetiminde Yeni Bir Denetim Yolu: Kamu Denetçiliği Kurumu, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Ün., Isparta.
- Akpınar, Elçin (2006), Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Ün., Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Arslan, Süleyman (1986), “İngiltere’de Ombudsman Müessesesi”, AİD, C. 19, Sayı. 1, Mart.
- Avşar, Zakir (2012), “Ombudsman, İyi Yönetilen Türkiye İçin Kamu Hakemi, Hayat Yay., İstanbul.
- Efe, Haydar, Murat Demirci (2013), “Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu’ndan Beklentiler”, Sayıştay Dergisi, S. 90, Eylül.
- Eken, Musa (1998), “Vatandaşın Korunmasında Ombudsman Kurumunun Rolü”, Türkiye’de Yönetim Geleneği, Ed. D.Dursun - H. Al, İlke Yay., İstanbul.
- Ekici, Birol (2005), “Kamu Yönetiminde ve Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Bağlamında Denetim”, Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması I, Ed. A. Nohutçu-A. Balcı, Beta Yay., İstanbul.
- Erdoğan, Osman (2006), Kamu Yönetiminde İdari ve Denetsel Açından Ombudsman Kurumu: Türkiye Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Ün. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Eryılmaz, Bilal (1994), “Kamu Bürokrasisinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler”, TİD, Y: 66, S: 402, Mart.
- Gökçe, A. Fuat (2012), “Çağdaş Kamu Yönetiminde Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Türkiye İçin Askeri Ombudsmanlık Önerisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 17, S. 2.
- Görgün, Emin (2011), Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmet Bey Ün., Karaman.
- Gözübüyük Şeref (1991), Anayasa Hukuku, S Yay., Ankara.
- Hansen H. S. (1996), “Ombudsman Kavramı”, (Çev. Turgay Ergun), AİD, C. 29, Sayı. 3, Eylül.
- Kahraman, Mehmet (2011), “Hukuk Devletine Katkıları Bakımından Kamu Denetçiliği”, Mustafa Kemal Ün. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 8, S. 16.
- Kuluçlu, Erdal (2006), “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, Sayıştay Dergisi, S. 63, Ekim-Aralık.

- Özer, Ahmet (1993), “Mahalli idarelerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme”, Çağdaş Mahalli İdareler, C. 2, S. 4.
- Pickl, Victor (1986), “Ombudsman ve Yönetimde Reform”, (Çev. Turgay Ergun), AİD, C. 19, S. 1, Mart.
- Şengül, Ramazan (2007), “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Etkin Denetlenmesinde Yeni Bir Kurum: Kamu Denetçiliği Kurumu”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 14, S. 2.
- Tortop, Nuri (2012), “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, Türkiye’de Kamu Yönetimi, Ed. B. Aykaç - Ş. Durgun - H. Yayman, 2. Baskı, Nobel Yay., Ankara.
- Tortop, Nuri (1974), “Yönetimin Denetlenmesi ve Denetleme Biçimleri”, AİD, C.7, S.1.
- Uler, Yıldırım (2012), Ombudsman (Kamu Denetçisi), Türkiye’de Kamu Yönetimi, Ed. B. Aykaç - Ş. Durgun - H.Yayman, 2. Baskı, Nobel Yay., Ankara.
- Yaman, Adem (2008), “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”, Mali Hukuk, S. 133, Ocak-Şubat.
- Yıldırım, Turan (2013), İdari Yargı, Anadolu Ün. Yay., Eskişehir.

KAMU SEKTÖRÜ MALİ KAYNAK KULLANIMINDA “SAĞLAM MALİ YÖNETİM” PRENSİBİ

Mehmet ÜVEZ*

Bilal KENAR**

ÖZ

Kamu sektöründe mali kaynak kullanımı konusunda yaşanan problemlere yönelik olarak uzun yıllardır çözüm aranmaktadır. Ancak alternatif çözüm önerileri siyasi ve bürokratik engeller ve nitelikli insan kaynağı yetersizliği gibi nedenlerle hayata geçirilememiştir. 2005 yılında başlayan AB mevzuatına uyum süreciyle birlikte ise en azından politik engeller aşılmaya başlanmıştır. Ancak mevzuata uyum sonrasında mevzuata uygunluğun sağlanması gerek idarenin bazı kavramlara yabancı olmasından gerekse sistemin değişime direncinden dolayı kolay olmamaktadır. “Sağlam Mali Yönetim” de uyum süreciyle birlikte hayatımıza giren ancak halen yabancı olduğumuz kavramlardan biridir. Oysa bu kavram mali kaynak kullanımı konusunda ortaya çıkan ve genel olarak verimsizlik diyebileceğimiz problemin çözümü için doğru seçenek olabilir. Bu nedenle bu yazıda Sağlam Mali Yönetim kavramının anlamı, içeriği ve önemine değinilecek; performans yönetimi ile ilişkisinden bahsedilecek ve kavramın kapsamında yer alan ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkeleri doğrultusunda uygulama örnekleri ve teknikleri anlatılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Sağlam Mali Yönetim, Ekonomiklik, Etkinlik, Etkililik, Performans Yönetimi, Performans Denetimi.

“SOUND FINANCIAL MANAGEMENT” PRINCIPLE FOR THE USE OF FINANCIAL RESOURCES IN PUBLIC SECTOR

ABSTRACT

For long years, a solution is sought for the problems encountered in the use of financial resources in public sector. However, the alternative solution offers could not be implemented because of reasons such as the political and bureaucratic bottlenecks and the lack of qualified human resources. At least the political bottlenecks started to be removed via legislative EU harmonization process, which began on 2005. However, regulatory compliance after legislative harmonization is not easy because administration is not familiar with the new concepts and there is resistance to changes in system. The concept of “Sound Financial Management” is one of those new concepts that entered our lives with the harmonization process and that we are not familiar with. However, this concept can be the right choice for solving the problem of the use of financial resources that can be defined as “unproductiveness”. Therefore, this study focuses on the meaning, content and importance

* Kapsayıcı Politikalar Uzmanı, Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası, uvezm@ebrd.com

** Stajyer Hazine Kontrolörü, Hazine Müsteşarlığı, bilal.kenar@hazine.gov.tr

of Sound Financial Management; refers to its relation with performance management; and gives the implementation examples and techniques in line with the principles of Sound Financial Management i.e. the principles of economy, efficiency, effectiveness.

Keywords: Sound Financial Management, Economy, Efficiency, Effectiveness, Performance Management, Performance Audit

GİRİŞ

“1970’lerin ortalarından itibaren etkili olan ekonomik ve mali krizle birlikte her alana müdahale eden, merkeziyetçi, katı hiyerarşik, kurallara sıkı sıkıya bağlı olan Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışı yerini esnek örgüt yapılı, adem-i merkeziyetçi, yumuşak hiyerarşi, minimal devlet yaklaşımına sahip Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı’na bırakmıştır.” (Çevikbaş, 2012).

Yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde gelişen kamuda performans yönetimi; planlanmış bir örgütlenme ve görevlendirme yapısını, şeffaflığı, hesap verebilirliği, savurganlığın önlenmesini vb. sağlamaya yani diğer bir deyişle kamunun mevcut problemlerini çözmeye dönük bir yönetim yaklaşımını ifade etmektedir. Performans yönetiminin bileşenleri performans ölçümü, performans bilgisi ve performans denetimi olup performans denetimi; klasik denetim anlayışından farklı olarak kaynakların kullanımında ekonomiklik, etkinlik ve etkililiğin sağlanıp sağlanamadığını ölçmeye dönük bir denetimdir (Eroğlu, 2011: 47-57, 74-81)

Mali kaynak yönetim sürecinin ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi İngilizce literatürde “sound financial management (SFM)” olarak adlandırılmakta olup, bu kavram; ülkemizde gerçekleştirilmek istenen kamu yönetimi reformu, AB mevzuatına uyum taahhüdü kapsamında yapılan düzenlemeler, performans yönetimi ve denetiminin kamu sektöründe giderek daha önemli bir gereklilik haline gelmesi ve kısaca IPA olarak anılan Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı kapsamında fon kullanım prensiplerinden biri olması gibi nedenlerle kamu sektörü mali kaynak kullanım süreci bakımından önem arz etmektedir.

Türkçe literatürde SFM kavramına; AB mevzuat metinlerinin tercümeleri, uluslararası anlaşmalar ve sınırlı olarak da kanun dışı metin tercümelerinde rastlanmaktadır. Ancak bu tercümelerde kavramın uygulamadaki karşılığına ilişkin bir açıklama yer almamakla birlikte söz konusu kavram için “Sağlam Mali Yönetim”, “Güçlü Mali Yönetim”, “Güvenilir Mali Yönetim” gibi birbirinden farklı karşılıklar kullanılabilmektedir.

SFM kavramı içerisinde “financial management” finansal yönetimi ifade etmekte olup kavrama gerçek anlamını veren “sound” kelimesidir. Sound kelimesi “sağlam, güvenilir, emin, mali bakımdan güçlü, muteber, istikrarlı” gibi anlamları içermektedir. Özellikle resmi tercümelerde sıklıkla tercih ediliyor olması göz önüne

alındığında “sound financial management” kavramı için “sağlam mali yönetim” karşılığını kullanmanın daha uygun olacağı düşünülmektedir. Bu bakımdan çalışmanın geri kalan kısmında kavram kısaca SMY olarak ifade edilecektir.

Çalışma içerisinde öncelikle SMY kavramının kamu sektöründe ne anlam ifade ettiğinden bahsedilecek daha sonra ise performans yönetiminin gelişimine, SMY kavramıyla olan ilişkisine, SMY kavramının kamu yönetimi pratiği açısından gerekliliğine ve AB sürecinde kamu sektöründe hayata geçirilen SMY uygulamalarına değinilecek, SMY kavramının ilgili literatürdeki kullanım örneklerine yer verilerek SMY sürecinin belirleyici noktalarını oluşturan ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkelerinin anlamlarına değinilecek ve süreç bu üç ilke üzerinden somutlaştırılmaya çalışılacaktır.

1. BİR KAVRAM OLARAK “SAĞLAM MALİ YÖNETİM”

SMY prensibinin anlamına baktığımızda, prensibi ele alan kişinin/ birimin faaliyet alanına göre farklı tanımlar yapılabildiğini ve içeriğinin farklı uygulama önerileriyle doldurulabildiğini görmekteyiz. Ancak bu çalışma kapsamında SMY, kamu sektörüyle olan ilişkisi bakımından ele alınmış olup kavramın anlamına ilişkin olarak aşağıda yer alan örnekler kamusal uygulamalara yönelik düzenlemelerden (rehber ve mevzuat) alınmıştır.

1) “SMY tüm kamu mali kaynaklarının doğru, şeffaf ve etkili kullanımını içeren uygulama ve yöntemler bütünüdür. Aşağıdaki unsurların varlığı ve düzgün işliyor olması halinde ise SMY’nin varlığından bahsedilebilir:

- *Kamu kaynaklarının ilgili birimler tarafından yetkilerine uygun bir biçimde harcandığını, tüm işlemlerin doğru ve eksiksiz yapıldığını gösteren ve harcama sonrası incelemeyi kolaylaştıracak denetim izini içeren muhasebe standart ve uygulamalarının varlığı,*

- *Farklı harcama programlarına tahsis edilen kaynakları gösteren (parlamentonun kontrolünü ve harcama programlarının halka açıklanmasını da içeren) şeffaf bir ulusal bütçe mekanizmasının varlığı,*

- *Tüm harcama programlarının parlamento ve sayıştay tarafından etkili bir şekilde denetlenmesi,*

- *Ekonomik dengenin bozulmasına ve mükelleflerin olumsuz etkilenmesine etkisi minimum düzeyde olacak ve gelirlerin etkin ve adil bir şekilde artmasını sağlayacak vergi sisteminin varlığı,*

- *Harcama programlarının işleyişinde ekonomikliğin ve açıklanan hedeflere ulaşmadaki etkililiğinin ölçülmesini sağlayan performans göstergelerinin varlığı,*

• *Herhangi bir personelin bir harcama programıyla ilgili şahsi uygulamalarının etkilerini sınırlayabilecek karar alma ve onay sisteminin varlığı*” (UNITAR, 1998-1999).

2) *“SMY bütçe uygulamalarının ekonomiklik, etkinlik ve etkililik esaslarına göre gerçekleştirilmesini ifade eden bir bütçe ilkesidir”* (European Commission, 2012).

3) *“SMY prensibi; ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkeleri temelinde açıklanabilir. Operasyonel terimler içerisinde SMY, girdi bazlı yönetimden çıktı bazlı yönetim anlayışına geçilebilmesi için ölçülebilir performans göstergeleri aracılığıyla ortaya konulan, önceden tanımlanan hedeflerin varlığını gerektirir”* (European Union, 2011).

4) *“Kamu İç Mali Kontrolü; işlemlerin ilgili mevzuat ve bütçe açıklamalarının yanı sıra SMY prensiplerine, şeffaflığa, etkinliğe, etkililiğe ve ekonomikliğe uygun olarak gerçekleştirilmesi konusunda makul güvence sağlamayı amaçlar”* (European Union, 2006).

5) *“Taraflar bu anlaşmanın ve bütçenin ekonomiklik, etkinlik, etkililik, mali çıkarların korunması, idari harcamaların ölçülülüğü ve kullanıcı dostu uygulama ilkelerine dayanan SMY prensibi bağlamında uygulanacağını kabul eder”* (European Commission, 2006).

Yukarıda da belirtildiği üzere burada yer alan açıklamalar daha çok kavramın kamu sektörü içerisindeki kullanımına ilişkin olup işlerliğin sağlanabilmesi bakımından hangi metotların kullanılacağı ilgili tarafın kişi, organizasyon, şirket veya devlet olmasına göre değişecektir. Diğer taraftan gerek burada sunulan gerekse incelenen pek çok SMY prensibi listesinde ve tanımında temel vurgu finansal etkisi bulunan işlemlerde ve özellikle de mali kaynak kullanımında uygulanacak kuralların ve sorumlulukların net olarak belirlenmesi, gerekli iç kontrol mekanizmalarının oluşturulması, denetimi mümkün kılacak dokümantasyonun mevcut olması, hedeflerin baştan belirlenmesi ve sonucun hedefle uyumlu olmasının sağlanması üzerinedir.

Tüm bu anlatılanlara dayanılarak çerçeve bir tanım vermek gerekirse denilebilir ki bir bütçe/varlık yönetim tekniği olarak SMY: Belirlenen hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilecek faaliyetlere ayrılan mevcut ve/veya muhtemel finansal kaynakların; ilgili tarafın kişi, organizasyon, şirket, devlet vb. olmasına bağlı olarak saptanacak uygun ilkeler doğrultusunda şeffaflığı, hesap verebilirliği, etkinliği, verimliliği, ekonomikliği vb. sağlayacak şekilde elde edilmesi ve kullanılmasıdır.

Bu tanım daha çok SMY’nin sınırlarını çizmeye yönelik olup, kavramın; performans yönetimi, AB bütçe uygulamaları ve AB fonlarıyla finanse edilen faaliyetler bakımından ifade ettiği anlam, kısaca 3E olarak adlandırılan ve performansa dayalı yönetim ilkeleri olarak nitelendirebileceğimiz ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkeleri çerçevesinde şekillenmektedir. Hem mevzuat uyumlaştırma taahhüdümüz, hem

hali hazırda uygulamak durumunda olduğumuz IPA mevzuatı hükümleri, hem de kullandığımız AB mali yardımlarının büyüklüğü nedeniyle tüm tanım ve uygulamalar içerisinde bizim için öncelikli olarak açıklanması gereken de AB mevzuatında yer aldığı şekliyle uygulanacak olan SMY tekniğidir. Bu yüzden bu makalede SMY prensibinin uygulaması kamu sektöründe hayata geçirilmesi hedeflenen performans yönetimi bakımından da önem arz eden ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkeleri bakımından ele alınacaktır.

2. KAMU SEKTÖRÜNDE PERFORMANS YÖNETİMİ VE SMY PRENSİBİNİN GELİŞİMİ

Yeni kamu yönetimi anlayışı; idari bakımdan olduğu kadar mali yönetim bakımından da bir takım değişikliklerle birlikte ortaya çıkmıştır. Girdi ve süreçlerin, kuralların, şekilciliğin, merkezi planlamanın, hiyerarşi ve kontrolün ön plana çıktığı geleneksel kamu mali yönetimi anlayışından sonra şeffaflığı, sonuç ve müşteri odaklılığı, minimal devlet yapısını, yatay örgütlenmeyi, girişimciliği ve performansı önceleyen (Özer, 2005: 240-249) “*yeni kamu yönetimi teorisinin uygulamaya geçiriliş süreci şu şekilde olmuştur.*

1. Özelleştirmeler ve/veya kamu-özel ortaklıkları yoluyla devletin ekonomik alandaki rolü değiştirilmiştir.

2. Bağımsız kurumların oluşturulması ve/veya performans ölçümleri ile Performans Esaslı Yönetim uygulamaları hayata geçirilmiştir.

3. Tahakkuk bazlı muhasebe gibi özel sektör muhasebe yöntemlerinden faydalanılarak kamu muhasebe ve bütçeleme sistemlerinde reform uygulanmıştır (Azuma, 2003).

Bu açıklamadan da yola çıkarak geleneksel kamu yönetiminde köklü değişimler doğuran yeni kamu yönetimi teorisinin temelinde performans yönetiminin ve diğer başarılı özel sektör uygulamalarının yattığı söylenebilir (Özer, 2005: 221).

“Performans yönetimi” özel sektörde, iş tekniklerinin yanı sıra personel motivasyonunun da karlılık üzerinde etkili olduğu görüşünün destek kazanmasıyla birlikte insan kaynakları yönetimi bağlamında ortaya çıkan bir kavram olup, kavramın kapsamı örgütlenme yapısını ve iş süreçlerini de içerecek şekilde giderek genişlemiştir (Baron, 2009). Bu açıdan bakıldığında “*performans yönetimi verimliliğe, etkililiğe ve ekonomik olmaya odaklanmış örgüt yönetimi anlayışı olup, tüm bunlara ulaşabilmek için ölçülebilir hedefler koymayı ve bu hedeflere ilişkin olarak çıktılar/ürünleri sürekli ölçmeyi gerekli kılmaktadır*” (Bilgin, 2007).

Kamuda yaşanan kaynak ve süreç yönetim problemleri ve verimlilik artışına duyulan şiddetli ihtiyaç nedeniyle performans yönetiminin kamu sektöründe de

uygulanması amaçlanmıştır. Ancak kamu sektörünün doğası gereği kar amacının çok geri planda kalması ve ölçülebilir ürün üretimin sınırlı olması nedeniyle performans yönetiminin yukarıda verilen tanımıyla kamu sektörüne uygulanması çok mümkün görünmemektedir. Bu bakımdan kamu sektöründe performans yönetimi için: *“kamu örgütlerinin başarılı şekilde, doğru ve gerekli mal ve hizmetleri yerine getirme ve sunmada kullandığı yol, yöntem ve araçlar konusunda yapılan faaliyet”* (Çevik, 2000) şeklinde bir tanım yapılması daha uygun olacaktır.

Performans yönetimi kavramının hızla yükseldiği 1990’lı yıllar performans yönetiminin bünyesinde yer alan ve kamu sektörüne doğrudan uygulanabilir finansal yönetim ilkelerini içeren SMY prensibinin Avrupa Birliği içerisinde de fon kullanımının temel kriterlerinden biri haline geldiği yıllardır (Maastricht Treaty, 1992). Nitekim bu dönem tüm dünyada olduğu gibi Avrupa Birliği içerisinde de sadece mevzuata uymanın verimliliği sağlamak adına yeterli görülmediği ve finansal kaynakların kullanımı konusunda eleştirilerin yükseldiği yıllar olmuştur (Stockman, 2006: 73).

1995 yılında Komisyonun finansal kontrol ve yolsuzluğu önlemeden sorumlu üyesi Anita Gradin ve bütçe ve idareden sorumlu üyesi Erkki Liikanen öncülüğünde Komisyonun idari ve mali yönetim bakımından güçlendirilmesi amacına dönük olarak SEM 2000 (Sound and Efficient Management 2000) girişimi hayata geçirilmiştir. SEM 2000 girişimi üç aşamadan oluşmakta olup ilk iki aşama Komisyonun yönetim yapısında reform yapmaya dönük iken üçüncü aşama üye ülkelerin yapısal fonları kullanımında ortak prosedürlerin takip edilmesini ve sıkılaştırılmış kontrol uygulamalarının benimsenmesini sağlamayı amaçlamaktaydı. SMY prensibi; üçüncü aşama kapsamında üye ülkelerden üst düzey temsilcilerin katılımıyla oluşturulan özel temsilciler grubunun (PRG, Personal Representatives Group on Sound Financial Management) çalışmaları sonucunda yapısal fonların kullanımını düzenleyen mevzuata (EC, No 2064/97, 1997) girmiş olup, bugün dahi AB bütçe ve finansal kaynak kullanımında ve hatta ülkemizin de faydalandığı IPA fonlarının kullanımında temel ilkelerden biri durumundadır (European Commission, 1995, 1996, 1997).

Uzun bir geçmişe dayanan AB katılım sürecinde 1999 Helsinki Zirvesi ile kazanılan “aday ülke” statüsü sonrasında AB tarafından sağlanan “artırılmış mali yardımlardan” Türkiye de faydalanmaya başlamıştır. Artırılmış mali yardımlar AB’nin 2007-2013 bütçe döneminde aday ülkelere sağladığı yardım mekanizmasında değişikliğe gitmek istemesi sonucu 17 Temmuz 2006 tarih ve 1085/2006 sayılı IPA Konsey Tüzüğü ile tek bir çatı altında birleştirilerek “Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA)” adıyla anılmaya başlanmıştır. *“Katılım Öncesi Yardım Aracının amacı, aday ülkelerin AB tam üyelik hedefi doğrultusunda, AB değerleri, standartları, politikaları ve uygulamalarına uyum sağlamak amacı ile siyasi, kurumsal, hukuki, idari, sosyal ve ekonomik reformlarını desteklemek ve aday ülkeleri üyelik sonrası kullanılacak olan Avrupa Yapısal ve Yatırım Fonlarının kullanımına yönelik olarak hazırlamaktır”* (Başbakanlık Genelgesi, 2015).

IPA kapsamında Türkiye’ye sunulan AB mali yardımları AB üyeliği gerçekleşmiş olan ülkelere sunulan Yapısal Fonlar ve Uyum Fonlarının kullandırılması konusunda benimsenen yaklaşıma uygun bir yaklaşımla kullandırılmaktadır (KOSGEB, 2014). Bu yüzden IPA fonlarının kullanımında IPA mevzuatına uyum konusunda gelinen nokta sadece üye ülkelerin faydalanabildiği Yapısal Fonlar ve Uyum Fonlarının Türkiye tarafından da kullanımı söz konusunda olduğunda ortaya koyabileceğimiz yetkinliğin göstergesi olacağı gibi mali kaynakların kullanımı konusunda yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde ortaya çıkan uygulamalar doğrultusunda kamu sektörümüzde uzun yıllardır gerçekleştirilmek istenen reformların özünü bağdaştırıyor olması açısından da önemlidir.

Nitekim SMY prensibi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkeleriyle kendine yer bulabilmiştir (5018 sayılı Kanun, madde 1). Ancak anılan Kanun’un performans esaslı yönetime ilişkin boyutları ülkemiz kamu sektöründe henüz hayata geçirilebilmiş değildir. Oysa IPA fonlarının kullanımında SMY prensibinin göz ardı edilmesi mümkün değildir zira IPA fonlarının yönetimini sağlamak amacıyla oluşturulan *“uygulama birimleri kendi sorumlulukları kapsamındaki programların uygulanmasında harcamaların SMY prensibine ... uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini değerlendirmekle ... yükümlüdür”* (European Union, 2014). Bu bakımdan SMY prensibi doğrultusunda mali kaynak kullanımı ve denetiminin yani ülkemizde uygulanmak istenen şekliyle “performans yönetimi ve denetiminin” bu birimler aracılığıyla kamu sektöründe de uygulandığını söyleyebiliriz.

3. SMY PRENSİBİNİN PERFORMANS YÖNETİMİ İLE İLİŞKİSİ

SMY; yukarıda da belirtildiği gibi bir finansal yönetim tekniğidir ve içerik farklılaşsa da tüm tanımlarda kaynakların kullanımında etkinliği ve faaliyetlerin sonucunda da verimliliği sağlayacak rasyonel bir tavır geliştirilmesine dönük vurgu yer almaktadır. Bununla birlikte gelişim sürecine bakıldığında performans yönetiminin de yine verimliliğin artırılması amacıyla öncelikle insan kaynakları yönetimi kapsamında ortaya çıktığını daha sonra ise stratejik yönetim süreci ve insan kaynakları yönetim sürecinin bir arada ele alınması suretiyle, belirlenen standart maliyet sınırları içinde kalarak örgüt hedeflerine ulaşmayı mümkün kılacak bir yaklaşıma evrildiğini görmekteyiz (Baron, 2009: 1)

Kamu sektöründe personelin motivasyonu, örgüte bağlılığı, iş tatmin düzeyi gibi faktörler ağırlıkla örgüt dışı makro birimlerce belirlenen koşullara bağlı olduğundan ve bu koşullarda değişiklik yapılması kapsamlı bir reform hareketini gerektirdiğinden kamuda performans yönetiminin, özel sektörle kıyaslandığında insan kaynakları yönetiminden ziyade stratejik yönetim boyutuyla gelişme gösterdiği görülmektedir. Bu nedenle kamuda performans yönetimine ilişkin tanımlar

genellikle kaynakların etkin, ekonomik, etkili ve verimli bir biçimde kullanılmasını; şeffaflığın, hesap verebilirliğin ve hukukiliğin artırılmasını; vatandaş odaklı yönetim ve üretimin benimsenmesini içermektedir. Diğer taraftan SMY tanımları, özellikle de AB müktesebatı kapsamında yer alan tanımlar performans yönetimi ilkeleri olarak sıralanan ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkeleri çerçevesinde şekillenmektedir. Dolayısıyla performans yönetimi ve SMY teoride aynı anlamı ifade ediyor gibi görünebilmektedir. Ancak SMY; performans yönetiminin unsurlarından birisi olup, 5018 sayılı Kanun’da da yer aldığı şekliyle daha çok mali kaynak yönetim sürecine ilişkin çıktı esaslı bir yönetim uygulamasıdır. Bununla birlikte bir örgütte SMY’nin hayata geçirilmesi, gerek denetim ve kontrol birimlerinin oluşturulmasını gerekse hedef, süreç ve sonuç arasında tutarlılığı engelleyen unsurların ortadan kaldırılmasını gerektirdiği için performans yönetiminin uygulanması bakımından önemli bir adım niteliğindedir.

SMY ile performans yönetimi arasındaki ilişkiyi şöyle de açıklayabiliriz: Performans yönetimi sürecinin; örgüt hedeflerinin her düzeyde net olarak belirlenmesi ve çalışanlara benimsetilmesi, çalışanların birey ve takım olarak performanslarını artırıcı çalışmalar yapılması, çalışanların motivasyonunun yüksek tutulması, örgüt içi iletişimin ve örgütle dış çevre iletişiminin artırılması, finansal kararların maksimum çıktıyı elde edecek şekilde alınması ve üretim sürecinin verimliliği artıracak şekilde planlanması, şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanması gibi pek çok amacı bulunmaktadır (Özer, 2013: 38-40). Bu amaçların gerçekleştirilmesi ise; planlama, uygulama, denetim ve geliştirme gibi aşamalarla mümkün olmaktadır. Bu bakımdan performans yönetimi örgütün ömrü ile sınırlı yani aslında sonu olmayan bir süreçtir. *Birbirini tamamlayan aşamalardan oluşan bu süreçte üç bileşen bulunmaktadır. Bunlar performans ölçümü, performans bilgisi ve performans denetimidir* (Eroğlu, 2011: 74).

Bu bileşenlerin sonuncusu olan *“performans denetimi: bir programın, bir fonksiyonun, bir faaliyetin ya da bir organizasyonun hangi ölçüde tutumlu, verimli ve etken olduğunun kurum dışındaki kişi ve kurumlarca bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir”* (Özer, 1997: 96). Bu tanımdan yola çıkar ve yukarıda sağlam mali yönetime ilişkin olarak yapılan açıklamaları da dikkate alırsak görülecektir ki sağlam mali yönetim performans yönetimi sürecinin bileşenlerinden birisi olan performans denetiminin konusu ve dolayısıyla da performans yönetiminin ekonomik/mali boyutunu ifade eden bir unsurdur. Çünkü performans denetiminde hedef kısaca örgüt içerisinde SMY’nin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin saptanmasıdır yani aslında *“performans denetimi sağlam mali yönetimin denetimidir”* (ECA, 2013: 8)

Performans denetiminin konusu olarak SMY, performans yönetimi gibi geniş kapsamlı olmayıp sadece mali kaynakların etkin, ekonomik ve etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamaya dönük bir tekniktir. Yani performans yönetiminin sadece belli bir boyutunu ifade etmektedir ve kapsamı daha dardır. Ancak burada “mali

kaynak” ile anlatılmak istenen yalnızca sermaye değil tüm kaynakların mali boyutudur. Örneğin; personelin motivasyonu performans yönetimi kapsamında ancak SMY prensibinin konusu dışındadır. Bununla birlikte personelin rekabetçi olmayan bir ücretle çalıştırılması, x birim zamanda gerçekleştirilecek işin x+2 birim zamanda gerçekleştirilmesi, gereken üç niteliği haiz olabilecek tek bir personel yerine üç ayrı personel istihdam edilmesi SMY prensibinin konusudur. Yani SMY, “performans yönetimi” ile aynı anlama gelmemekle birlikte performans yönetimi kapsamında yer alan ve performans yönetiminden ayrılması mümkün olmayan bir mali kaynak yönetim sürecidir.

Siyasi ve bürokratik koşullar, kamu yönetimi reformunun henüz tam olarak gerçekleştirilememesi, teftiş anlayışından denetim anlayışına geçişte yaşanan zorluklar gibi nedenlerle hem performans yönetimi hem de performans yönetiminin bir bileşeni olan performans denetimi, kamu yönetimi sistemimizde henüz yeterince benimsenememiştir. Ancak performans denetimi yaygınlaştıkça kamu kurumlarında çıktı bazlı yönetim konusundaki uygulamalar daha da önemli hale gelecektir. “Hangi kaynakları kullandın?” sorusundan ziyade “Bu kaynakları nerede kullandın?” sorusunun ön plana çıktığı performans denetiminin uygulayıcı birimlerden tam olarak ne beklediğinin bilinmesi hem denetim birimlerinin hem de uygulayıcı birimlerin işini kolaylaştıracaktır.

Bunun yanı sıra yukarıda da bahsedildiği gibi idareye özgü nedenlerden dolayı kamu kurumlarında performans yönetimi daha çok stratejik yönetim; stratejik yönetim içinde de mali kaynakların stratejik yönetimi boyutuyla gelişme göstermiştir. Bu nedenle her ne kadar kamu sektöründe de, özel sektörde olduğu gibi performans yönetimi kavramı önemini ve güncelliğini koruyor olsa da kavramın gerek uygulama gerekse denetimden sorumlu personelde yaptığı ilk çağrışım “mali kaynakların çıktı bazlı bir yaklaşımla kullanılması” gerektiğidir. Dolayısıyla kamu sektöründe performans yönetiminden bahsedilirken SMY uygulamalarının, performans yönetiminin diğer unsurlarından daha ön planda olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Literatürde genel olarak performans yönetimi ve performans denetiminin nasıl uygulanacağı konusunda pek çok kaynak bulunmakla beraber performans yönetiminin bir unsuru, performans denetiminin ise konusunu teşkil eden SMY’nin uygulamadaki karşılığına ilişkin kaynak oldukça sınırlıdır. Bu bakımdan hem SMY kapsamında yer alan ilkelerin anlamına ilişkin karmaşanın giderilmesi hem de SMY’nin uygulamada ne anlam ifade ettiğinin açıklanması önem arz etmektedir.

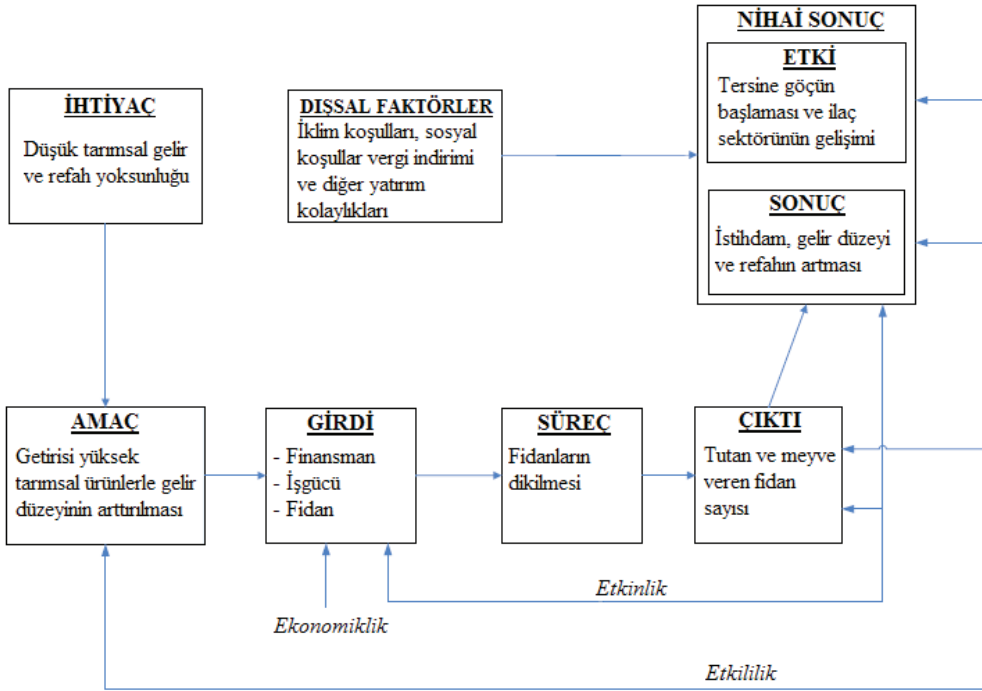
4. EKONOMİKLIK, ETKİNLİK VE ETKİLİLİK İLKELERİ KAPSAMINDA SAĞLAM MALİ YÖNETİM PRENSİBİNİN İŞLEYİŞİ

Geleneksel kamu yönetimi kapsamında bir harcama biriminin mali kaynak yönetimi bakımından amacı en basit ifadeyle harcamaların, bütçe yılı başında

bir “harcama hakkı” olarak sunulan ödenek sınırı içinde kalmasını ve mevzuatta yer alan usullere uygun olarak gerçekleşmesini sağlamaktır. Kaynak kullanımında mevzuata uymanın yeterli görüldüğü bu sistem kamu kaynaklarının israfına, üretimde verimliliğin düşmesine, maliyetlerin artmasına ve toplumsal ihtiyaçların gereğince tatmin edilememesine yol açmaktadır. Böyle bir sistemde en makul denetim yaklaşımı ne kadar harcama yapıldığının ve harcamaların mevzuata uygun bir biçimde yapılıp yapılmadığının tespitine dönük olacaktır. SMY prensibi ise mali kaynakların ihtiyaçlara göre belirlenen hedeflere uygun bir şekilde harcanmasını yani ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkeleri doğrultusunda kullanılmasını ön plana çıkarmaktadır.

SMY süreci, SMY ilkelerinin bir faaliyet/proje sürecinde ifade ettikleri anlam, hedefler, girdiler, çıktılar, sonuçlar ve bunların birbirleriyle olan ilişkileri Şekil 1’de yer alan “Örnek Proje Modeli” (ECA, 2013: 17) yardımıyla daha iyi anlaşılabilir.

Şekil 1: Örnek Proje Modeli



Örnek Proje Modeli; arazi koşulları nedeniyle makineli tarımın yaygınlaştırılmadığı bir yörede, getirisi yüksek tarımsal ürünlerle yöre halkının gelir düzeyinin yükseltilmesinin amaçlandığı bir projenin aşamalarını içermektedir.

Şekil 1’de yer alan proje örneğinde de görüldüğü üzere SMY bir süreci ifade etmektedir. SMY ilkelerinin ve bu doğrultuda da SMY’nin hayata geçirilebilmesi

şekildeki her bir verinin diğerleriyle olan ilişkisine bağlıdır. Bu veriler arasındaki ilişkilerin optimal düzeyini ifade eden SMY ilkeleri şu şekilde açıklanabilir:

A) Ekonomiklik (Economy)

Ekonomiklik ilkesi; planlanan çıktının elde edilmesi için kullanılan insan kaynağı, araç- gereç, teknoloji, zaman, enerji gibi üretim kaynaklarının yani girdilerin uygun zamanda, uygun miktarda, uygun kalitede ve en düşük maliyetle elde edilmesini ifade eder (INTOSAI, 2004: 15; ECA, 2013: 9).

Ekonomiklik, genel olarak faaliyet sonucunda elde edilen çıktının piyasa satış fiyatının kullanılan girdi maliyetine oranlanmasıyla ölçülür. Ancak kamu kesiminde yürütülen faaliyetlerin çıktısı çoğu zaman piyasada fiyatlandırılabilen mal ve hizmetler olmadığı için ekonomikliğin ölçülmesinden ziyade faaliyetlerin ekonomiklik ilkesinden sapmasını önlemeye dönük olarak bazı kıstaslar oluşturulabilir.

Ekonomiklik ilkesi konusunda riski ortadan kaldıracabilecek kıstaslar genel olarak şunlardır:

- 1)** Hedeflenen çıktının elde edilmesi için gerekli olmayan girdilerin kullanılmaması yani israfın önlenmesi,
- 2)** Kullanılacak girdilerin mümkün olan en az maliyetle elde edilmesi,
- 3)** Hedeflenen çıktının elde edilmesi için gerekenden daha kaliteli bir girdi kullanılarak daha yüksek maliyete katlanılmaması (ECA, 2013: 19).

Şimdi bu kıstasları uygulamaya dönük olarak kısaca açıklayalım.

- 1)** Hedeflenen çıktının elde edilmesi için gerekli olmayan girdilerin kullanılmaması yani israfın önlenmesi

İsraf günlük kullanımda; para, zaman, emek gibi kaynakların gereksiz yere tüketilmesini ifade etmektedir. Ancak ekonomiklik ilkesi, çıktının elde edilmesinden ziyade kaynakların elde edilmesi ve kullanılması aşamalarına dönük bir ilke olduğundan bu ilke bağlamında israf “hedeflenen çıktının elde edilmesi için gerekli olmayan kaynaklara ödeme yapılması ve gerekli olsun veya olmasın mevcut kaynaklar üzerinde faaliyet amaçlarına hizmet etmeyecek şekilde tasarrufta bulunulması” şeklinde anlaşılmalıdır.

Örneğin faaliyet süresi boyunca ortalama beş birim kırtasiye malzemesi kullanılması planlandığı halde;

- On birim kırtasiye malzemesi satın alınması ve beş birim malzemenin atıl kalması veya,
- On birim malzemenin tamamı kullanıldığı halde beş birimin faaliyet dışındaki amaçlar için kullanılmış olması

hem kaynağın elde edilmesi hem de kullanılması aşamasında ekonomiklik ilkesine aykırı olarak israfa bulunulduğunu göstermektedir.

Bu anlamda israfı önleyebilmek için faaliyet hedefleri ve bu doğrultuda gerekli olacak girdiler belirlenirken gerçekçi olunmalı, amaca hizmet etmeyen faaliyetlere girilmemeli ve faaliyetler için gerekli girdilerin asgari nitelikleri ve miktarları net olarak belirlenerek harcamalar ve kaynak kullanımı bu doğrultuda gerçekleştirilmelidir. Biraz daha somutlaştırmak gerekirse; gizli işsizliği önleyecek bir iş planı uygulanması, gerekenden fazla malzeme, araç ve gerecin alınmaması, gereksiz kaynak kullanımı konusunda personel duyarlılığının artırılması, genel kullanıma hizmet eden alımların hedeflenen çıktıyı elde etmek için gerekli olan alımlardan ayrı yapılması, faaliyetler için bir takvim belirlenmesi ve zaman kullanımında ilgili takvime uyulması da bu kapsamda alınabilecek önlemlere örnek olarak verilebilir.

2) Kullanılacak girdilerin mümkün olan en az maliyetle elde edilmesi

Kullanılacak girdilerin en düşük maliyetle elde edilmesi için tedarik sürecinde girdilerin kullanım süreleri ve bu doğrultuda da sahip olması gereken nitelikler dikkate alınmalıdır. Aksi takdirde ucuz ve kalitesiz veya pahalı ve gerekenden daha yüksek niteliklere sahip girdiler uzun vadede ekonomiklik ilkesinin ihlaline sebep olacaktır. Bu yüzden de öncelikle hedefe ulaşılabilecek zaman dilimi göz önüne alınarak faaliyetlerin tamamlanabilmesi için girdilerin sahip olması gereken asgari nitelik ve kullanım sürelerinin saptanması gerekmektedir. Daha sonra alım için ihaleye çıkılacaksa mevzuatta belirtilen ihale usulleri takip edilmeli, doğrudan alıma gidilecekse baştan belirlenen özelliklere sahip girdiler için fiyat araştırması yapılmalı ve mümkün olan en düşük fiyat düzeyine ulaşılmaya çalışılmalıdır. İnternet kullanımı fiyat araştırması konusunda geçmiş dönemlere nazaran önemli bir avantaj sunmaktadır. Bunun yanı sıra diğer kurumlar tarafından ve geçmiş dönemlerde aynı kurum tarafından yapılan alımlarda ortaya çıkan maliyetlerin incelenmesi de mümkündür. Diğer taraftan kiralamanın satın almaya nispeten maliyet avantajı sağladığı durumlarda kiralama alternatifi, kullanılamaz hale gelmiş mevcut girdilerin onarılması mümkünse ve yenilenmesinden daha düşük bir maliyet doğuruyorsa onarma alternatifi tercih edilmelidir.

3) Hedeflenen çıktının elde edilmesi için gerekenden daha kaliteli bir girdi kullanılarak daha yüksek maliyete katlanılmaması

Hedeflenen çıktının elde edilmesi için gerekli olandan daha kaliteli girdi kullanılması girdi maliyetlerini artıracaktır. Ekonomiklik ilkesi ihlalinin bu biçimi basit bir teknik bilginin çok tanınmış bir kişinin danışmanlığından faydalanarak elde edilmesi, sadece fotokopi çekmek için çok fonksiyonlu bir makinenin alınması veya sıradan bir projenin televizyon reklamlarıyla duyurulması gibi farklı şekillerde ortaya çıkabilir. Burada da önemli olan girdilerin sahip olması gereken asgari niteliklerin baştan belirlenmesidir. Ancak burada ağırlık mümkün olan en düşük fiyatların sağlanmasına değil girdi niteliğinin gereken düzeyde tutulmasına verilmelidir.

Ekonomiklik ilkesinin uygulamaya geçirilebilmesi için dikkat edilmesi gereken bu üç koşul her ne kadar birbirinden farklıymış gibi görünse de faaliyet sonucunda elde edilmek istenen çıktının, ulaşılmak istenen amacın, faaliyetlerin kapsamının ve kullanılacak girdilerin net olarak belirlenmesi; diğer bir deyişle faaliyetlerin iyi hazırlanmış bir plan dâhilinde ilerlemesi durumunda her bir koşulun gerçekleşmesi bakımından asgari gereklilik de sağlanmış olacaktır.

B) Etkinlik (Efficiency)

“Efficiency” bir çok eserde etkinlik yerine verimlilik olarak tercüme edilmekte ve hatta verimlilik ile etkinlik tanımları birbirinin yerine kullanılabilmektedir.¹ Oysa etkinlik (efficiency) ile verimlilik (productivity) aynı anlama gelmemektedir. *“Etkinlik; kullanılan kaynaklarla elde edilen sonuçlar (result) arasındaki ilişkinin mümkün olan en iyi düzeyde sağlanmasını ifade eder”* (ECA, 2013: 9). Bu tanımda yer alan “sonuç” ifadesi etkinlik kavramının kapsamı gereği proje döngüsünde yer alan “çıktı” da kapsamaktadır. Buradan yola çıkarsak *“etkinlik; kaynak kullanım düzeyi arttırılmadan çıktı veya sonucun nitelik ve nicelik bakımından arttırılmasıdır”* (ECA, 2013: 21) şeklinde de tanımlanabilir. Verimlilik (productivity) ise: *“...bir üretim ya da hizmet sisteminin ürettiği “çıktı” ile, bu çıktıyı yaratmak için kullanılan “girdi” arasındaki ilişkidir”* (İmirlioğlu, 2012). Etkinlik ile verimliliğin bu tanımlarına bakıldığında iki kavram arasındaki farkın her ikisinin de “girdi” ve girdi kullanılarak elde edilen “şey” arasındaki ilişkiyi ifade ediyor olması nedeniyle belirsizleştiği daha iyi anlaşılmaktadır. Aradaki farkı belirgin kılan ise girdi kullanılarak elde edilen “şey”in ne olduğudur. Verimlilik tanımında yer alan “çıktı, örgüt içerisinde belirli girdilerin işlenmesi ile elde edilen ürünü gösterirken, (etkinlik tanımında yer alan) sonuç dışsal etkileri de içermektedir” (Söyler, 2007: 110). Yani etkinlik ile verimlilik arasındaki fark “çıktı” ile “sonuç” arasındaki farktan kaynaklanır. Dolayısıyla etkinlik ile verimliliği birbirinden ayırmamızı sağlayan *“temel kriter mevcut kaynaklarla ... çıktının mı yoksa sonucun mu maksimize edildiğidir”* (ECA, 2013: 21).

“Sonuç” dışsal etkilerle şekillenen “çıktı” olduğundan eğer hedef çıktı maksimizasyonu ise verimliliği (productivity), sonuç maksimizasyonu ise verimliliği de içerecek şekilde etkinliği (efficiency) hedefliyoruz demektir. Çıktı ile sonuç arasındaki bu ilişki verimlilik ile etkinlik arasında da kuvvetli bir ilişki kurulmasını sağlamaktadır. Nitekim *“etkinliğin en önemli unsuru verimlilik kavramıdır. Hizmet üretiminin verimsiz olması, etkinliğin ortaya çıkmaması veya düşük oranda oluşmasına neden olacaktır”* (Ortaç, 2001: 62). Bu yüzden de bir genelleme yaparak, verimlilik artışı etkinlik artışının varlığına karine teşkil eder diyebiliriz. Ancak dikkat edilirse görülecektir ki verimlilikle etkinlik arasında var olduğu kabul edilen bu doğru orantılı ilişkinin deterministik olduğu söylenemez. Zira yukarıda da bahsedildiği üzere “sonuç” ile “çıktı” arasındaki

1 Benzer bir yaklaşım için bkz. Pollitt C., Bouckaert G., “Public Management Reform”, Oxford U. Press, 2011.

farklılık, “sonucun” dışsal etkileri de içeriyor olmasından kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan verimliliğin göstergesi olan “çıktının” maruz kalacağı dışsal etkilerin yönü etkinliğin göstergesi olan “sonucun” niteliğini belirleyecektir. Diğer bir deyişle üretim süreci, ortaya konulan “çıktılar” bakımından verimli olsa bile dışsal etkilerin olumsuz olması halinde istenilen “sonuca” ulaşamayacağından sürecin etkinliğinden bahsedilemeyecektir.

Örneğin; kaynak kullanım düzeyi değişmediği halde, proje örneğimizde “çıktı” statüsünde bulunan “tutan ve meyve veren fidan sayısı” arttırılabilirse verimlilik düzeyi artacaktır. Ancak -bir varsayım olarak- verimlilik arttığı halde ürün talebinin azalması veya düşük fiyatlı eşdeğer ürün ithalatında artış gibi nedenlerle proje döngüsündeki “sonuç” olan “istihdam ve gelir düzeyi artışı” sıfıra inerse verimlilik arttığı halde etkinlik azalmış olacaktır. Diğer taraftan eğer meyve veren fidan sayısı sıfıra inerse ne verimlilikten ne de etkinlikten söz edilebilecektir. Bu örnekte de görüldüğü üzere verimlilik göz ardı edilerek etkinliğin sağlanması mümkün olmadığı gibi verimlilik, etkinliğin sağlanması için tek başına yeterli bir unsur değildir. İşte bu nedenle ancak, “çıktı” ve “sonuç” artışının birlikte değerlendirilmesi halinde optimal kaynak kullanımı ve etkinliğin sağlanmasının mümkün olacağını söyleyebiliriz.

Bu kapsamda verimlilik artışının bir göstergesi olarak kaynak kullanımında israfın önlenmesinin görünümleri;

- Kullanılan kaynaklar aynı kaldığı halde elde edilen çıktının nitelik ve/veya nicelik olarak artması,
- Kullanılan kaynak azaldığı halde elde edilen çıktının nitelik ve/veya nicelik olarak aynı kalması,
- Kullanılan kaynaklar artarken elde edilen çıktının kaynak artış hızından daha fazla artması

şeklinde sıralanabilir.

Birbirinden farklı bu üç koşulun her birinin verimlilik artışı göstergesi olarak nitelenmesinin nedeni üretim sürecinde bu üç koşuldan hangisi sağlanırsa sağlansın birim çıktı maliyetinin düşüyor olmasıdır. Düşen çıktı maliyeti ile artan verimlilik oranı diğer koşullar sabit kaldığında etkinliğin de artmasını sağlayacaktır. Ancak SMY kapsamında etkinliğin artırılabilmesi için birim çıktı maliyetlerinin düşürülmesi yeterli değildir.

Aşağıda sayılan unsurlar kurumda etkinliğin sağlanması önünde engel olabilecek önemli risklerdir. Bunlar:

- 1) *“Sızıntı/israf yani kullanılan kaynaklarla istenilen çıktının elde edilememesi,*
- 2) *Uygun olmayan bir girdi/çıktı oranının baz alınıyor olması (örneğin düşük işgücü etkinliği oranı gibi),*

3) Faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde gecikme,

4) Dışsallıkların saptanmasında ve kontrol edilmesinde yetersizlik” (ECA, 2013: 21).

Bu risk unsurlarının uygulamadaki görünümünü şu şekilde açıklayabiliriz.

1) Sızıntı/israf yani kullanılan kaynaklarla istenilen çıktının elde edilememesi,

Ekonomiklik ilkesi kapsamında söz edilen “israf” daha çok kaynakların elde edilmesi sürecinde yüksek maliyetlerle karşı karşıya kalınması yani finansman israfını ifade etmekteyken genelde etkinlik özelde ise verimlilik söz konusu olduğunda “israf” üretim sürecinde kullanılan girdilerin uyumsuzluğundan veya iş sürecinin optimal çıktıyı elde edecek şekilde planlanmamış olmasından dolayı, kullanılan girdilerle elde edilmesi mümkün olan çıktı ve sonucun elde edilememesini ifade eder. Proje örneğimizdeki fidanların mümkün olan en düşük fiyattan alınmaması suretiyle ortaya çıkacak olan israf ekonomiklik ilkesinin ihlali iken; fidanların uygun olmayan mevsimde dikilmesi durumunda istenilen çıktı/sonuç düzeyine ulaşamaması suretiyle ortaya çıkacak olan israf verimliliğin ve dolayısıyla da etkinlik ilkesinin ihlaline yol açacaktır.

2) Uygun olmayan bir girdi/çıktı oranının baz alınıyor olması

Uygun olmayan bir girdi/çıktı oranının baz alınıyor olması emsallerine veya mümkün olana nispeten verimli olmayan bir üretim sürecini verimli kabul ederek işlem yapılmasını ifade etmektedir. İşgücü verimliliği, makine verimliliği, sermaye verimliliği gibi girdilerin verimliliğinin artırılması etkinliği de arttıracaktır. Bahsedilen girdi verimliliklerinin artırılması ise kurumun iş ve işlemlerinin niteliğine uygun olarak gerçekleştirilecek olan iş etüdü, iş basitleştirme, değer analizi, maliyet analizi, iş tasarımı gibi verimliliği arttırmaya dönük tekniklerin kullanılması suretiyle verimlilikte gelinmesi gereken noktanın baştan saptanmasıyla mümkün olacaktır. Dönemler itibarıyla ne kadar yol alınabildiğini saptamak için ise kurumun geçmiş dönem üretim düzeyi baz alınabileceği gibi (eğer mümkünse) aynı alanda faaliyet gösteren özel kuruluşlar veya sivil toplum kuruluşları verilerinin baz alınması da mümkündür. Bu kıyaslama sonucunda hedefe ulaşmak için halihazırda ulaşılmış olan girdi/çıktı oranının (örneğin çalışan personel sayısı/ dikilen fidan sayısı veya çalışılan gün sayısı/ dikilen fidan sayısı gibi) ne derece optimal olduğu test edilebileceği gibi verimliliği arttırmak adına bu alanda alınması gereken önlemlerin neler olduğunu saptamak da mümkün olabilecektir.

İş süreçlerinin iyileştirilmesi yoluyla uygun bir girdi/çıktı oranına ulaşılması verimliliği artırırken elde edilen “sonuçların” en düşük maliyetle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin saptanabilmesi ve bu konuda gerekli iyileştirmelerin yapılabilmesi için fayda-maliyet analizi, maliyet etkinliği analizi gibi teknik araçlar kullanılarak kaynakların olası kararlar içerisinde en yüksek faydayı sağlayacak olanlara yönlendirilmesi de etkinliği arttıracaktır. Anılan tekniklerin verimlilik ve etkinlik bakımından sağlayacakları fayda bir yana kamu idarelerinin görevlerini yerine

getirirken bu tip sosyal ve ekonomik analizleri gerçekleştirmeleri Kamu Maliyesinin Temel İlkelerinden biri olarak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda da yer almaktadır.

3) Faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde gecikme

SMY kapsamında etkinliğin gerçekleştirilebilmesi için proje sürecinde maliyetlerin düşürülmesi ve nitelik/nicelik artışı sağlansa bile zamanında gerçekleştirilemeyen faaliyetler nedeniyle hedeflenen çıktı ve sonuca ulaşılmasında gecikmeler yaşanacak ve bu süreçte başlangıçta belirlenen hedeflerden sapılması dahi söz konusu olabilecektir. Bu nedenle faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde, planlama aşamasında belirlenen zaman çizelgeleri takip edilmeli ve muhtemel gecikme sebepleri öngörülerek gerekli önlemler alınmalıdır.

4) Dışsalılıkların saptanmasında ve kontrol edilmesinde yetersizlik

Etkinlikle verimlilik arasındaki farkın temel sebebi yukarıda da bahsedildiği üzere dışsalılıkların varlığı nedeniyle çıktı ile sonucun farklılaşmasıdır. Bu bakımdan proje, program ve/veya faaliyetler verimlilik esaslarına uygun olarak gerçekleştirilse bile dışsalılıklar nedeniyle istenilen etkinlik düzeyine ulaşamaması söz konusu olabilir.

Örneğin; ağaçlandırma çalışması için gerekli fidanlar en uygun maliyet koşullarıyla temin edilmiş ve ekonomiklik sağlanmış; iyi bir girdi/çıktı oranı elde edilerek fidanlar en uygun mevsimde, en düşük emekle, en kısa zamanda ve en az maliyetle dikilmiş tüm fidanlar tutmuş ve verimlilik sağlanmıştır. Ancak ilkbahar mevsiminde yaşanan aşırı soğuklar nedeniyle tüm fidanların donması halinde istenilen çıktı elde edilerek verimlilik sağlandığı halde istenilen sonuca ulaşamayacak ve etkinlik de sağlanamayacaktır. Örnekte de görüldüğü üzere dışsalılıkların saptanması ve saptandığı takdirde de kontrol edilmesi oldukça güçtür. Böyle durumlarda etkinliğin sağlanabilmesi adına olası olumsuz dışsalılıklar göz önünde tutularak gerekli önlemlerin alınması, eğer bu mümkün olmamışsa duruma göre dışsalılıkların olumsuz etkilerini ortadan kaldıracak çözümler geliştirilmesi mümkündür. Her iki alternatifin de sağlanamaması ihtimaline karşılık olarak kurumun B ve C planları bulunmalıdır.

C) Etkililik (Effectiveness)

Etkinlik ile verimlilik kavramlarının anlamları konusundaki karmaşanın bir benzeri de etkinlik ile etkililik kavramlarının anlamı konusunda yaşanmaktadır. Bunun nedeni de hem etkinlik hem de etkililik kavramlarının proje/program veya faaliyetin çıktı, sonuç ve etkisi ile ilgili olmasıdır. Oysa etkinlikten farklı olarak “*etkililik, temelde bir hedef seti belirlenmesi ve hedeflenen çıktı, sonuç ve etkinin elde edilip edilememesiyle ilgili bir konudur*” (ECA, 2013: 19). Dolayısıyla diyebiliriz ki çıktı, sonuç ve etki etkinlik tanımında, kullanılan girdilerle ilişkilendirilirken; etkililik tanımında başlangıçta belirlenen hedeflerle ilişkilendirilmektedir. Yani kullandığımız girdilerle optimal çıktı, sonuç ve/veya etkiye ulaşabiliyorsak etkinliği, ulaştığımız çıktı, sonuç

ve/veya etki düzeyi başlangıçta belirlediğimiz hedeflerle uyumluysa etkililiği sağlamış oluruz. Diğer taraftan etkililik söz konusu olduğunda Tablo 1’de de görüldüğü gibi daha kapsamlı bir yaklaşımla hem başlangıçta hedeflediğimiz çıktı, sonuç ve etkiye ne derece ulaşabildiğimizin hem de elde ettiğimiz çıktılarla hedeflediğimiz sonuç ve etkiye ne derece ulaşabildiğimizin sorgulanması daha makul görünmektedir.

“Bir proje ve/veya programın hedeflenen çıktı, sonuç veya etkiyi elde edememesine (yani etkililiği sağlayamamasına) neden olabilecek riskler şunlardır:

1) Politika dizaynında hata yapılması. Örneğin; ihtiyaçların doğru bir şekilde belirlenememesi, hedeflerin belirsiz veya tutarsız olması, kullanılan araçların yetersiz olması veya uygulamanın mümkün olmaması vb.

2) Sürecin yönetiminde hata yapılması. Örneğin; hedeflerin göz önüne alınmaması, hedeflere ulaşmanın yönetim öncelikleri arasında yer almaması gibi” (ECA, 2013: 24).

Bu risk unsurlarının uygulamadaki görünümelerini şu şekilde açıklayabiliriz:

1) Politika dizaynında hata yapılması.

Ekonomiklik ilkesinin değerlendirilmesinde girdilerin elde edilme maliyetlerine dayalı bir yaklaşım söz konusuysa etkinlik ilkesinin değerlendirilmesinde girdiler kullanılarak ulaşılan çıktı, sonuç ve etkinin elde edilme maliyetlerine dayalı bir yaklaşım söz konusudur. Yani her iki ilke de mali boyut ön plana çıkmaktadır. Bir SMY ilkesi olarak etkililiğin değerlendirilmesinde de maliyet önemli olmakla birlikte, bu ilke için maliyet doğrudan değil süreç sonunda elde edilen çıktı, sonuç ve etkinin bizi başlangıçta belirlediğimiz hedeflere ulaştırıp ulaştıramadığı sorgulanarak ölçülebilmektedir.

Diğer taraftan elde ettiğimiz çıktı, sonuç ve etki ile başlangıçta belirlediğimiz hedeflere ulaşmış olsak bile hedeflerimiz ihtiyaçlarla uyumlu değilse, hedeflerimiz birbirinin etkisini ortadan kaldıracak şekilde belirlendiye veya hedeflerimizin öngörülme olumsuz etkileri ortaya çıkmışsa projenin/programın etkililiğinden bahsetmek söz konusu olmayacaktır.

Proje örneğimizde arazinin getirisi yüksek badem ağaçlarıyla ağaçlandırılması amacıyla gerekli kamulaştırma işlemleri yapıldığında; bölge halkının gelir kaynakları ellerinden alınmış olacağından, ağaçların meyve verme ve hasat dönemine kadar yaşanacak yoksulluk nedeniyle projede uzun vadede istenen çıktı ve sonuç elde edilecek olsa bile istenen etki sağlanamayacak ve dolayısıyla projenin etkililiğinden bahsedilemeyecektir.

2) Sürecin yönetiminde hata yapılması

Bir proje ya da programın gerçekleştirilmesinden önce gerekli ihtiyaç analizleri yapılmış ve bu doğrultuda hedefler belirlenerek uygulama aşamasına geçilmiş olsa

bile eğer sürecin yönetiminden sorumlu birimler faaliyetlerin hedeflere uygun olarak ilerlemesini sağlayacak şekilde hareket etmiyorlarsa veya yönetim birimlerinin hedeflere ulaşılmasından daha farklı öncelikleri varsa etkililik ilkesi ihlal edilecektir.

Görüldüğü üzere etkililiğin sağlanabilmesi maliyet odaklı bir çalışmadan ziyade hedeflerin belirlenmesini ve yönetimin belirlenen hedeflere sadakatini gerektirmektedir.

SONUÇ

Geleneksel kamu yönetimi anlayışına alternatif olarak sunulan yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde uygulamaya geçirilmeye çalışılan performans yönetimi, kamu sektöründe stratejik yönetim boyutuyla gelişme gösterdiğinden; mali kaynakların yerinde, verimli ve etkin bir şekilde kullanılması olarak anlaşılmaktadır. Dolayısıyla kamuda performans yönetimi dendiğinde performans yönetimi bileşenlerinden performans denetimi ön plana çıkmaktadır. Performans denetiminin konusu ise mali kaynakların ekonomik, etkin ve etkili bir biçimde kullanılmasını ifade eden sağlam mali yönetim prensibine uygun hareket edilip edilmediğini tespit etmektir. SMY ithal bir kavram olduğundan, uygulamaya ilişkin olarak AB müzakere sürecinde gerçekleşen mevzuat uyumlaştırma çalışmaları ile önemli adımlar atılmış olsa da bir prensip olarak gerektiğinde ve tüm ilkeleriyle birlikte tam bir bütünlük içinde uygulamaya geçirildiği söylenemez. İdare içerisinde IPA fonlarının kullanımını düzenleyen/gerçekleştiren uygulama birimleri tabi oldukları mevzuat nedeniyle bu konuda öncü olsalar da sayıları kamu yönetiminde bir dönüşüm gerçekleştirmek için yeterli değildir. Diğer taraftan kavramın sınırlarının mevzuat içerisinde net olarak tarif edilmemesi ve tercümelerde dil birliğinin bulunmaması süreci daha da zorlaştırmaktadır.

Bu yazıda yapılan açıklamalar genelde SMY prensibinin özelde ise SMY ilkeleri olarak sıralanan ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkelerinin tanımlanması ve uygulamadaki karşılıklarının gösterilmesi amacına dönük olmakla birlikte ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkeleri kapsamında anlatılanlar, ilgili kamu kurumu içerisinde sistemin ideal bir şekilde kurulmuş olması halinde SMY sürecinin nasıl ilerlemesi gerektiği konusunda sınırlı bir açıklama ve örnek niteliğindedir. Sürecin belirtildiği gibi ilerlemesi her şeyden önce iyi organize edilmiş bir iç kontrol sisteminin ve önceden belirlenmiş rollerin varlığını gerektirmektedir.

KAYNAKÇA

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

Azuma, N. (2003), “The Role of Supreme Audit Institution in NPM: International Trend”, *Government Auditing Review*, Vol.10 (March).

Baron, A. (2009), “Performance Management: History and Foundations”, Chartered Institute of Personnel and Development: http://www.cipd.co.uk/NR/rdonlyres/64B9C9FD-8168-4EDC-9B71-DD3D8B5C2B90/0/performance_management_discussion_paper.pdf (Erişim Tarihi: 28.01.2015).

Başbakanlık Genelgesi, 2 (2015, Aralık 08), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/12/20151208-5.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.04.2016)

Bilgin, K. U. (2007), “Kamuda Ölçülebilir Denetime Hazırlık Performans Yönetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 65, (Nisan-Haziran).

Çevik, H. H. (2000), “Polis Teşkilatında Performans Yönetimi”, *Polis Bilimleri Dergisi*, Cilt 2, Sayı 7-8.

Çevikbaş, R. (2012), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Türkiye Uygulamaları”, *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2.

EC, No 2064/97. (1997, October 15), *EUR- Lex*. “Detailed Arrangements for the Implementation of Council Regulation (EEC) No 4253/88 As Regards The Financial Control by Member States of Operations Co-Financed by the Structural Funds.” Official Journal of the European Communities EC, No 2064/97: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1415483935536&uri=CELEX:31997R2064> (Erişim Tarihi 28.01.2015)

ECA (2013), *European Court of Auditors “Performance Audit Manual”*, http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF (Erişim Tarihi: 28.01.2015).

Eroğlu, H. T. (2011), *Kamu Yönetiminde Performans*, Konya: Çizgi Yayınevi.

European Commission (1995, 1996, 1997), *Press Releases*. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-96-212_en.htm?locale=en, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-96-107_en.htm, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-97-98_en.htm, (Erişim Tarihi:28.01.2015).

European Commission (2006), “Welcome to the PIFC World, Public Internal Financial Control”, http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf, (Erişim Tarihi: 28.01.2015).

European Commission (2012), “Financial Programming and Budget Glossary”, http://ec.europa.eu/budget/explained/glossary/glossary_en.cfm#s, (Erişim Tarihi: 28.01.2015).

- European Union (2006), “*Interinstitutional Agreement Between The European Parliament, The Council and The Commission on Budgetary Discipline and Sound Financial Management*”, http://europa.eu/legislation_summaries/agriculture/general_framework/l34020_en.htm (Erişim Tarihi: 28.01.2015).
- European Union (2011), “*Summary of Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002*”. http://europa.eu/legislation_summaries/budget/l34015_en.htm, (Erişim Tarihi: 28.01.2015).
- European Union (2014), *Commission Implementing Regulation (EU) No 447/2014 of 2 May 2014*. http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/financial_assistance/ipa/2014/20140502-commission-implementing-reg-on-ipa2_en.pdf, (Erişim Tarihi:28.01.2015).
- İmirlioğlu, İ. (2012), “Verimlilik Terimleri”, *Anahtar Dergisi*, Sayı 279, (Mart).
- INTOSAI (2004), “*ISSAI 3000 – Standards and Guidelines for Performance Auditing Based on INTOSAI’s Auditing Standards and Practical Experience*”. http://www.issai.org/media/13224/issai_3000_e.pdf, (Erişim Tarihi: 28.01.2015).
- KOSGEB (2014), “*Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı*”, <http://kosgeb.gov.tr/Pages/UI/UluslarArasilliskiler.aspx?refIn=45>, (Erişim Tarihi: 28.01.2015).
- Maastricht Treaty (1992), “*Treaty on European Union, Together with the Complete Text of the Treaty Establishing the European Community*” (Maastricht consolidated version), *Official Journal of the European Communities*, OJ C 191 of 29.7.1992.
- Ortaç, F. R. (2001), Kamu Harcamalarının Etkinlik ve Verimliliğinin Ölçülmesinde Karşılaşılan Sorunlar”, *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, Cilt 16, Sayı 182.
- Özer, H. (1997), *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Özer, M. A. (2005), *Yeni Kamu Yönetimi*. Ankara: Platin .
- Özer, M. A. (2013), Çalışanların Verimliliği İçin Performans Yönetimi, *Kamu İş*, Cilt 13, Sayı 1, 37-57.
- Söyler, İ. (2007), “Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim Uygulanabilir mi? (Engeller/Güçlükler)”, *Maliye Dergisi*, Sayı 157, (Ocak-Haziran).
- Stockman, R. (2006), “*Evaluationsforschung Grundlagen und Ausgewählte Forschungsfelder*”, Göttingen: Waxmann Verlag GmbH.
- UNITAR (1998-1999), “*Guidance Document: Assisting Countries in Preparing a National Profile to Assess the National Legal Infrastructure for Sound Financial Management*”, http://www2.unitar.org/dfm/General_Info/CapacityBuilding/guidance1/docs/tableofcontent.htm, (Erişim Tarihi: 28.01.2015).

ULUSLARARASI MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARININ ULUSAL DÜZEYDEKİ MEVZUAT İLE İLİŞKİSİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Semih ZENCİRKIRAN*

ÖZ

Günümüzde hemen her alanda karşılaştığımız “standartlar”, uluslararası kuruluşların öncülüğünde kurumsallaşmış, belli kurallar çerçevesinde uluslararası seviyede kabul edilen metinler haline gelmektedir. Sonraki aşama ise, uluslararası standartların ulusal düzeyde uygulanması, yani, yasal düzenlemeler ile meşru bir zemine yerleşmesidir. Bu çalışma ile küresel ölçekteki standartlaşma uygulamalarının, muhasebe ve denetim alanındaki seyri ve Türkiye’deki yansımaları anlaşılmasına çalışılacaktır. Bu amaçla uluslararası platformlarda kabul edilen muhasebe ve denetim standartları ile bunları oluşturan kurulların yapısı incelenmiş olup bu standartların Türkiye’de ne şekilde kabul gördüğü, uygulandığı, hangi araçların ve kurumların bu süreçte yer aldığı gibi hususlar üzerinde durulmuştur. Sonuç olarak, muhasebe ve denetim alanındaki standartların tavsiye nitelikli metinlerden, yasal düzenlemeler ile uygulanması zorunlu metinlere dönüştükleri; bu süreçte uluslararası metinlerin tercüme edilerek aynen benimsendiği ve ulusal standartlar haline geldiği, kamu sektörü için oluşturulan standartların özel sektörde uygulanan standartlara yakınsadığı ve aradaki farklılığın giderek azaldığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Standartlaşma, Muhasebe Standartları, Denetim Standartları, Küreselleşme, Yasal Düzenlemeler.

THE RELATIONSHIP OF NATIONAL REGULATIONS WITH INTERNATIONAL ACCOUNTING AND AUDITING STANDARDS: THE EXAMPLE OF TURKEY

ABSTRACT

Today, the standards that we encounter in almost every field of life are first established by an international organization according to a defined due process, and they emerge as internationally accepted written texts. Next stage is to implement those international standards at the national level i.e. to position them on a legal basis with legal regulations. This study aims at understanding the course of the standardization practices at global scale in the fields of accounting and auditing, and their reflections in Turkey. For this purpose, the study focuses on the structure of the internationally accepted accounting and auditing standards and the boards which create them and on issues such as how those standards are accepted and implemented in Turkey and what kind of tools and entities take part in this process. Eventually, it is seen that the standards in the field of accounting and auditing were turned into obligatory texts from advisory tools through legal regulations; that, in this process, international texts were translated and adopted verbatim and became national standards; that the standards established for public sector converged private sector standards; and that the difference in between those gradually diminished.

* Sayıştay Başdenetçisi, semihzencirkiran@sayistay.gov.tr

Keywords: Standardization, Accounting standards, Auditing standards, Globalization, Regulations.

GİRİŞ

18. ve 19. yüzyıl, serbest ekonomi anlayışının Batı Avrupa’da gelişip dünya geneline yayıldığı ve benimsenmeye başlandığı bir dönem olmuştur. Bu dönemde önemli icatlar sonucunda sanayi devrimi gerçekleşirken, üretimde standartlaşma ile kitlesel üretimler ortaya çıkmış ve bu gelişme kapitalist serbest ticaretin itici gücü olmuştur. Kitlesel sanayi üretiminde yaşanan ilk standartlaşma uygulamaları daha sonraki yıllarda tüm sanayi, tarım ve hizmet üretimlerini de içine alacak şekilde ve uluslararası boyutta gelişmiş ve yaygınlaşmıştır.

20. yüzyıl ise, iki dünya savaşı sonrasında devlet müdahalesinin, ekonomik gelişme için gerekli olduğuna inanılan bir dönem olmuştur. Bu dönemde, devletin, ekonomik ve sosyal hayata müdahale ederek refahı artırması beklenmiştir. Bu görevi üstlenen devletler kanun, yönetmelik ve diğer düzenlemelerle yapılacak müdahalenin çerçevesini belirlemiştir. Müdahaleci devlet, görünmez el prensibi ile ekonominin dengeye geleceğini düşünen serbest piyasa taraftarları ve bu prensiplere göre serbest ticaret yapmak isteyen şirketlerin faaliyetlerini sınırlayıcı bir sistem ortaya çıkarmıştır. Her ülkenin kendi müdahaleci ve farklı politikaları; gümrük duvarları, farklı işleyen ticaret ve muhasebe kuralları ile vergi düzenlemeleri serbest ticaretin önündeki engeller olarak karşımıza çıkmıştır.

1970’lerden itibaren başlayan ekonomik serbestleşme uygulamalarıyla kapitalist ekonominin aracı standartlar ile sosyal ve müdahaleci devletin aracı olan yasal düzenlemeler karşı karşıya gelmiştir. Özellikle, uluslararası kuruluşlar tarafından oluşturulan standartların yasal düzenlemeleri etkileme süreci hızlanmıştır.

Türkiye, 24 Ocak 1980 kararları ile ekonomisini serbest piyasaya açan bir ülke olarak, bu süreçten etkilenmiş ve birçok alandaki uluslararası standartı veya standart setini benimseyip kabul etmiştir. Bu alanlardan bir tanesi de muhasebe ve denetim alanıdır. Muhasebe ve denetim alanında uluslararası standartlar benimsenip kabul edildikten sonra bu standartların özel sektörün yanında kamu sektöründe de kullanımına ilişkin yasal düzenlemeler yapılmıştır. Dolayısıyla, uluslararası standartların ulus devletin yasal düzenleme faaliyetine etkide bulunduğu bir süreç söz konusu olmuştur.

Bu çalışmanın amacı, uluslararası alandaki standartlaşma uygulamalarının ulusal düzeydeki yansımalarını anlamak ve bu gelişmeler ile ulus devletin yasal düzenlemeleri arasındaki ilişkinin boyutlarını ortaya koymaktır. Çalışmanın kapsamı, muhasebe ve denetim alanındaki uluslararası standartlar ile sınırlıdır. Ayrıca, Türkiye’deki özel ve kamu sektöründeki yasal düzenlemeler çerçevesinde bu ilişki değerlendirilmeye çalışılacaktır.

1. “STANDART” KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Adam Smith’in, işne üretiminde standartlaşmanın ve işbölümünün etkilerinden ilk kez bahsettiği Ulusların Zenginliği kitabının yayımlanmasından yaklaşık yüzyıl kadar sonra 1901 yılında Londra’da kurulan Mühendislik Standartları Komitesi, (Engineering Standards Committee) dünya tarihinde ilk defa, belli bir ürünün üretimi için standart oluşturan yapı olarak karşımıza çıkmıştır. Daha sonra, ‘Britanya Standartlar Enstitüsü’ne dönüşecek olan bu kuruluşun ardından; farklı cins, çeşit, malzeme ve ölçülerde üretilen ürünlerin ulus devlet içindeki ticaretinde uyuşma ve verimlilik sıkıntılarını gidermeyi amaçlayan ve standart belirleyen kurumlar diğer ülkelerde de kurulmaya başlanmıştır. Bu dönemde savaşlar nedeniyle askeri cephane ve malzeme üretiminde verimliliğin artırılması ihtiyacı, standartlaşmanın itici gücü olmuştur. 1917 yılında Almanya’da “Deutsches Institut für Normung”, 1918 yılında Fransa’da “Commission Permanente de Standardisation” ve 1918 yılında Amerika’da “American National Standard Institute” kurulmuştur. Ulusal devletlerdeki bu gelişme, 1947 yılı şubat ayında Uluslararası Standardizasyon Kuruluşunun (ISO) kurulmasıyla küresel bir platforma taşınmıştır. ISO’nun kuruluş tarihine değin, standartlaşma alanında ortaya çıkan gelişmeler daha çok belli bir ürünün kitlesel (massive) üretimini ilgilendiriyordu. Bu dönemden sonra standart oluşturma kapsamı, hizmet veya diğer herhangi bir süreci içerecek şekilde zaman içinde genişlemiştir (Ping, 2011: 5, 13).

Uluslararası Standardizasyon Kurumu (ISO) “standart” kavramını “uluslararası platformda kabul edilen bir organizasyon tarafından uzlaşma (konsensus) yoluyla kabul edilip onaylanan bir belge” olarak tanımlamaktadır (ISO, 2003: 5). Aynı tanımda bu belgenin “belirli bir faaliyetin veya onun sonuçlarının belirli şartlar altında optimum derecede başarılı olabilmesi için gerekli genel şart ve kuralları ile yapılması gerekenleri” belirteceği ifade edilmektedir. ISO yaptığı bu tanımın altına ilave ettiği notta standartların “bilim, teknoloji ve deneyimlerin ortak bir sonucu olması ve optimum kamu yararını hedeflemesi gerektiği”ni belirtmektedir.

Günümüzdeki örneklerini dikkate aldığımızda, standart olarak ele alacağımız bu belgeyi ortaya koyacak bir organizasyon veya kurumun varlığı, bu kavramın en önemli unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, hangi konular hakkında standart belirleneceği ve belge içindeki teknik bilgi ve özelliklerin neler olacağını belirleyen bir standartlaşma süreci de diğer önemli bir unsurdur.

ISO, kendi çıkardığı standartların kullanılmasıyla elde edilecek faydayı da şu şekilde tanımlamaktadır;

“ ISO uluslararası standartları ürün ve hizmetlerin güvenilir, tehlikesiz ve iyi kalitede olmasını teminat altına almaktadır. Kayıp ve hataları azaltıp, verimliliği artırması ve bu sebeple maliyetleri azaltmasından dolayı iş dünyası için stratejik bir araçtır. Şirketlerin yeni piyasalara açılmasına, gelişmekte olan ülkelerde üretim sektörlerinin belirlenmesine, doğru ve adil bir küresel ticaretin oluşmasına imkân sağlar” (ISO, 2016).

Dolayısıyla, standart kavramının, serbest ticaretin dünya genelinde yapılabilmesini kolaylaştıran bir araç olarak değerlendirildiği görülmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak, sermaye çevrelerinin bu aracı dünya genelinde yaygınlaştırması, standart oluşturulan ürün kapsamını genişletici faaliyetlerde bulunması da kaçınılmaz olmaktadır.

Muhasebe ve denetim alanındaki uluslararası standartların oluşumu ve gelişiminin de bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Zira, günümüzde muhasebe alanında en önemli standart belirleyici yapı olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) Vakfı kuruluş tüzüğü'nün ikinci maddesinde; finansal raporlama standartlarının, yatırımcılara, küresel sermaye piyasalarında yatırım kararları almalarında ve diğer ekonomik kararlarında yardımcı olmayı amaçladığı açıkça belirtilmektedir (IFRS, 2013: 5).

2. ULUSLARARASI MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI İLE STANDART BELİRLEYİCİ YAPILAR

Günümüzde yaygın bir şekilde, ISO'nun tanımladığı anlamda "standart"lar ve standart oluşturan yapıların var olduğu görülmektedir. Ayrıca, 1980 sonrası liberal politika ve iktisadi gelişmelerin bu süreci hızlandırdığı ve bunun sonucunda farklı kültürlerin olduğu, farklı dillerin konuşulduğu coğrafyalarda bile aynı ölçülerde ürün talebinin ortaya çıkmaya başladığı, aynı mali tablonun üretildiği ve benzer kamu politikalarının uygulandığı kolayca gözlenmektedir. Yeni pazarlar arayan sermaye yatırımcısı ve serbest ticareti savunan iş dünyası için önem arz eden bu düzenin kurulmasına sağladığı katkı nedeniyle; uluslararası standart oluşturan organizasyonlar ve uluslararası standartların dünya genelinde yaygınlaştırılması hususu IMF, Dünya Bankası, G20, Basel Komitesi gibi kuruluşlarca da desteklenmekte ve bazı programları bu kuruluşlar tarafından finanse edilmektedir (IMF ve WB, 2011: 6).

Bu gelişmelere paralel olarak muhasebe ve denetim alanında da uluslararası standart belirleyici kuruluşlar ortaya çıkmış ve kabul ettikleri standartları ulus devletler genelinde yaygınlaştırmak için yoğun çaba içine girmişlerdir.

Standart belirleyici uluslararası kuruluşların ortaya çıkışında kamu kesiminden ziyade özel sektör temsilcileri (muhasebeci dernekleri, banka birlikleri, iç denetçiler vb.) etkili olmuştur (Addis, 2012: 14). Bu yapılar bağımsız standart koyucu birimler olduklarını, şeffaf bir süreç sonunda standartların belirlendiğini ve ilgili tüm kesimlere açık bir fikir alış veriş sonucunda standartlarda uzlaşma sağlandığını ifade etmektedirler (IFRS, 2015: 1). Ancak, ifade edilen bu hususların, bağımsızlık başta olmak üzere detaylı olarak irdelenmesi ve gerçekliklerinin bilimsel olarak ortaya konulması gerektiği düşünülmektedir. Muhasebe ve denetim alanındaki en önemli uluslararası standart belirleyici kuruluşlar ve bu kuruluşların yayımladıkları standartlara aşağıda yer verilmiştir;

a) Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), uluslararası muhasebe standardı oluşturma alanında ilk teşebbüs olup 1973 yılında kurulmuştur. Londra merkezli bu komite 1973 ve 2001 yılları arasında 41 tane uluslararası muhasebe standardı (International Accounting Standard/IAS) belirlemiştir. Bu komite, 2001 yılında, görev ve fonksiyonlarını IFRS Vakfı bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) devretmiş ve görevine son verilmiştir.

b) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)

2001 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Found) ve bu vakıf bünyesinde muhasebe standardı oluşturacak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuştur. Daha önceki yıllarda kabul edilen 41 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) bu kurulca da muhafaza edilmiş, ancak bundan sonra oluşturulacak yeni standartların adı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) olarak değiştirilmiştir.

IFRS vakıf tüzüğünde kuruluşun en önemli amacının, küresel düzeydeki ekonomik girişimciye yatırımlarında ve ekonomik karar alma sürecinde faydalı olacak; uluslararası platformda kabul görmüş, yüksek kalitede, anlaşılır ve uygulanabilir finansal raporlama standartları geliştirmek olduğu belirtilmektedir (IFRS, 2013: 5). Ayrıca, IFRS standartları ile ulusal muhasebe standartları arasındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla bu standartların kullanımının teşvik edilmesi, uygulama karışıklıklarının giderilmesi diğer amaçlar olarak tüzükte yer almaktadır.

c) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ile Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS)

IFAC, 1977 yılında, muhasebecilerin ulusal meslek örgütlerinin uluslararası üst örgütü olarak Münih'te kurulmuştur. Bu örgüt, muhasebecilik mesleğinin gelişiminin yanı sıra küresel anlamda standart geliştirmeyi de temel amaçlarından biri olarak belirlemiştir. Bu amaçla bünyesinde şimdiye kadar dört kurul oluşturulmuş olup, her bir kurul kendi alanında uluslararası standart geliştirmektedir.

• Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları Kurulu (IAASB)

IAASB, 1978 yılında “Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi” (IAPC) adıyla kurulmuş, 2002 yılında yeniden yapılandırılarak ismini değiştirmiştir. Bu kurul, strateji belgesine göre, denetim ve güvence konusunda kamu ve özel sektör için dünya çapında standart belirleyen ve bunu yaparken kamu yararı gözetken bağımsız bir yapıdır. (IAASB, 2015: 1). Dünya genelinde uygulanan “Uluslararası Denetim Standartları”nı (ISA) kabul edip yayımlamaktadır.

- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB)

1997 yılında oluşturulan IPSASB, kamu kesimi için muhasebe standartları geliştirmek ve rehberlik amacıyla kurulmuştur. Kurul faaliyetlerinin finansmanında, Dünya Bankası, Asya Kalkınma Bankası, Kanada Profesyonel Muhasebeciler Derneği, Güney Afrika Muhasebe Standartları Kurulu, Kanada, Yeni Zelanda ve İsviçre hükümetlerinden doğrudan veya aynı olarak destek sağlamaktadır. 1997'den beri 31 adet "Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı" (IPSAS) yayımlanmıştır (IPSASB, 2016).

- Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IEASB)
- Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu (IESBA)

d) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) Birliği (INTOSAI) ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Denetim Standartları (ISSAI)

INTOSAI 1953 yılında, ulusal Sayıştayların (Yüksek Denetim Kurumları) uluslararası üst örgütlenmesi olarak kurulmuştur. Bu örgüt de muhasebe ve denetim alanlarındaki standartlaşma faaliyetlerinden etkilenererek, 2002 yılında kamu denetiminin profesyonelce yapılabilmesi ve yüksek kalitede bir çıktı elde edilebilmesi için denetim rehberlerinin ya da yönetmeliklerinin standartlara dayalı olması ve tüm dünya genelinde uygulanması gerektiğine karar vermiştir (INTOSAI Strategic Plan 2005-2010). Bu politikanın yansıması olarak 2010 yılında kabul edilen standartlar seti, ISSAI olarak adlandırılmış ve tüm dünya genelindeki Sayıştayların bu standartları kullanması için çağrı yapılmıştır.(INTOSAI, 2010: 1)

ISSAI'ler, özel sektör için genel kabul görmüş denetim standartlarından (ISA, İç Denetim Standartları) farklı olarak, Sayıştayların organizasyon yapıları, hukuki konumları ve sahip olmaları gereken düzenlemeleri de içeren standartlar getirmekte ve dört düzeye ayrılmaktadır (INTOSAI, 2014: 1).

- Kurucu İlkeler (ISSAI 1)
- Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişine İlişkin Önkoşullar (ISSAI 10-ISSAI 99)
- Temel Denetim İlkeleri (ISSAI 100- ISSAI 999)
- Denetim rehberleri (ISSAI 1000- ISSAI 5899)

Dördüncü düzey ISSAI'ler, INTOSAI tarafından kabul edilen üç denetim türü olan mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi için ayrı başlıklarda sınıflandırılmıştır. Mali tabloların denetimi ile ilgili olan ISSAI 1000 ve ISSAI 2999 arasındaki standartlar, IFAC/IAASB tarafından kabul edilmiş olan "Uluslararası Denetim Standartları"na (ISA), INTOSAI Mali Denetim Alt Komitesince hazırlanan "uygulama notları"nın eklenmesiyle oluşturulmuşlardır. IFAC tarafından hazırlanan standartlar özel sektör ihtiyaçları dikkate alınarak hazırlandığı için kamu sektöründe

özellik arz eden durumları içermemektedir. Bu nedenle, kamu sektöründe yapılan denetimin özellik arz ettiği noktalarda açıklamalar içeren “Uygulama Notları” hazırlanmıştır. Örneğin; IFAC/IAASB tarafından kabul edilen ISA 200 nolu denetim standardı, INTOSAI tarafından aynen kabul edilip, kamu kesimi için özellik arz eden durumları içeren uygulama notu ilave edilmek suretiyle ISSAI 1200 nolu standart elde edilmektedir (INTOSAI, ISSAI 1200).

Şekil 1. ‘ISSAI 1200’ nolu Standart ile ‘ISA 200’ nolu Standardın Metin Kapakları



e) Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

Ulusal ve bölgesel kuruluşlarıyla iç denetimin mesleki gelişimi ve uygulama alanının genişlemesi amacıyla faaliyette bulunan IIA, 1941 yılında, özel sektör iç denetçileri tarafından kurulmuştur. Enstitü, iç denetim mesleğinin profesyonelce ve yüksek kalitede yerine getirilmesini sağlamak için standart oluşturmakta ve iç denetçilerin sertifikalandırılmasına ilişkin programlar yürütmektedir (IIA, 2012: 1).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetim mesleğini tüm yönleriyle kapsayan ve küresel ölçekte uygulanabilirliği olması düşünülen Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesini geliştirmiştir. Yüksek kalitede bir iç denetimi amaçlayan

bu çerçevenin uygulanması zorunlu kısmı; iç denetimin tanımı, Etik Kurallar ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarından oluşmaktadır. Dolayısıyla iç denetim ile ilgili standartlar aslında daha kapsamlı bir bütünün parçasıdır (IIA, 2012: 2).

3. MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARININ TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ VE YASAL DÜZENLEMELERLE OLAN İLİŞKİLERİ

Türkiye’de, Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi toplanması esasına dayalı bir özel sektör muhasebe alt yapısı bulunmaktaydı (Güvemli vd., 2012: 28-29). Bunun yanında, 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile bir devlet muhasebesi sistemi kurulmuş olup, devlet gelir ve giderlerinin kaydı, bütçe ile bağlantısının kurulması, kesin hesabın çıkarılması ve denetimi amaçlanmıştır. Özel sektör yatırımlarının yetersiz olması nedeniyle devlet sermayesi ile kurulan Sümerbank, Sanayi ve Maadin Bankası, Etibank ile Ziraat Bankası ve bunların bünyesindeki iktisadi devlet teşekküllerinin mali yönetimi, muhasebe ve denetimine ilişkin usuller (17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı yasa) o dönemde gelişmekte olan özel sektör kuruluşlarına yol gösterici olmuştur (Güvemli vd., 2012: 39)

1972 yılında, iktisadi devlet teşekkülleri için tasarlanan “Tek düzen muhasebe sistemi” uluslararası gelişmelere paralel bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, muhasebe ve denetim alanında ortaya çıkan küresel standartlaşma çalışmalarının ülkemizdeki yansımalarını, 24 Ocak 1980 sonrasındaki ekonomik yapı içinde daha net bir biçimde görülmektedir. Bu yansımaları kronolojik olarak şu şekilde sıralanabilir:

“-1981 yılında Sermaye Piyasası oluşmuş ve SPK kurulmuştur. Türkiye’de piyasanın oluşmaya başlamasıyla birlikte yine defterler vergi bazlı tutulmuş ve bununla birlikte, finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarını desteklemiş ve açıklanmıştır.

- 1987 yılından sonra Avrupa Birliği’ne tam üyelik için başvurulması sonucunda AB düzenlemeleri etkisinde kalındığı görülmektedir.

- 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulmuştur ve muhasebe mesleğinin sahiplenilmesi ve örgütlenmesi anlamında önemli bir gelişme niteliğindedir.

- 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ akademisyenler tarafından hazırlanmıştır ve Avrupa Birliği ülkelerindeki muhasebe uygulamaları hükümlerine genel olarak uygundur.

- 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde 60 üyeli Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur ve bu kurul 19 adet uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartları yayınlanmıştır. Yasal yaptırım bulunmadığı için çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır.

- 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulması kabul edilmiş olup (4487 nolu Kanun'la), bu kurul 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir ve 9 üyeden oluşmaktadır.

- TMSK'nın stratejisi, uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu standartlar yayınlamaktır.

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile yapılan lisans anlaşmaları çerçevesinde TMSK tarafından, bir kavramsal çerçeve, 38 adet muhasebe standardı, 21 adet yorumdan oluşan uluslararası finansal raporlama standartları setinin çevirisi yapılarak Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

- 2000 yılında Avrupa Birliği tarafından halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı mali tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesi onaylanmış ve Avrupa'da yeni bir dönem başlamıştır.

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankalar için 1 Kasım 2006, Hazine Müsteşarlığı, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketleri için 1 Ocak 2008 Sermaye Piyasası Kurulu, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortakları için 9 Nisan 2009 tarihinde kendi alanları ile ilgili olarak daha önce yayınlamış oldukları muhasebe tebliğ ve yöntemlerini yürürlükten kaldırarak TMS'leri uygulamaya koymuşlardır" (Kocamaz, 2012: 111).

2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) kurulmasıyla artık muhasebe ve denetim alanındaki standart oluşturma yetkisi tek elde ve kamu kesimi ağırlıklı bir yapıda toplanmış olmaktadır. Kurum, daha önce kabul edilmiş TMS'leri aynen benimsemiş, buna ilave olarak IFRS olarak bilinen "Uluslararası Finansal Tablo Standartları"nı Türkçeye tercüme ederek 'Türkiye Finansal Raporlama Standartları' (TFRS) adıyla yayımlamıştır ve yayımlamaya devam etmektedir. Benzer şekilde IFAC/IAASB tarafından oluşturulan "Uluslararası Denetim Standartları" (ISA) da Türkçeye tercüme edilerek Türkiye Denetim Standartları (TDS) olarak yayımlanmaktadır.

Ayrıca, "uluslararası standartlarla uyumlu ulusal standart oluşturma" yetkisiyle donatılmış olan KGK (KGK ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK 9/1-a), oluşturduğu standartların uygulamasıyla ilgili ikincil mevzuatı, diğer bir deyişle yönetmelik, tebliğ sirküler gibi düzenlemeleri yapma yetkisine de haizdir. Sonuç olarak, uluslararası kurumların kabul ettiği standartlar, yönetmelik, tebliğ, sirküler gibi yasal düzenlemelere çevrilerek yaptırımı olan hukuki bir zemin yaratılmış olmaktadır.

Türkiye’de özel sektör için geçerli olan yukarıdaki kronolojik gelişmeler, devlet muhasebesi ve devlet kamu kurumlarının denetimini kapsamamaktadır. Ancak, uluslararası muhasebe ve denetim alanındaki standartlaşma çalışmalarının, Türkiye’deki devlet muhasebesi ve devlet kurumlarının denetimindeki standartlaşma çabalarını ciddi bir biçimde etkilediği düşünülmektedir.

2005 yılında Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK), devlet muhasebesi alanında standart oluşturma ve uygulayıcı düzenlemeler yapma yetkisiyle donatılmıştır. Bu kurul tarafından oluşturulan ve kabul edilen “Devlet Muhasebe Standartları”¹ incelendiğinde; Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının (IPSAS) Türkçeye tercüme edilerek, bazı uyarlamalar dışında, neredeyse aynen kabul edildiğini görmekteyiz. Hâlbuki bağımsız bir kurul olduğu iddiasındaki Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları kurulunca (IPSASB) oluşturulan bu standartların oluşumundaki kamu kesiminin ağırlığı şüphelidir. Zira bu kurul, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki bir kuruldur ve daha ziyade özel sektör kuruluşlarının temsilinin ağırlıklı olduğu bir yapı olduğu üyelerinin incelenmesinden anlaşılmaktadır. IPSAS Kurulunda, kamu kesiminden gelen üye sayısı son yıllarda artırılmış olsa da IFAC bünyesinde yer almasından dolayı bu yapının özel sektör tarafından etki altında bulunduğu söylenebilmektedir (The IPSASB Governance Review Group, 2014;17) Netice itibariyle uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları (IPSAS), Resmi Gazete’de yayımlanarak aynen kabul edilmekte, bütçe ve muhasebe usul yönetmelikleri ve diğer ikincil düzenlemeler yoluyla yasal bir altyapıya kavuşmak suretiyle kamu sektöründe uygulanmaktadır.

Benzer bir durum, kamu kurumlarının denetimi ile ilgili standartlar için de geçerlidir. Türkiye’de kamu denetimi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile iç ve dış denetim olarak iki düzeyde kurgulanmış ve bu denetimlerin “genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları”na uygun olarak yapılacağı belirtilmiştir. İç denetim alanında standartların “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” tarafından oluşturulacağı aynı kanunda ifade edilmiş, dış denetim için ulusal düzeyde standart belirleme yetkisi ise 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile dış denetimi yerine getiren Sayıştaya verilmiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunca 2011 yılında alınan bir kararla “Kamu İç Denetim Standartları” belirlenmiş ve bu standartlar 16.08.2011 tarih ve 28027 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kamu kesimi için ulusal düzeyde kabul edilen bu standartlar; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından oluşturulan “Uluslararası İç Denetim Standartları”nın tercüme edilerek, bazı kelimelerin Türkçeye uyarlanması dışında, neredeyse aynen kabul edilmesiyle oluşturulmuştur.

1 Devlet Muhasebe Standartlarının güncel haline erişim için link: <http://www.dmsk.gov.tr/?p=calismalar>

Dolayısıyla, özel sektör kuruluşlarının temsil ettiği uluslararası bir yapı olan IIA² tarafından kabul edilen uluslararası standartların, Türkiye’de kamu sektörünün denetiminde uygulanmasının yasal düzenlemeler aracılığıyla bir zorunluluk haline getirildiği görülmektedir.

Kamu kesiminde gerçekleştirilen dış denetim konusunda, Türkiye’de oluşturulmuş bir denetim standart seti henüz bulunmamaktadır. Bununla birlikte 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda, dış denetimin “uluslararası kabul görmüş denetim standartları”na uygun bir şekilde yerine getirileceği belirtilmektedir.³ Dış denetim organı olan Sayıştay tarafından hazırlanan “Düzenlilik Denetimi Rehberi”⁴ ve diğer denetim rehberleri dikkate alındığında, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği (INTOSAI) tarafından kabul edilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (ISSAI) denetimler için esas alındığı görülmektedir. Ortada ISSAI’leri veya herhangi bir standart setini açıkça, doğrudan kabul eden bir yönetmelik, tebliğ ve benzeri yasal düzenleme olmasa da yakın gelecekte ISSAI’lerin de diğer örneklerde olduğu gibi nerdeyse hiç değiştirilmeden, benzer yöntemlerle aynen kabul edileceği düşünülmektedir. Ayrıca, mali tabloların denetimi için kabul edilen ISSAI’lerin (1000 ve 2999 arası numaralı ISSAI’ler), IFAC denetim standartlarını aynen içermesi, vurgulanması gereken bir diğer önemli husustur. Böylece, uluslararası bir kamu kuruluşu örgütlenmesi olan INTOSAI, tüm dünyadaki kamu sektörü denetimlerinde özel sektör denetim standartlarının kullanılmasını teşvik etmektedir (INTOSAI, 2010: 1). Standartlar aracılığıyla yapılan bu teşvikler, ulusal boyutta yasal düzenlemelere dönüştüğü ölçüde yasal zorunluluklara da dönüşmüş olmaktadır.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Uluslararası standartların, ulusal düzeyde aldığı şekil, sunum ve uygulama biçimi ülkeden ülkeye farklılık göstermekte olup, bu sürecin iki önemli boyutu vardır. Bunlardan birincisi, uluslararası bir kuruluşun oluşturduğu standartların neredeyse hiçbir değişiklik yapılmadan yasal düzenlemeler yoluyla ulusal mevzuata dâhil edilmesi, ikincisi ise muhasebe ve denetim alanında özel sektör ve kamu sektörü arasındaki uygulama farklılıklarının büyük ölçüde ortadan kalkmasıdır.

Türkiye’de özel sektör için muhasebe ve denetim alanında standart oluşturma fonksiyonu, özel kesim ağırlıklı bir yapıdan kamu kurumu bünyesinde yer alan bir kurula geçmiştir (TÜRMOB’tan Kamu Gözetim Kurumuna). Bunun sonucu olarak

2 Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ile ilgili bilgi için internet broşürü linki : <https://na.theiia.org/aboutus/Public%20Documents/IIA%20Brochure.pdf>

3 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde-35

4 Sayıştay Rehberine erişim için: <http://www.sayistay.gov.tr/Tr/Upload/files/mevzuat/rehberler/rehber-v3.pdf>

standartlar, tavsiye nitelikli kararlardan, yasal düzenleme (yönetmelik, kurul kararı, tebliğ, sirküler vb.) yoluyla yaptırımı olan hukuki zorunluluklara dönüşmüştür. Bu süreçte, uluslararası standartların Türkçeye çevrilmesi, Türk hukuk sistemi ve kamu kesimini dikkate alan küçük çaptaki uyarlamalar dışında olduğu gibi kabul edilmesi yolu seçilmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Denetim Standartları (ISA), Uluslararası İç Denetim Standartları (IIA) gibi standartlar özel sektörde faaliyet gösteren şirketler için tasarlanmıştır. Özel sektör ve kamu sektörü arasındaki muhasebe ve denetim alanındaki mevcut uygulama farklılıklarına rağmen uluslararası standartların kamu sektörü için de benimsendiği görülmektedir. Örneğin, Türkiye’de kamu sektörü için kabul edilen “Devlet Muhasebe Standartları” (DMS), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları’ndan (IPSAS) yapılan uyarlama ile oluşturulmuştur. IPSAS ise IFAC/IPSASB, yani özel sektör temsilcilerinin ağırlıklı olduğu ve bağımsızlığı konusunda tartışmalar bulunan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu bünyesindeki bir kurul tarafından oluşturulmaktadır.

Benzer durum INTOSAI tarafından kabul edilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) için de geçerlidir. INTOSAI, IFAC tarafından kabul edilen ‘Uluslararası Denetim Standartları’nı (ISA) mali tablo denetimi ile ilgili olarak aynen kabul etmiş ve sadece uygulama notu ilavesi suretiyle mali tablo denetimi ile ilgili ISSAI’ler olarak yayımlamıştır. INTOSAI, bünyesinde yer alan üyelerine, yani birer kamu kurumu olan Sayıştaylara, bu standartları kullanma çağrısı yapmaktadır. Bu gelişmeler ışığında, muhasebe ve denetim alanında kamu ve özel sektör uygulamalarının da büyük ölçüde birbirine yaklaştığını ve daha da yaklaşacağını söylemek mümkündür.

KAYNAKÇA

- Addis, Micheal R. (2012), Achieving IASB Independence; Creating an Independent International Accounting Standards Board (IASB) through the Examination and Comparison of the Organizational Structures of the IFRS Foundation, the Financial Accounting Foundation (FAF), and the German Accounting Standards Committee (GASC), Pennsylvania State University.
- Best, Jacqueline (2009), Standarsizing Global Norms and Informalizing Authority: The IMF and World Banks's New Policy Strategies, Paper Prepared for ECPR Joint Sessions, Lisbon 14-19 April 2009 <https://ecpr.eu/Filestore/PaperProposal/8a871ab8-0cfe-4987-a11f-bc79026e91dd.pdf>. (Erişim Tarihi:14.03.2016)
- Demir, Volkan, Oğuzhan Bahadır (2009), UFRS TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon, Nobel Yayın Dağıtım, İstanbul, Şubat.
- Demir, Volkan (2009), TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Nisan, s. 1,2.
- Demirel, Burcu, Utku - Kemal Gürsoy (2011), Mali Çözüm Dergisi, Sayı 103, İstanbul Ocak-Şubat, s. 20.
- Güvemli, Oktay, Arif Aytulun, Bülent Şişman (2013), Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi, MUFİTAD Dergisi, Sayı 4, Ocak, s. 19-49.
- IAASB (2015), IAASB Strategy Document for 2010-2015; Fulfilling Our Public Interest Mandate in an Evolving World, IFAC/ IAASB, http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019_0.pdf, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- IFRS (2013), The IFRS Foundation Constitution; Revised and Approved by the Trustees.
- IFRS (2015), Who Are We and What We Do ? , IFRS Foundation /International Accounting Standards Board (IASB), <http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2015/Who-We-Are-January-2015.pdf>. (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- IIA (2012), IIA Resmi Websitesi, Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, (Erişim tarihi: 14.03.2016).
- IMF and WB (2011), 2011 Review of the Standards and Codes Initiative, Prepared by the Staff of IMF and WB; <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2011/021611.pdf>. (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- INTOSAI (2014), The Purpose of the INTOSAI's Professional Standards, <http://www.issai.org/media/98499/purpose-of-intosais-professional-standards-updated-version-2014.pdf> (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- INTOSAI (2010), Güney Afrika Deklarasyonu; <http://www.issai.org/the-south-africa-declaration/>, (Erişim tarihi: 14.03.2016).

- INTOSAI ISSAI 1200, <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines/> (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- INTOSAI Strategic Plan 2005-2010, INTOSAI Journal Dergisi Resmi Sayfası, <http://www.intosaijournal.org/strategicplan/strategic2005.html>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- IPSASB (2016), IPSASB Resmi Websitesi Ana Sayfası, <http://www.ipsasb.org/about-ipsasb>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- ISO (2003), The Consumer and Standards, <http://www.iso.org/iso/standardsandconsumer.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- ISO (2016), ISO Resmi Websitesi Ana Sayfası; <http://www.iso.org/iso/home/about.htm> (Erişim Tarihi 14.03.2016).
- Kavut, Lerzan, Oktay Taş, (2009), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İsmmo Yayın No:130, İstanbul, s. 44.
- Kaya, İdil (2003), “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-20 Nisan 2003.
- KOCAMAZ, Hilal (2012), Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’deki Oluşum ve Gelişim Süreci, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi Sayı 2, Cilt 2.
- Koç Yalkın, Yüksel (1995), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5399.pdf>. (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- Maliye Tarihçesi, <https://www.maliye.gov.tr/Tarihce/Bakanl%C4%B1k%20Tarihcesi%20.pdf>.
- Örmeci, Ozan (2010), Adorno ve Standartlaşma <http://ydemokrat.blogspot.com.tr/2010/08/theodor-adorno.html>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- Ping, Wang (2011), A Brief History of Standards and Standardization Organizations: A Chinese Perspective, East West Working Papers No:117.
- Sayıştay (2013), Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/issai.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- The IPSASB Governance Rewiew Group (2016), The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Consulation Paper, <http://www.oecd.org/gov/budgeting/IPSASB-Consultation-Paper.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- Usul, Hayrettin ve Kıymık, Hakkı (2010), Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı 12, 2010/2.

PIYASA EKONOMİSİ VE ÖZGÜRLÜK

Murat İNCE*

ÖZ

Bu çalışma, liberal düşüncenin temel unsurlarından biri olan piyasa ekonomisi kavrayışını ve onun özgürlükle olan zorunlu ilişkisini incelemeyi ve sorgulamayı amaçlamaktadır. Bu inceleme/sorgulama, siyaset felsefesinin en önemli konularından biri olan özne-yapı sorunsalının liberal konumlandırılışına ilişkin bir analiz çerçevesi de sunmaktadır. Liberal felsefenin özünü “bireysel özgürlük ilkesi” oluşturur. Tüm liberal kurum ya da değerlerin temelinde bu ilke yatmaktadır. Liberalizmin kendiliğinden doğan düzen ve piyasa ekonomisi anlayışını, bireycilik ve özgürlük ilkelerinin toplumsal ve ekonomik ilişkiler alanına tercüme edilmiş ifadeleri olarak okumak mümkündür. Özgürlüklerin yeşerdiği bir alan olarak piyasanın insanlığın geliştirmiş olduğu kişisel tercih anlamında özgürlük ile etkinliği birleştiren yegâne toplumsal araç olduğu düşüncesi, liberal teoride can alıcı bir öneme sahiptir. Bununla birlikte liberal teorinin, aslen piyasa ekonomisine dayalı bir toplum ya da ekonomi düşüncesi değil, aksine bireysel özgürlük ve kendiliğindenliğe dayalı bir “özgürleşme felsefesi” olduğunu vurgulamak gerekir. Açıktır ki, liberal teori “piyasa ekonomisi” savunusunda “bireysel özgürlük” savunusunda olduğu kadar güçlü değildir. Mükemmeliyetçi tasavvurlardan kaçınmayı kendine şiar edinen birçok liberal, bu güçsüzlük ya da kırılganlığı bir özgürleşme jesti olarak kavrama eğiliminde olacaktır. Gerçekten de Aydınlanmanın kurucu felsefesi olarak liberalizm, Aydınlanma döneminden günümüze özgürlüğün bireyci ve negatif muhtevasının istikrarlı bir taşıyıcısı olmuştur.

Anahtar Kelimeler: Liberalizm, Piyasa Ekonomisi, Negatif Özgürlük, Özgürlük, Kendiliğinden Doğan Düzen.

FREE MARKET ECONOMY AND FREEDOM

ABSTRACT

This study aims to analyze and question the conception of free market economy -which features one of the fundamental elements of liberal theory- and its essential relationship with freedom. This analysis/questioning also serves as an analytical framework with regard to the liberal postulation of agent-structure problematique, which marks one of those most significant arguments of political philosophy. “The principle of individual freedom” constitutes the core of liberal philosophy. This principle underlies the whole set of liberal institutions and values. It is possible to perceive liberalism’s understandings of spontaneous order and free market economy as the translated versions of individualism and freedom principles into the domains of social and economic life. The claim that the market, as a medium where the freedoms flourish, is the only social devise to combine the freedom -as a concept of individual preference developed by the humankind- and efficiency holds a vital significance in liberal theory. Nevertheless, it must be emphasized that the liberal

* Dr. Sayıştay Uzman Denetçisi, muratince@sayistay.gov.tr

theory is not a conception of society or economy originally based on free market economy but rather it is a “philosophy of liberation” based on individual freedom and spontaneity. It is quite apparent that the liberal theory in its defense of “free market economy” is not as strong as in its defense of “individual freedom”. Many liberals, who adopt keeping away from perfectionist understandings as an ultimate principle, will tend to conceive this weakness or fragility as a gesture of liberation. Indeed, as the founding philosophy of Enlightenment, liberalism has been a consistent champion of the individualist and negative content of freedom from Enlightenment to today.

Keywords: Liberalism, Free Market Economy, Negative Freedom, Freedom, Spontaneous Order.

GİRİŞ

Liberal felsefenin özünü “bireysel özgürlük ilkesi” oluşturur. Tüm liberal kurum ya da değerlerin temelinde bu ilke yatmaktadır. Bu ilkeye bağlı kalmanın doğal bir sonucu olarak liberaller, bütüncül (kollektif) bir özgürlük anlayışı geliştirmemişlerdir. Ancak bu tespit, liberal bir toplumsal/ekonomik özgürlük tasarımı söz edilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Zira liberaller toplumsal özgürlüğü, tek tek bireylerin özgürlüğünün tümevarımsal bir çıkarımı olarak kavramaktadırlar. Buna göre, özgür bir toplum, o toplumu oluşturan bireylerin tümünün özgür olduğu bir toplumdur. Hâlbuki kolektivistler özgür bir toplumun, o toplumu oluşturan özgür bireylerin toplamından daima daha fazla bir şey olduğunu düşünmektedirler.

Bireysel özgürlük ilkesiyle toplumsal ve siyasal yaşamın bütüncül düzeni arasında ya da başka bir ifadeyle özne ile yapı arasında nasıl bir ilişki kurulduğu meselesi, liberal teorinin en can alıcı meselelerinden biridir. Liberalizme yönelik birçok eleştiride itiraz konusu edilen ana temanın bireysel özgürlük ilkesinden ziyade liberalizmin kurgulamakta olduğu toplum modeli olması, meselenin önemini bir kat daha artırmaktadır. Liberal teoride özne-yapı ilişkisinin nasıl konumlandırıldığını belirlemeye yönelik en elverişli analiz çerçevesini, kuşku yoktur ki, bireysel özgürlük ile piyasa ekonomisi arasındaki ilişkiler yumağı oluşturmaktadır. Meselenin önemi yine şuradan kaynaklanmaktadır ki, liberal bir toplum modelinin savunulabilmesi, büyük ölçüde özgürlük ile piyasa ekonomisi arasında kurulan makul ve tutarlı bir ilişkinin savunulabilir olmasına bağlıdır. Öyle ki, bir toplumsal müessese olarak piyasa ekonomisinin yokluğunu veri alan olası bir siyasal liberalizm savunusunun “liberal” sıfatını taşıması son derece güçtür.

Bu çalışma, liberal düşüncenin temel unsurlarından biri olan piyasa ekonomisi kavrayışını ve onun özgürlükle olan zorunlu ilişkisini incelemeyi ve sorgulamayı amaçlamaktadır. Doğal olarak bu inceleme/sorgulama, aynı zamanda yukarıda belirtilen özne-yapı ilişkisinin liberal konumlandırılışına ilişkin bir analiz çerçevesi de sunmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde piyasa ekonomisinin mahiyeti

belirlenmekte, ikinci bölümünde piyasa ekonomisi ile özgürlük arasındaki ilişki irdelenmekte, üçüncü bölümde piyasa ekonomisine yönelik belli başlı eleştiriler özetlenmekte ve son olarak dördüncü bölümde de piyasa ekonomisine yönelik eleştirilere liberallerce verilen yanıtlar ele alınmaktadır.

1. PİYASA EKONOMİSİ

Piyasa ekonomisi, liberal düşüncenin temel unsurlarından biridir. Liberalizmin felsefi bir düşünce geleneği ya da ekonomik/siyasal bir teori biçiminde algılanmasına bağlı olarak öne çıkartılan noktalar farklılık arz etmekle birlikte, liberal düşünürlerin görüşleri sistematik bir biçimde ele alındığında, “serbest piyasa ekonomisinin” liberal düşüncenin en ayırt edici ortak temalarından biri olduğu görülür. Nitekim doğal hukuk, doğal haklar, özgürlük, doğal düzen, bireycilik, özel mülkiyet, devletin sınırlılığı, müsamaha, özel hayat, gönüllü işbirliği, barış, adalet gibi geleneksel liberal değer ya da kavramlarla “serbest piyasa ekonomisi” arasında zorunlu bir mantıksal bağlantı olduğu sıklıkla vurgulanmıştır (Yayla, 2000b: 127).

Piyasa ekonomisini özellikle iktisadi terimlerle açıklama eğilimleri, onun öncelikli olarak toplumsal bir müessese olduğu gerçeğinin göz ardı edilmesine yol açmıştır.¹ Gerçekte piyasa ekonomisi kavrayışı, liberal düşüncede köklü bir yere sahip olan “kendiliğinden doğan düzen”² anlayışının mübadele ilişkileri alanındaki tezahürlerinden biridir. Burada geçen mübadele ilişkileri deyiminin ekonomik ve ticari ilişkilere hasredilemeyeceği açıktır. Zira kendiliğinden doğan düzen anlayışı, hem toplumsal hem de ekonomik içerimleri olan kuşatıcı bir anlama sahiptir. Nitekim Atilla Yayla’ya göre, kendiliğinden doğan düzen çeşitli veçheleri olan bir sosyal ilişkiler düzenidir ve ekonomik hayat bunlardan yalnızca biridir, kesinlikle hepsi değildir (Yayla, 2000b: 161). Norman Barry de piyasanın, bireyler tarafından arzularının etkili biçimde tatminin bir mekanizması olarak kendiliğinden geliştirilen bir sosyal kurum olduğuna işaret etmektedir: “Piyasalar, eşyaların ve hizmetlerin nisbi fiyatlarına bağlı olarak mübadele edilmesiyle ilişkilendirilir; buna rağmen, bu

1 Piyasanın ekonomist bir perspektifle ele alınarak devlet, piyasa, hane ve şirketten oluşan kurum ya da aktörlerin ilişkiler ağına indirgenmesi gerek piyasa savunucularının gerekse de piyasa eleştirmenlerinin sıklıkla yaptığı bir hatadır. Piyasa toplumlarında doğrudan ya da dolaylı olarak ekonomik yaşamın merkezinde olan ekonomik ve ekonomi dışı örgütlenmeler bulunmaktadır. Sözelimi ticari olmayan bilimsel topluluklar buna bir örnektir. Bilimsel topluluğun ürünleri modern dünyanın ekonomik yaşamı için merkezi bir önem taşır. Yine de birçok liberal düşünür piyasanın salt ekonomik ilişkiler ağına indirgenemeyecek toplumsal bir müessese olduğu konusunda hemfikirdir. Konunun eleştirel bir tartışması için bkz. (O’Neill, 2001: 13-14).

2 Yayla, klasik liberalizmin temel unsurlarını dört başlık altında sınıflandırmakta ve “kendiliğinden doğan düzen ve piyasa ekonomisini” ortak bir unsur olarak ele almaktadır. Ona göre, klasik liberalizmin diğer unsurları; “bireycilik”, “özgürlük” ve “hukukun hâkimiyeti ve sınırlı devlet”tir (Yayla, 2000b: 127-177).

onların tek özelliği/biçimi değildir. Mesela, fikirler ve değerlerde de piyasalar olabilir ve aşikârdır ki demokratik siyasi sistemlerde oy piyasaları vardır” (Barry, 2004b: 73).

Klasik liberalizmin kendiliğinden doğan düzen anlayışını Locke’un doğal haklar düşüncesinden çıkartmak mümkündür. Her insanın doğuştan sahip olduğu hayat, özgürlük ve mülkiyet hakları Locke’un izinde yorumlandığında, kendiliğinden doğan düzen anlayışıyla karşılaşılır. Yayla bunu şu şekilde açıklamaktadır: “Her bireyin hayatını idame ettirmek için gerekli eylemleri yapmak hakkı vardır. Bireylerin özgürlüğünün korunmasındaki en önemli nokta, siyasal toplumun oluşturulmasından sonra, onların siyasal yönetime karşı korunmasıdır. Devletin bireylerin hayatına müdahalesi sınırlandırılmalıdır ve bireylerin ne devletin ne de başka bireylerin tecavüz edebileceği bir *özel alanı* vardır. Mülkiyet ise, hayat ve özgürlük haklarının sözde kalmanın ötesine geçerek bir anlam kazanması, somut haklara dönüşebilmesi için kaçınılmaz olarak var olması gereken bir haktır. Eğer bu haklar varsa, böyle yorumlanıyor ve uygulanıyorsa ortaya çıkacak düzen, kendiliğinden doğan düzen olacaktır” (Yayla, 2000b: 155).

Klasik liberal gelenekte kendiliğinden doğan düzen ve piyasa ekonomisi anlayışının en veciz ifadelerinden birini Adam Smith’in meşhur “görünmez el” (invisible hand) metaforunu kullandığı şu satırlarında görmek mümkündür;

“Her insan, sürekli olarak, sahip olduğu sermayeye en yüksek kazancı sağlayacak alanları araştırır. Ferdin peşinden koştuğu kazanç, toplumun değil kendisinin kazancıdır. Kendi çıkarını kollayarak işe koyulan insan, farkında olmayarak, toplumun da çıkarlarına en uygun düşen alana yatırım yapar. O halde kendi çıkarı peşinde koşan insan, görünmez bir el yardımıyla, başlangıçta hiç düşünmediği toplumsal bir amaca hizmet eder” (Smith, 1976: 477).

Adam Smith’in görünmez el metaforuyla betimlediği ve açıkça merkezi bir planlamanın ya da kumandanın konusu olmadığı anlaşılan şey, gerçekte fiyat mekanizmasından ibarettir. Buna göre, özel mülkiyete ve sözleşme özgürlüğüne dayalı bir ekonomide, piyasa fiyatları, kendi çıkarlarını düşünen bireylerin eylemleriyle toplumun refahını bütünleştirir, ahenkli bir hale getirir.

Klasik liberalizmin en önemli yorumcularından biri olan F. A. Hayek, fiyat mekanizmasının harikulade bir işleyişe sahip olduğunu belirtmektedir. Zira fiyat mekanizması, üzerinde anlaşmaya varılan hedefler veya çıkarılacak talimatlar gerektirmemekte ve herhangi bir bilince sahip olmamakla beraber binlerce çeşitlilikteki malı en verimli kullanım terkiğine yöneltilmektedir (Hayek, 1948: 87). Yine Hayek’e göre, piyasanın, ortak amaçlar hiyerarşisine hizmet etmeyen, ama her kişinin kendi bireysel amaçlarını takip ederken diğerleriyle karşılıklı olarak yardımlaşarak işbirliği yapabildiği kendiliğinden işleyen bir düzeni vardır ve bu düzenin işleyişinden daha fazlasını istemek makul değildir (Hayek, 1948: 42). Benzer bir argüman çağdaş liberalizmin güçlü simalarından Barry tarafından da dile getirilmektedir. Barry, piyasanın bireysel istekleri belirlemenin ve tatmin etmenin bir aracı olduğunu ve

mantıksal olarak bir dizi sahiplik/mülkiyet sistemiyle uyuşabildiğini kaydetmektedir. Ona göre, piyasa sistemi, özünde, bir âdemi merkezîyetçi (merkezileşmemiş) süreçte bireylere zevkler, üretim teknikleri, kaynaklar ve benzeri konularda bilgi nakletmeye yarayan bir işaret (sinyal) cihazıdır (Barry, 2004b: 74).

Liberal teori, piyasa ekonomisinin ana alternatifinin (ya da mefhum-u muhalifinin) “kumanda ekonomisi” ya da “planlı ekonomi” olduğunu vurgular. Henry Hazlitt’e göre, ekonomik hayatı organize etmenin yalnızca iki yolu vardır. İlkinde, ailelerin ve bireylerin gönüllü tercihleri ve gönüllü işbirlikleri ekonomik hayatı organize eder. Bu düzenlemeye “serbest piyasa” denir. Diğerinde ise, bir diktatörün emirleri bunu yapar. Buna ise, “kumanda ekonomisi” adı verilir (Hazlitt, 2004: 89). Dünya gerçekliğinde, bu iki modelden hiçbirisi saf haliyle karşımıza çıkmamakta, genellikle her ülkede bu iki modelin bir karışımına rastlanmaktadır (Yayla, 2004a: 139). Ancak Hazlitt, eğer ekonomik sistem serbest piyasa ekonomisi ile kumanda ekonomisinin bir karışımı ise bu ekonominin kumanda bölümünün sürekli genişleme eğiliminde olduğuna işaret etmektedir. Hazlitt’e göre, kumanda ekonomisinde görülen genişleme eğilimi daima politik voluntarizm ya da müdahalecilikle ilişkiliyken, piyasa güçlerinin gelişiminde kendiliğindenlik vasfı çok daha belirgindir (Hazlitt, 2004: 90-91).

Gwartney ve Stroup’a göre, ekonomiyi merkezi planlama yöntemiyle düzenlemeye eğilimli kişilerin “görünmez el ilkesi”ni kavrayabilmesi çok güçtür. Zira onlar, kaynakların verimli bir biçimde kullanılabilmesi için merkezi bir otoritenin müdahalesinin şart olduğunu düşünürler: “Oysa “görünmez el ilkesi”, böyle bir şeyin gereksizliğini vurgular. Özel mülkiyetin ve mübadele özgürlüğünün olduğu bir ekonomide piyasa fiyatları milyonlarca tüketici, üretici ve kaynak sahibinin tercihlerini kendiliğinden derler toplar ve birbirleriyle uyumlaştırır. Fiyat sistemi, tüketicinin tercihleriyle birlikte, maliyetle, zamanlamayla, kuruluş yeri seçimiyle ve merkezi bir otoritenin tek başına algılayamayacağı kadar çok sayıda konuyla ilgili bilgiler sağlar” (Gwartney ve Stroup, 2004: 20).

Liberallere göre, piyasa ekonomisini kumanda ekonomisinden ayıran en önemli hususlardan biri, piyasa ekonomisinin tek bir amaçlar ve değerler skalasına dayanmamasıdır. Kumanda ekonomisinin aksine piyasa ekonomisi, aynı anda birbirinden farklı hatta birbiriyle çatışma içinde olabilen çok sayıda amaç ve değerlerin izlenmesine ve benimsenmesine imkân tanır. Bu niteliğiyle piyasa ekonomisi, “gücün temerküzünü önleyen bir yöntem olarak bireylerin ve birey gruplarının otonom varlıklar hüviyetiyle kalabilmelerini ve böylece onlardan oluşan sivil toplumun ortaya çıkabilmesini ve ayakta kalabilmesini sağlar” (Yayla, 2004a:145). Buna karşılık kumanda ekonomisinin merkezi planlama mantığı güç temerküzünü zorunlu kıldığından, bu zorunluluk uzun vadede sivil toplumun kamusal alan içinde bütünüyle massedilmesini ve böylelikle topluma tek bir amaçlar ve değerler skalasının empoze edilmesini kaçınılmaz hale getirir. Bu olgu, kumanda ekonomisi ile yönetilen ülkelerin neden zamanla totalitarizme sürüklendiklerini de açıklar mahiyettedir.

2. PİYASA EKONOMİSİ VE ÖZGÜRLÜK İLİŞKİSİ

Liberalizmin kendiliğinden doğan düzen ve piyasa ekonomisi anlayışını, bireycilik ve özgürlük ilkelerinin toplumsal ve ekonomik ilişkiler alanına tercüme edilmiş ifadeleri olarak okumak mümkündür. Başka bir deyişle, bireycilik ve özgürlük ilkelerinin doğal sonucu, kendiliğinden doğan düzen ve piyasa ekonomisi anlayışı olmaktadır. Bireysel özgürlükle piyasa düzenine dayalı özel mülkiyet arasında özel bir ilişki olduğu tezi, klasik liberallerce sıklıkla savunulan bir tez olmuştur. Bu tezin dayandığı temel argümanlardan biri, piyasa düzenine dayalı özel mülkiyetin olmadığı bir yerde bireysel özgürlükten (ve aynı zamanda özgürlüğün olası başka biçimlerinden de) söz edilemeyeceği şeklindedir.

2.1. Liberal Özgürlük Anlayışı

Klasik liberal gelenek, özgürlüğü negatif edimli bir hak olarak tanımlamıştır: Birey, istediği kişi olmakta ve istediği gibi hareket etmekte özgürdür, ama başkalarının özgürlüğüne müdahale etmemek şeklinde negatif bir ödev ile yükümlüdür. Bu yargı, genel olarak liberal-negatif özgürlük anlayışını yansıtır. Birey ve bireycilik, liberal-negatif özgürlük anlayışının temel değerleridir. Buna göre birey, kendini ve amaçlarını gerçekleştirmek için ihlal edilemez özel alana ve dokunulmaz “kişilik” haklarına sahiptir.

Liberal teoride negatif özgürlük kavramının farklı tanımlamalarına rastlanır. Isaiah Berlin negatif özgürlüğü, bir bireyin istek ve amaçlarının gerçekleştirilmesi önündeki potansiyel tüm dış “engellerin yokluğu” (Berlin, 1969: 165) olarak tanımlamışken, Hayek’te negatif özgürlük asıl olarak “zorlamanın yokluğu”dur (Hayek, 1960: 11-12). Rothbard ise negatif özgürlüğü, “bireyin kendisine, mülkiyetine ve mülkiyetinden kaynaklanan haklarının tüm türevlerine fiziksel bir tecavüzün olmaması” (Rothbard, 2002: 218) şeklinde tanımlamıştır. Bunlara “müdahalesizlik”, “sınırlamaların yokluğu” ya da “kısıtlanmamışlık” şeklindeki tanımlar da eklenebilir.³ Liberal teori açısından bakıldığında, bu tanımlamalar arasında gerçekte yapısal bir farklılık bulunmamaktadır. Zira tüm bu ve benzeri tanımlamaların ortaklaşa paylaştığı, dolayısıyla negatif özgürlük kavramının özünü oluşturan temel fikir; bireyin başkaları ve devlet tarafından asla müdahalede bulunulmaması gereken özel bir alana sahip olduğu fikridir. Liberal-negatif özgürlük tanımına ilişkin daha geniş

3 Çoğu liberal düşünür, bireyin özgürlüğünü engelleyen başkalarının kasıtlı eylemleri olduğunu ve bilinen anlamda özgür olmamanın örneklerinin bu türden olduğunu dile getirir. Ancak Barry’ye göre, bu zorunlu olarak böyle değildir. “Bir kimsenin başka birisini yanlışlıkla bir odaya kilitlemesi durumunda olduğu gibi, kişinin özgürlüğünün başka birisinin eylemleri tarafından kasıtlı olmayan bir şekilde sınırlanabileceği ileri sürülmüştür” (Barry, 2004a: 217). Barry, bu tür örneklerin sosyal ve siyasi teorisyeni fazla ilgilendirmediğini; çünkü onun asıl derdinin siyasi ve başka otoritelerin özgürlüğe getirdikleri sınırların haklılığıyla ilgili olduğunu (ve kastın da bununla bağlantılı olduğunu) vurgular. Ona göre, özgürlük, zorlamanın yokluğudur. “Özgür insanların eylemleri, başkaları tarafından bilinçli olarak belirlenmiş olmayan eylemlerdir” (2004a: 223).

çerçevede yürütülen tartışmalar, neyin “engel”, neyin “müdahale”, neyin “sınırlama” ya da neyin “zorlama” sayılıp sayılmayacağıyla ilgili olarak ortaya çıkmaktadır.

Liberal-negatif özgürlüğün önemli bir özelliği de dışsal bir özgürlük kavrayışını içermesidir. Klasik liberallerin özgürlüğü özcü ve faydacı yaklaşımlarla temellendirme çabaları (Locke ve Mill) bir yana, liberaller, özgürlüğün metafizik/içsel temellendirmelerine büyük ölçüde karşı çıkarlar. Özgürlük, insanın doğuştan sahip olduğu bir takım gizemli olanaklar, yetiler ya da potansiyellerle ilgili olmaktan çok, dış dünyanın (toplumsal, siyasal ve ekonomik yaşamın) dolayımını gerekli kılan ve kazanılması için uğraş verilmesi gereken pratiklerle ilişkilidir. Başka bir deyişle, özgürlük insanlar arası, toplumsal bir olgudur, doğal-fiziki bir olay değildir. Özgürlük sorunu, toplumsal ilişkilerde ortaya çıkan belirli sınırlama, engelleme ya da müdahaleler bağlamında anlam kazanır. Yayla’nın Hayek’in özgürlük anlayışı ile ilgili olarak belirttiği üzere; “insanın fiziksel dünyayla ve hatta kendi iç dünyası ve zihni ve fiziksel yetenekleriyle olan ilişkisi, özgürlük çerçevesinde mütalaa edilebilecek konular değildir, özgürlük doğal-fiziksel değil, sosyal bir olaydır, ancak sosyal ilişkiler bağlamında var veya yok olabilir” (Yayla, 2000a: 22).

Rasyonel özerk birey düşüncesi liberal teoride önemli bir yer tutmakla birlikte, liberaller makro planda akılcı toplum düşüncesine ve toplumsal ve siyasal yaşamın akılcı düzenlemelere konu edilmesine karşı çıkarlar. Bu yaklaşımın ardında, Hume geleneğini izleyen liberallerin insan aklının sınırlı olduğuna ilişkin düşüncesi yatar. Özgürlüğü güç, yetenek ya da iktidar ile ilişkili bir değer olarak gören pozitif özgürlük anlayışına karşılık negatif özgürlük savunusunun gerisinde de aynı Hume’cu anti-rasyonalist/emprisist ilke gizlidir. Özgürlük doğru şeyi yapmak veya değerli amaçları gerçekleştirmeye çalışmak değildir. “Özgürlüğünü değersiz etkinliklerde tüketen bir kimse potansiyellerini en yüksek noktasına çıkaran bir kimse kadar özgürdür” (Barry, 2004a: 219). Buradaki fikir, özgürlüğün zorunlu olarak hatalı davranma veya yanlışlar yapma özgürlüğünü de içerdiği. Bu da insanların hatalarından bir şeyler öğrenebilecekleri ve toplumsal ilerlemenin buna bağlı olduğu düşüncesiyle yakından ilişkilidir.

2.2. Özgürlük ve Özel Mülkiyete Dayalı Piyasa Düzeni

Klasik liberallere göre, özgürlük ve özel mülkiyet çok yakından ilişkili kavramlardır. 18. yüzyıldan günümüze klasik liberaller, özel mülkiyete dayalı, herkese kendi hayatını dilediğince yaşama (emek ve sermayesini dilediğince kullanma) olanağı tanıyan ekonomik bir sistemin bireysel özgürlükle eşsiz bir biçimde uyumlu olduğunu vurgulamışlardır.⁴ Esasen klasik liberaller ve liberteryenler, özgürlük ve

4 Buradaki uyum fikri, liberal özgürlüğün klasikleşmiş savunusunu yapan J.S. Mill tarafından da işlenmektedir. Ona göre, bireysel özgürlük ilkesi en az sözde serbest ticaret doktrini kadar (eşitlikçi) somut temellere dayanır (Mill, 2004: 159). Ne var ki, Mill’in altını çizdiği önemli bir husus, bireysel özgürlük ile ekonomik özgürlüğün meşruluk temellerinin birbirinden bütünüyle farklı olduğudur. “Principles of Political Economy”de Mill, bireysel özgürlüğün özel mülkiyet olmaksızın gelişip gelişemeyeceğine dair sorunun tartışmaya açık olduğunu vurgulamıştır (Mill, 1976: 210).

mülkiyetin bir bakıma aynı şey olduğunu sıklıkla ileri sürmüşlerdir; örneğin özgürlük haklarını da içeren tüm hakların mülkiyetin biçimleri olduğu veya mülkiyetin kendi başına özgürlüğün bir biçimi olduğu öne sürülmüştür (Steiner, 1994: 209-40). Özel mülkiyete dayalı piyasa düzeni böylece özgürlüğün somutlaşması olarak görülmüştür (Robbins, 1961: 104). İnsanlar sözleşme yapmakta, emeklerini satmakta veya yaptıkları tasarrufu dilediklerince yatırıma dönüştürmekte serbest olmadıkları sürece gerçekten özgür değildirler. Barry’ye göre, özel mülkiyetin varlığının kişisel özgürlüğün yeterli bir şartı olduğu düşüncesi kesinlikle doğru değildir. “Nitekim, özel mülkiyete izin verdiği halde, ifade özgürlüğünün bütün biçimlerini yasaklayan pek çok otoriter rejim örneği vardır. Bununla beraber, deneyimler özel mülkiyetin özgürlük ve (kişisel) bağımsızlık için zorunlu bir şart olduğunu düşündürmektedir” (Barry, 2004a: 220).

Klasik liberaller, özgürlük ve özel mülkiyetle ilgili ikinci bir argüman öne sürmüşlerdir. Kazanç özgürlüğü üzerinde durmak veya özel mülkiyeti insan özgürlüğünün sadece basit bir unsuru olarak ele almak yerine bu ikinci argüman, özel mülkiyetin özgürlüğün korunması için tek etkili araç olduğunu vurgular. Buradaki fikir, özel mülkiyete dayalı serbest piyasa ekonomisinden kaynaklanan iktidar çözünmesinin kişilerin özgürlüğünü devlet müdahalesine karşı koruyacağı fikridir. Hayek bu konumu şu argümanla savunur: “Basın araçları devlet kontrolündeyse basın özgürlüğü olamaz, ihtiyaç duyulan yerler kontrol altındaysa toplanma özgürlüğü olamaz, ulaşım araçları devlet tekelindeyse seyahat özgürlüğü olamaz” (Hayek, 1978: 149).

Özgürlüklerin yeşerdiği bir alan olarak piyasanın insanlığın geliştirmiş olduğu kişisel tercih anlamında özgürlük ile etkinliği birleştiren yegâne toplumsal araç olduğu düşüncesi, liberal teoride can alıcı bir öneme sahiptir. Liberal ekonomik özgürlük, bireylerin serbestçe ve kendi iradeleri ile değer mübadele edebilecekleri bir alana (piyasaya) ihtiyaç duymaları anlamı taşır ve bu alan “özel mülkiyet, sözleşme ve girişim özgürlüğü ve serbest rekabet” gibi bir dizi temel ilkeyle yakından ilişkilidir. Özgürlükle özel mülkiyetin bir bakıma aynı şey olduğu şeklindeki liberteryen tez bir yana, liberal teori, özgürlüğün ancak özel mülkiyet ve piyasa ile anlamlı ve etkin olacağı düşüncesinde büyük ölçüde hemfikirdir. Dolayısıyla kişisel özgürlüklerle ekonomik özgürlükler arasında kopmaz bir bağ vardır.

3. PIYASA EKONOMİSİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER

Piyasa ekonomisine yönelik belli başlı eleştirileri dört başlık altında toplamak mümkündür. Bu eleştiriler piyasa ekonomisinin sırasıyla ahlak, fakirlik, adalet ve özgürlükle ilişkisi üzerinde durmaktadır. Buna göre; piyasa ekonomisinin “laissez-faire”ci ideolojisi ahlaksızlığı teşvik etmekte, servet ve zenginliğin imtiyazlı bir sınıfın (burjuvazi) elinde toplanmasına yol açarak nüfusun büyük bir kesiminin yoksullaşmasına neden olmakta, iktisadi kaynakların eşitsiz dağılımını körükleyerek

adaletsizliğe yol açmakta ve tüm bunların bir sonucu olarak da bireysel ve toplumsal özgürlüğü yok etmektedir. Aşağıda bu eleştiriler kısaca özetlenecek ve izleyen bölümde bu eleştirilere piyasa ekonomisi taraftarlarınca verilen yanıtlar ele alınacaktır.

Piyasa ekonomisine yönelik eleştiriler genellikle bu modelin rasyonalist/mükemmeliyetçi bir toplum tasavvuru üzerine kurulu olduğu şeklinde yaygın bir kaniya dayanmaktadır. Bu çerçevede piyasa güçlerine neredeyse bir tanrısallığın izafe edilmekte olduğu düşünülmekte ve ahlaki kaygıları olmayan bireylerin bencilce girişimlerinden bütüncül bir dengenin⁵ açığa çıkmasının beklenemeyeceği fikri (İnsel, 2001: 10-19) sıklıkla vurgulanmaktadır. Liberal düşüncenin mükemmeliyetçi argümanlardan bütünüyle bağımsız olmadığı ortada olmakla birlikte, piyasa ekonomisine yönelik eleştirilerde özellikle “bencil birey prototipi”nin ya da “spekülatif denge fikri”nin öne çıkarılmakta olması, buna karşılık piyasa ekonomisinin özünü oluşturan özgür bireyin davranışlarından açığa çıkması umulan düzenliliklerle (catalactics)⁶ pek ilgilenilmemesi, diğer bir anlatımla liberal siyasal/toplumsal süreçlerin özgürleştirici bir belirsizlik retoriğiyle ya da praksiyesiyle olan olumsal ilişkisinin göz ardı edilmesi, liberal düşünürlerin sıklıkla indirgeyici olmakla suçladıkları eleştirel bir tema olagelmıştır.

Piyasa ekonomisine yönelik en sık dile getirilen eleştirilerden birincisi, piyasa ekonomisinin kurumlarının ve mübadele ilişkilerinin ahlaki temellere dayanmadığı veya ahlaksızlığı teşvik ettiği yönündedir. Bu eleştirinin temelinde ahlaki kaygılardan uzak bir şekilde sadece kazanç hırsıyla hareket etmekte olan “bencil birey” prototipi yatmaktadır. Buna göre, piyasa ekonomisinin bencil aktörleri kendi menfaatlerinden başka bir şey düşünmemekte; kişisel menfaatlerini gerçekleştirmek için, hiçbir kural tanımadan, ahlak (ve hukuk) kurallarını hiçe sayarak amansız bir ekonomik faaliyete girişmektedirler. Bu nedenledir ki, piyasanın bir güç tarafından kontrol edilmesi; insanların menfaatleri uğruna ahlak tanınamazlık yapmalarının, ahlak kurallarını

5 Piyasa ekonomisinin, bütün ekonomik planların eksiksiz biçimde koordinasyonu anlamında “mükemmel bir denge” fikrini içerdiği yönünde yaygın bir kanaat vardır. Barry bu kanaatin yanlış olduğunu; piyasanın bir dengeden ziyade bir süreç olarak görülmesi gerektiğini ve bu sürecin kar motifi ve girişimcilik olmadan işleyemeyeceğini belirtmektedir. Barry’e göre, piyasa süreci teorisinde mübadele sistemi, bir anlamda, daima dengesizlik halindedir. “Piyasa bir “keşif tarzı/usulü”dür, bu usul yoluyla, dur durak bilmeyen bireyler, daima, insan ihtiyaçlarını tatmin etmenin yeni yollarını ararlar. Gerçek dünyada mükemmel (tam) rekabet bir hayaldir. Çünkü her zaman düzeltilecek fiyat farkları vardır” (Barry, 2004b: 75-77).

6 Barry, Hayek’e atfen, “catalactics” kavramının bireysel insan davranışlarının niyetlenmemiş/amaçlanmamış sonuçlarını ifade etmede “ekonomi” kavramından daha iyi bir kavram olduğunu belirtir. Ona göre, catalactics kavramı, bütün ekonominin bildiğimiz anlamdaki etkinliğiyle değil, bireylerin kendi emek ve mülkiyetlerini kişisel gayelerini gerçekleştirmek/geliştirmek amacıyla mübadele etme serbestisine sahip olduklarında zuhur etmesi beklenen düzenliliklerle meşgul olur. “Catalactics dünyası bütün ekonominin davranışı (genel gidişatı) ile ilgilenen makro iktisattan ziyade küçük firmalar ve bireysel tüccarlarla ilgilenen mikro-ekonominin dünyasıdır” (Barry, 2004b: 74-75).

ihlal etmelerinin engellenmesi gereklidir. Ayrıca piyasa sistemine egemen olan rekabetçi yarış da ahlakın altını oyan bir yıkıcılığı beraberinde getirdiğinden, piyasa güçlerinin amansız rekabeti mutlaka sınırlandırılmalıdır (Yayla, 2004b: 3-4).

Ahlaki açıdan piyasa ekonomisi eleştirilerinin iki temel iddiaya dayandığını söylemek mümkündür: Birincisi, piyasa ekonomisinin “kamusal malları” sağlamada başarısız olduğu iddiasıdır. Buna göre, sömürüye yol açmayacak ve işbirlikçi rekabeti yozlaştırarak onu açgözlülüğe dönüştürmeyecek güvenilir bir mübadele sisteminin kurulması için adil bir işleyişin birincil kurallarının kamusal olarak düzenlenmesi gerekir. Nitekim kendi çıkarlarını düşünen öznelerin kurallara uymayı her zaman kendi yararlarına bulmayacakları açıktır. Öne sürülen ikinci iddia, topluluk düşüncesine dayanmaktadır. Buna göre, piyasanın bencilliği, geleneksel kurumlara ve parasal işlemlere kolayca transfer edilebilir olmayan uygulamalara sempati gibi asli toplumsal değerlerin zayıflamasına yol açmaktadır (Barry, t.y.: 49-50).

Piyasa ekonomisine yönelik ikinci bir eleştiri, bu modelin nüfusun büyük bir kesimini fakirliğe sürüklediği, başka bir deyişle fakiri daha fakir, zengini ise daha zengin hale getirdiği yönündedir. Bunun iki alanda vuku bulduğu iddia edilmektedir: Birincisi, ülke içindeki fakirlerle zenginlerin durumu karşılaştırılmakta, milli gelirden alınan pay bakımından zengin kesimlerle fakir kesimler arasındaki orantısızlıklara dikkat çekilmektedir. İkinci olarak ise küreselleşme sürecine yapılan atıfla, zengin ülkeler ile fakir ülkeler arasındaki gelir uçurumunun giderek büyüdüğünden söz edilmektedir (Yayla, 2004b:13). Bu eleştirinin temelini tekelleşme sürecinin piyasa sisteminin içkin bir özelliği olduğu tezi oluşturmaktadır. Marksistler tarafından savunulan bu teze göre, asıl dinamizmini emek-sermaye çatışmasından alan piyasa sistemi servet ve zenginliğin giderek belirli eller altında toplanmasını beraberinde getiren bir tekelleşmeye maruz kalacak ve sistem uzun vadede kendi iç çelişkileri sonucu çökecektir (Bottomore, 2005: 336-339). Bu yaklaşımda, işçi sınıfının kendi emeğinin ürününden yoksun kalarak (yoksullaşarak) sömürü ve yabancılaşmaya maruz kalması kaçınılmaz bir yazgıymış gibi betimlenmektedir.

Piyasa ekonomisine yönelik üçüncü eleştiri, piyasa ekonomisinin servet ve zenginliğin dağıtımında adaletsiz/eşitsiz sonuçlar doğurduğu yönündedir. Fakirleş(tir)me iddiasıyla yakından ilişkili olan bu eleştiriye göre, piyasa ekonomisi gayri adildir; çünkü emekçilere, işçilere hak ettiğini vermemektedir. Piyasa ekonomisi toplumsal kesimler arasında dengesizlikler yaratmakta; kimilerini refah içinde yüzdürürken, kimilerini sefaletle sürüklemektedir (Yayla, 2004b: 18). Çoğunlukla marksistler ya da sosyalist yazarlar tarafından savunulan bu tezin temelinde de “sosyal adalet” düşüncesi yatmaktadır. Sosyal adalet düşüncesine göre, toplumu oluşturan tüm unsurlarla (birey ya da gruplar) toplum arasındaki ilişkilerin ortaklaşa “iyi”nin gerçekleştirilmesi amacıyla düzenlenmesi gerekir.

Son olarak piyasa ekonomisine yöneltilen dördüncü bir eleştiri, onun özgürlükle olumlu bir ilişkisinin bulunmadığı yönündedir. Bu kapsamda daha da ileri giden bazı eleştirilerde; piyasa ekonomisinin özgürlüğü geriletmeyle kalmayıp onu tamamen ortadan kaldırdığı, insanları köleleştirdiği ve hem ülke içinde hem de uluslararası ilişkilerde saldırganlığı, şiddeti ve tahakkümü teşvik ettiği ileri sürülmektedir. Bu eleştirilere göre, “piyasa ekonomisi tekelleşme ve kartelleşme yoluyla iktisadi güç temerküzünü artırır; bu, bireylerin özgürlük alanını daraltır ve güç sahiplerinin, özellikle de dev şirketlerin bireyleri ve hatta ülkeleri mutlak egemenlikleri altına almasını sağlar” (Yayla, 2004b: 30).

Piyasa ekonomisinin özgürlükle olumlu bir ilişkisinin bulunmadığı tezi, liberal negatif özgürlük anlayışına karşılık pozitif özgürlük savunusunda bulunan marksistler tarafından sıklıkla işlenen bir tez olmuştur. Marksistlere göre, koşullara açık tercihler üzerinde kısıtlamaların olmaması şeklindeki standart liberal özgürlük tanımı, özgürlüğün dar bir yorumunu içermektedir. Marksistler, bu tanımda geçen koşullar deyimiyle her şeyden önce pazar yerinde bağımsızca kavradığı amaçları peşinde koşan tek tek bireylerin kastediliyor olmasına; tercihler deyiminden sadece ajanların gerçekten ne tasarladığının ya da ne seçtiğinin anlaşılmasına ve son olarak da kısıtlamaların sadece kasıtlı müdahalelerden ibaret görülmesine karşıdırlar (Bottomore; 2005: 449). Onlara göre, liberal özgürlük anlayışı, eylemlerin ve toplumsal ilişkilerin anlamı ya da karşılanması gereken ihtiyaçların önemi üzerinde durmak yerine, sadece yararın toplamıyla, elde edilen hazzın miktarıyla ilgilenmekte ve bu yüzden de kendi “iyi” anlayışını seçmekte, kendi çıkar ve ihtiyaçlarını belirlemede serbest bırakılmış bireylerin hayat planları ya da iyi arayışları konusunda tarafsız bir konumda bulunan toplumsal ve siyasal düzenlemelerin yanında yer almaktadır. Halbuki marksistlere göre, modern kapitalist düzen, bireylerin iyi anlayışları karşısında tarafsız kalmak bir yana, onun istek ve eğilimlerini belirlemektedir. Bu nedenle marksistler, liberal tanımda geçen kısıtlama, tercih ve koşullar konusunda marksist özgürlük anlayışının daha kapsamlı kavramlara başvurduğu iddiasındadır. Buna göre, Marx, asıl olarak insanın özgürlüğünü sınırlayan bütünlüklü koşulların ne olduğu üzerinde durmuştur. Marx’ın tüm sistemi de bu sınırların ve koşulların ne olduğunun açıklanması, yorumlanması, varacağı noktalar ve neden değişeceği, değişmesi gerekeceği üzerine kuruludur. Sistemin özünü insan özgürlüğü oluşturmaktadır.

4. PİYASA EKONOMİSİ ELEŞTİRİLERİNE VERİLEN YANITLAR

4.1. Birinci Eleştiriye (Ahlak Dışılık İddiasına) Verilen Yanıt

Bu eleştiriye verilen yanıtlara geçmeden önce liberal teorinin özgürlük ve ahlak arasındaki ilişkiyi nasıl ele aldığına kısaca değinmek gerekir. Zira bu konu, piyasa ekonomisi ve ahlak arasındaki ilişkilerin de temel çerçevesini oluşturmaktadır. Bununla birlikte liberal düşünce geleneği, “piyasa ekonomisi ve ahlak ilişkisi”

konusunda “özgürlük ve ahlak ilişkisi” konusunda olduğu kadar müttefik bir tutum sergilememektedir. Bazı liberal yazarlar, piyasanın ahlaki terimlerle açıklanabilecek bir işleyiş düzenine sahip olduğunu, dolayısıyla bir piyasa etiğinden söz etmenin son derece makul olduğunu (Yayla, 2004b: 4) öne sürmekteyken, Hayek gibi bazı liberal yazarlar ise, piyasayı ahlaki terimlerle değerlendirmenin iklimleri ahlaki terimlerle değerlendirmeye benzer olduğunu, dolayısıyla bir piyasa etiğinden söz etmenin anlamsız olduğunu (Hayek, 1960: 32-33) düşünmektedirler. Fakat önemle belirtmek gerekir ki, her iki liberal yaklaşımda da piyasanın gayri ahlaki temelleri olduğu savına şiddetle karşı çıkmaktadır.⁷ Aşağıda, özgürlük ve ahlak ilişkisinin liberaller tarafından nasıl ele alındığına kısaca değinildikten sonra, piyasa ekonomisine yönelik birinci eleştiriye verilen yanıtlar ele alınacaktır.

Özgürlüğü iki farklı biçimde -özcü/mükemmeliyetçi ve faydacı yaklaşımlarla- temellendirme yoluna giden liberal öğreti, bütüncül bir ahlak anlayışı geliştirmemiştir. Bu öğreti, toplumsal alanda bütüncül bir ahlak anlayışından olduğu kadar, statik bir insan doğası varsayımına dayalı ahlaki temellendirmelerden de özenle kaçınmıştır. Bu nedenle, liberal etiğin birincil sorunu, özgür bireyin davranışlarının ahlakiliği sorunu⁸ olmuştur. Esasında liberalizm, ahlaki bir özgürlük nosyonu da geliştirmemiştir. Zira, özgürlük sorununu ahlak sorununun dışında ele alan liberaller, özgür davranış ile ahlaki davranış arasında zorunlu bir ilişki kurmamıştır. Buna göre, erdemli ve doğru davranış kendi başına değerlidir, ama özgür davranış erdemli ve doğru davranış olmak zorunda değildir. Başka bir ifadeyle, ahlaki değer ya da kodlar özgürlüğün değerini arttıran şeyler olarak görülebilir, ancak bunların özgürlükle zorunlu bir ilişkisi yoktur. Zira özgür olmak, aynı zamanda gayri ahlaki davranışlarda bulunabilmeyi de

7 O’Neill, piyasa ekonomilerinin ahlak dışı temellere sahip olduğu şeklindeki kadim önermenin Aristo’ya kadar uzandığını belirtmektedir. Bu kadim önerme şu şekilde ifade edilebilir: “Tam da piyasa ekonomilerinde ekonomik kararlar doğrudan etik kaygılarla sınırlanmadığı için ekonomiler etik olarak savunulamaz durumdadır.” O’Neill’e göre, piyasa ekonomilerinin liberal gerekçelendirmelerinden biri, bu Aristocu itirazı tersine çevirmektedir: “Kararlar ve sonuçların hiçbir etik amaçla belirlenmemesi piyasa ekonomilerinin bir erdemidir. Belirli bir “iyilik” anlayışıyla “iyi”yi geliştirmek kamusal ekonomik ve siyasal kurumların işi değildir. Kamusal kurumların mükemmeliyetçi açıklaması reddedilmelidir. Çoğulcu toplumlarda yaşıyoruz ve bu tür toplumlarda en iyi kurumsal düzenleme, farklı iyilik anlayışları arasında tarafsız kalanlardır. Piyasa, bu liberal tarafsızlık ilkesini gerçekleştiren bir kurumsal düzenleme sunar” (O’Neill, 2001: 18-19). O’Neill’in kaydettiği bu liberal karşı argümanı şu şekilde de ifade etmek mümkündür: Piyasanın asıl erdemi, holistik bir erdem anlayışına dayanmamasıdır.

8 Barry, bu konu hakkında önemli bir tespitte bulunur. Ona göre, özgürlüğün gönüllü, zorlamaya dayalı olmayan eylem olarak anlaşılması insan davranışı hakkında bir tür ahlaki değerlendirme yapılmasını mümkün kılar, dolayısıyla özgürlükle sorumluluk arasında sıkı bir bağlantı vardır. “Bir kimsenin eyleminin tercihin bir sonucu olduğunu söylemek, onun yaptığından farklı bir şekilde eylemde bulunabilecek olduğunu söylemek, yani özneler rasyonellik ve sorumluluk izafe etmek demektir. Sorumlu rasyonel özne düşüncesinde ciddi zorluklar bulunmakla beraber, böyle bir mefhum olmadan da özgür bir toplum düşüncesi anlaşılamaz” (Barry, 2004a: 218).

içerir. Bireylerin saçma arzularını gerçekleştirme özgürlükleri de vardır. Aksini iddia etmek, bireylere belirli bir ahlaki doğru ya da erdem anlayışının empoze edilmesini savunmak anlamı taşır ki bunun da özgürlükle uzaktan yakından herhangi bir ilişkisi yoktur. Kısacası, “özgürlüğün özü, onun “nötr” bir eylem olanağı veya potansiyeli olmasıdır ve bu eylem olanağı değerler bakımından tarafsızdır” (Erdoğan, 1998: 45).

Yayla’ya göre, piyasa ekonomisi, iddia edildiğinin aksine, ahlakla bir çelişki içinde değildir; ahlakın zaten var olduğu ve fonksiyonlarını icra ettiği bir ortamda yaşamanın yanı sıra, ahlaka ihtiyaç duyar ve de ahlaksız davranışı değil, ahlaklı davranışı teşvik eder. Ayrıca, bir ahlak kodunu içselleştirmiş olan bir kimsenin iktisadi faaliyete başlayınca otomatikman bu ahlak kodlarını bir kenara atacağı öne sürülemez. Zira bu kurallar insanın canı isteyince çıkarıp askıya asabileceği, canı isteyince de üstüne alabileceği bir eşya değildir; insanın varoluşunun bir parçasıdır (Yayla, 2004b: 4-6). Güven, sözünde durma, mülkiyete saygı gibi değerler olmaksızın piyasanın işleyemeyeceğine dikkate çeken Barry de “ekonomileştirme”ye yabancı olmayan ve etkin bir kaynak tahsisinin dayandığı evrensel insani değerlerin mevcudiyetinden söz etmektedir. Buna göre, piyasa kapitalizminin her yerde gerektirdiği şey özgürlüktür ve kapitalizm ve piyasa, sözleşmenin kutsallığını ve adil olarak kazanılan mülkiyetin esas itibarıyla ihlal edilemezliğini kabul eden bir genel ahlak yasasına dayanır (Barry, t.y.: 44-60).

Liberaller, “bencillik” ve “kişisel çıkar arayışı” nosyonlarına atfedilen olumsuzlukların da temelsiz olduğunu düşünmektedirler. Nitekim bu nosyonlar, piyasanın ahlaksızlığı teşvik etmekte olduğu savının en dolaysız kanıtları olarak öne sürülmektedir. Ancak bütün piyasa ekonomisi taraftarlarının piyasa ekonomisi teorilerini klişeleşmiş bir “kişisel çıkar arayışı” nosyonuna dayandırmadığı bir gerçektir. Yayla’ya göre, piyasa ekonomisi, kişisel çıkar arayışındaki insan mefhumundan ziyade, Hayek’in formüle ettiği şekilde, kendi bilgi ve imkânlarını kendi ilgi çerçevesi içinde kullanan insan fikrine dayanır. Piyasa ekonomisinin özü, temel iktisadi kararların iktisadi aktörler tarafından desantralize şekilde alınmasıdır (Yayla, 2004b: 8). Barry’e göre, piyasaya ahlaki açıdan yöneltilen düşmanlığın temel nedeni, piyasa sisteminin -en azından yüzeysel olarak- büyük ölçüde kişisel çıkara dayanır görünmesi ve on sekizinci yüzyıldan bu yana piyasa felsefesinin yükselişi denince akla gelen yazarların insan doğasının en az çekici yanını vurgulama eğilimi göstermiş olmalarıdır (Barry, t.y.: 45). Barry’nin sözünü ettiği bu yazarlardan biri de Bernard Mandeville’dir. Mandeville’in “Fable of the Bees” (Arıların Masalı) adlı eserinde dile getirdiği iktisadi başarının ahlakın askıya alınmasına bağlı olduğu iddiası, piyasa ekonomisini ahlaksızlıkla suçlayanların uzun süreli referanslarından biri olmuştur. Mandeville, anılan eserinde ticaret ile erdem arasında bir antitezin var olduğunu öne sürmüş ve açgözlülük gibi şeyleri takdir etmiştir.

Yukarıda sözü edilen Mandeville’den tez bir yana, çoğu liberal, kişisel çıkar arayışının kendi başına kötü bir şey olmadığını düşünür. Birincisi, insanların kişisel

çıkarını azamileştirme peşinde koşan varlıklar olduğunun kabul edilmesi kendi başına bir olumsuzluk teşkil etmez. Kişisel çıkar arayışı hem fitri olarak kötü bir şey değildir hem de bir insani özellik olarak herkese aittir; insan tabiatının bir parçasıdır. İkincisi, kişisel çıkar arayışı peşinde koşmanın kendisi ahlaksızca ve zararlı bir davranış değildir. İnsanların kendilerini düşünmesi meşru ve insanidir. Kişilerin kendi kendini düşünmesi ve kendi başının çaresine bakması, başkalarına yapabileceği en büyük “iyilik”lerden biridir (Yayla, 2004b: 8-9).

Son olarak liberaller, ahlaki yönden piyasa ekonomisi ile kumanda ekonomisi arasında yapılacak bir karşılaştırmının, ahlaki tahripkârlık bakımından hangi modelin daha önde olduğunu çok daha açık bir biçimde ortaya koyacağını öne sürerler (Yayla, 2004b: 9). Piyasa ekonomisi modelinin salt ahlaki temellere dayalı bir model olmadığı açıktır. Daha önce de belirtildiği üzere bunun temel nedeni, liberal öğretinin “bireysel özgürlük” ilkesini tehdit edebilecek nitelikte bir bütüncül ahlak anlayışı geliştirmemiş olmasıdır. Yine bu nedendir ki liberal öğretinin birincil sorunu, daima özgür bireylerin davranışlarının ahlakiliği sorunu olmuştur.

4.2. İkinci Eleştiriye (Fakirleş(tir)me İddiasına) Verilen Yanıt

Liberallere göre, piyasa ekonomisi ekonomik faaliyetlerin koordinasyonunun en iyi yöntemi olarak belirlemekte ve bu model ekonomik kaynakların en etkin dağılımını sağlamaktadır. Kaynakların etkin dağılımı ve verimli kullanımı aynı zamanda piyasa ekonomisini en fazla zenginlik ve en çok refah üreten ekonomik sistem haline getirmektedir (Yayla, 2004a: 140). Dolayısıyla, piyasa ekonomisinin fakirleşmeye yol açtığı iddiası dayanaktan yoksundur.

Piyasa ekonomisinin fakirleşmeye yol açtığı tezi, sınıf çelişkilerini tarihsel gelişmenin dinamosu olarak kavrayan marksistler tarafından sıklıkla öne sürülmüş olan bir tezdır. Marksistlere göre, işçi sınıfının kendi emeğinin ürününden yoksun bırakılması (fakirleşme?) tarihsel/toplumsal gelişmenin kaçınılmaz bir uğrağıdır. Tarihsel diyalektik materyalizm ilkelerine göre, sermayenin emek aleyhine palazlanması, kapitalizmi çöküşe sürükleyecek ve komünist devrimi olanaklı kılacak nihai sınıfsal çelişkinin açığa çıkmasının zorunlu koşullarından biridir (Bottomore, 2005: 572-577).

Sınıf çelişkilerinin tarihsel diyalektik evrim sürecini esas alan marksist senaryoya karşılık Yayla, Endüstri Devrimi’nden bu yana, dünyanın hemen hemen her tarafında insanlığın durumunun kötüye değil, iyiye gitmiş olduğunu vurgulamaktadır. Ona göre, bu iyileşmeden sadece zenginler değil, fakirler dâhil, herkes pay almaktadır. Yayla’nın ifadesiyle: “Bugünün fakiri, 1500’lerin krallarından daha iyi bir hayata sahiptir. Bunu sağlayan faktörlerin en önemlisi, engellenmemiş piyasaların doğması ve bütünleşmesidir. Hiç tereddüt etmeden söyleyebiliriz ki, eğer son üç asır açısından bakılırsa, piyasa ekonomisi fakirlik yaratmamış, fakirliği geriletmiştir” (Yayla, 2004b: 14). Erdoğan’a göre ise fakirlik, hem mutlak hem nisbi türlerinin olduğu söylenmekle

beraber, özünde nisbi bir problemdir. Bir ülke iktisaden ne kadar gelişirse gelişsin, nisbi fakirlik içinde bulunan insanlar daima olacaktır. Öyleyse, önemli olan, fakirlerin sayısını azaltmak ve fakirlik çizgisini yukarı doğru çekmektir. Bu da ancak iktisadi büyümeyle yapılabilecek bir şeydir (Erdoğan, 2002: 93-97).

Son olarak Yayla, piyasa ekonomisinin fakirliği çözemeyeceği yolundaki gerçeklere aykırı görüşün ardında “neo-merkantilizm” adını verdiği bir zihniyetin yattığını ifade etmektedir. Ona göre, merkantilist zihniyet, dünyada zenginliğin sabit olduğunu, bundan dolayı, bir tarafın zengin olmasının öbür tarafın fakirleşmesine bağlı olduğunu/sebepleneceğini iddia eder. Piyasa ekonomisinin zengini daha zengin fakiri daha fakir yaptığını iddia edenler, işte bu anlayışa dayanmaktadır. “Oysa dünya ekonomisinin son üç yüz yıllık tarihi, bu iddiayı keskin biçimde yanlışlamaktadır. Üç yüz yıldır bütün dünyanın zenginliği mütemadiyen artmakta ve zenginler yanında fakirler de bundan muazzam ölçüde yararlanmaktadır. Fakirlerin artan dünya zenginliğinden yeterince yararlanmadığı her örnekte/ülkede, bunun asıl sorumlusunun baskıcı siyasi yapılanmalar/devletler olduğu görülmektedir (Yayla, 2004b: 17).

4.3. Üçüncü Eleştiriye (Adaletsizlik İddiasına) Verilen Yanıt

Piyasa ekonomisinin adaletsizliği teşvik eden bir model olduğu yönündeki eleştiriler genel olarak “sosyal adalet” teorisine dayanmaktadır. Ancak liberal düşünürler, piyasa ekonomisinin bir adalet anlayışını içerdiğini ve bu anlayışın “sosyal adalet” teorisine değil, “usuli adalet” teorisine dayandığını öne sürmektedirler.⁹ Yayla’ya göre, piyasanın gayri adil olduğu yönündeki iddialar, genelde piyasa ekonomisini ve özelde onun dayandığı usuli adalet teorisini bilmemekten kaynaklanmaktadır (Yayla, 2004b: 20).

Piyasa ekonomisinin dayandığı usuli adalet teorisinin belli başlı özellikleri şunlardır:

1- Adalet grup, zümre, tabaka, sınıf gibi kolektiviteler arasındaki ilişkilerle değil, bireyler arası ilişkilerle bağlantılı bir olgudur.

2- Adalet geleceğe değil, geçmişe ve bugüne yöneliktir. Başka bir deyişle, adalet, gelecekte adil olduğuna inanılan bir durum yaratmayı hedeflemekten ziyade geçmişte yapılan bir haksızlığı/adaletsizliği gidermeyi hedefler.

9 Adaletle ilgili kuramlar Aristoteles’ten itibaren genellikle iki grupta toplanmaktadır. Bunlar dağıtıcı ve denkleştirici adalettir. Aristoteles’e göre dağıtıcı adalet, şeref ve malların paylaşılmasında herkesin yeteneğine ve toplum içindeki durumuna göre kendine düşeni almasını öngörür. Dağıtıcı adaletin fonksiyonu, kişi ile toplum, kişi ile devlet arasındaki ilişkileri düzenlemektir. Denkleştirici veya düzeltici adalet ise Aristoteles’e göre, bireyler arası ilişkide taraf olanların eşit muamele görmesini gerektirir. Başka bir ifadeyle, denkleştirici adalet bireylerin kendi aralarındaki ilişkileri düzenler (Güriz, 1994: 6-8). Sosyal adalet ile usuli adalet arasındaki ayrım, dağıtıcı ve denkleştirici adalet ayrımı ile büyük ölçüde uyusmaktadır. Bununla birlikte, birbirinden bütünü farklı toplum modellerine ait temel kategoriler olarak sosyal adalet ile usuli adalet arasındaki ayrım, daha çok liberal düşünürler -özellikle Hayek- tarafından geliştirilmiş ve savunulmuştur.

3- Adalet özgürlük gibi negatif bir değerdir; yani bir adaletsizlik olmadıkça adalet arayışı ortaya çıkamaz.

4- Adalet tek tek durumlarla ve kişilerin elde ettiği maddi kazançlarla değil, insanlar arası ilişkilerde adalet kurallarına uyulup uyulmadığıyla belirlenir. Başka bir ifadeyle, adalet kurallarına uygun olan işlem ve davranışlar, taraflar için yarattıkları öznel durumlara ve sonuçlara bakılmaksızın, adil olarak vasıflandırılır (Yayla, 2004b: 21).

Buna karşılık sosyal adalet teorisinde adalet; grup, zümre, tabaka, sınıf gibi kolektiviteler arasındaki ilişkilerle bağlantılı bir olgu olarak telakki edilir. Yayla'ya göre sosyal adalet, grupların elde etmesi gerektiğine inanılan mali/maddi varlıklarla alakalıdır, oysa piyasa ekonomisine dayanan açık toplumda kimin neyi hak ettiğini veya edeceğini önceden bilmenin imkânı yoktur. Ayrıca sosyal adaletin genel/evrensel kurallara bağlanması mümkün olmadığından, bu kuralların değişen zamana, şartlara, ihtiyaçlara göre ve kamu otoritesini kullananlar tarafından sürekli yeniden formüle edilmesi gerekir. Yine Yayla'ya göre, sosyal adaletin bağımsız bir ilkesi olmadığından/olamayacağından, ilkeyi, daha doğrusu geçici sosyal adalet formülünü kuvvet dengesi belirleyecektir. Sosyal adalet geçmişteki bir adaletsizliği gidermeyi değil gelecekte adil olacağına inanılan bir durum yaratmayı hedefleyeceğinden devrimci ve çoğu zaman yıkıcı olacaktır. "Daha çok sosyal adalet daha çok otorite gerektirecek, sosyal adalet söylemini kullananlar topluma daha fazla müdahale edilmesini talep edecek ve dolayısıyla, sosyal adalet gitgide sistemin otoriteryenleşmesine yol açacaktır" (Yayla, 2004b: 23-24).

Liberal düşünürler arasında sosyal adalet anlayışına en ağır eleştiriler Hayek tarafından yapılmıştır. Hayek'e göre, sosyal adalet içi boş/anlamsız ve kötüye kullanılmaya son derece elverişli bir kavramdır. Sosyal adaletle olan inancın zamanla kişisel özgürlüğü tahribe yol açacak konumda gören Hayek, bu nedenle sosyal adaleti, özgürlüğü yok edici unsurlardan biri, hatta özgürlük temelli uygarlığın değerlerine yönelmiş en ciddi tehdit olarak değerlendirmiştir.¹⁰ Hayek'e göre, çoğu kişinin sandığı gibi sosyal adalet, daha az şanslı olanlara yönelik iyi niyetin bir ifadesi olmayıp, özel çıkar talebini onaylamamız gerektiğini gösteren dürüstlükten uzak bir ifade tarzıdır (Hayek, 1995: 101).

Sosyal adalet mücadelesi başlangıçta yoksulluğun ortadan kaldırılması gibi övgüye değer bir amaçla hareket etmiş olmasına rağmen, Hayek'e göre, yoksulluğun

10 Hayek, özgürlük anlayışında olduğu gibi adalet anlayışını da bilginin sınırlılığine dayanarak, kendiliğinden doğan düzen içerisinde açıklamaktadır. Ona göre adalet, bilgisizliğimizin eseridir. "Özgür insanlardan oluşan bir kendiliğinden düzende, uygarlığın vazgeçilmez değerlerinden biri olan adaleti mümkün kılan, kuralların uygulanmasının belirli kişiler üstündeki etkileri hakkındaki bilgisizliğimizdir. Özgürlük de, adalet de ancak sınırlı bilgiye sahip insanlar arasında geçerli olabilir, her şeyi bilen insanların meydana getirdiği bir toplumda bu değerlerin hiçbir anlamı olmayacaktır" (Hayek, 1995: 138).

önündeki en büyük engellerden biri sosyal adalet anlayışından kaynaklanmaktadır. Sosyal adalet doğrultusunda düzeltme girişimleri, yoksulların durumunun düzeltilmesine katkıda bulunmaktan çok; yeni ayrıcalıklar, toplumsal hareketliliğe engeller ve gösterilen çabaların akamete uğraması biçiminde daha fazla adaletsizlikler yaratmıştır (Hayek, 1995: 188).

Kısacası, liberallere göre, sosyal adaletin tesisi için piyasa ekonomisinden vazgeçilmesi gerektiğini veya piyasaya ağır müdahalelerde bulunulması gerektiğini savunanlar büyük bir yanılğı içindedirler. Çünkü yeterli zenginlik yaratılamayan hiçbir yerde yeniden dağıtım öngören sosyal adalet politikaları uygulanamaz. “Yeterli zenginliğin olması ise usuli adalete dayanan piyasa ekonomisine doğrudan doğruya bağlıdır” (Yayla, 2004b: 25).

4.4. Dördüncü Eleştiriye (Özgürlüğün Yok Edildiği İddiasına) Verilen Yanıt

Liberallere göre, özgürlük piyasa ekonomisinin ayrılmaz bir parçasıdır; özgürlüğün olmadığı bir yerde piyasa ekonomisinden söz edilemez. Piyasa ekonomisi, geçekte bireysel özgürlüğün toplumsal/ekonomik ilişkiler alanında tecessüm etmiş bir halidir. Bu nedenle, piyasa ekonomisinin özgürlüğü yok ettiği iddiası, makul bir dayanaktan yoksundur.

Liberal düşünürler, piyasa ekonomisinin özgürlüğü yok ettiği iddiasının, piyasa düzeninin işleyişine ilişkin kötümser bir öngörüye dayandığını öne sürmektedirler. Bu öngörüye göre, piyasa ekonomisi teoride her ne kadar bireysel özgürlük ilkesine dayalı bir model olsa da, pratikte bu model sermayeyi elinde tutan imtiyazlı bir sınıfın (tüccar sınıfının-burjuvazi) kayırılmasına hizmet etmekte (güç temerküzü) ve bu şekilde oluşan tekelci/kartelci yapı bireysel ve toplumsal özgürlüklerin anlamsızlaştığı ve giderek yok olduğu bir düzen ortaya çıkarmaktadır. Bu bağlamda piyasa ekonomisine en sık izafe edilen nitelemelerden biri “vahşi kapitalizm”dir. Hâlbuki Barry’e göre, piyasa, hiçbir şekilde, tüccarları bir sınıf olarak kayırma durumunda olmayan gayri şahsi (impersonal) bir sistemdir (Barry, 2004b: 75). Ayrıca, kapitalizm, sadece nispeten önemsiz olan mübadelenin kendisinin özgürlüğün bir ifadesi olması anlamında değil, fakat aynı zamanda (kapitalizmin) devletten bağımsız ekonomik merkezlerin (birimlerin) gelişmesine izin vermesi anlamında da özgürlükle en iyi bağdaşan ekonomik sistemdir (Barry, 2004c: 85).

Yine liberaller, piyasalarda oluşan tekelci yapılanmaların piyasanın işleyişinden değil, hukuk dışı devletçi uygulamalardan, devletçe tanınan imtiyazlardan kaynaklandığını düşünmektedirler. Dolayısıyla tekelleşme ya da güç temerküzü piyasa sisteminin içkin bir özelliği değil, daima piyasa karşıtı güçlerin bir eseridir. Nitekim Yayla’ya göre, piyasa ekonomisi gücün temerküzünü değil, dağılmasını sağlar. İktisadi güç temerküzü asıl kumanda ekonomisinin bir özelliğidir. İktisaden büyümenin kaçınılmaz olarak güç temerküzünü beraberinde getireceğini sananlar, iktisadi güç ile siyasi gücü birbirine karıştırmaktadırlar: “Siyasi güç/otorite zora (polise, askere)

dayanır. Bu güç dışlayıcıdır; yani ikinci bir benzer güce izin vermez; tektir, yani ortak kabul etmez. Bu yüzden aynı anda iki hükümet var olamaz. Siyasal iktidarın el değiştirmesi, iktidardakilerin gidiyor, yeni birilerinin onların yerini alıyor olması demektir. Siyasi güç tam bir doğal monopoldür. Liberal demokrasi işte bu siyasi güç temerküzünü törpülemenin ve sınırlamanın yollarından biridir. Buna karşılık, iktisadi gücün özellikleri siyasi gücünkünden farklıdır. İktisadi güç doğal monopol olmaktan uzaktır. Çok sayıda geniş ve güçlü ekonomik çıkar/iktidar aynı anda aynı bölgede/ sektörde birlikte varolabilir. Yeni bir iktisadi gücün yükselmesi öncekilerin ille de tasfiye edilmesini gerektirmeyebilir -toprak sahibi aristokrazi ile yükselen burjuva-tüccar sınıfının birlikte var olmaya devam etmesi gibi. Piyasa ekonomisi aynı anda birden fazla iktisadi güce varolma imkânı ve alanı tanır” (Yayla, 2004b: 31-32).

Liberal teoride “piyasa”, sadece ekonomik özgürlüklerin değil aynı zamanda siyasal/toplumsal özgürlüklerin de gelişip serpilebildiği bir alan olarak kavranmaktadır. Bu kavrayışa göre, serbest piyasaların sağladığı iktidar çözünmesi, siyasal demokrasilerin varlık ve işleyişinin pratik çerçevesini oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, piyasada var olan/tanınan özgürlükler piyasa dışı alanlardaki özgürlükleri de teminat altına almaktadır. Bu ilişkiyi şu şekilde açıklamak mümkündür: Liberal ekonomik özgürlük, bireylerin serbestçe ve kendi iradeleri ile değer mübadele edebilecekleri bir alana (piyasaya) ihtiyaç duymaları anlamı taşır ve bu alan “özel mülkiyet, sözleşme ve girişim özgürlüğü ve serbest rekabet” gibi bir dizi temel ilkeyle yakından ilişkilidir. Bu ilkelere dayanan ve bireysel hayat planlarının devletten bağımsız şekilde oluşturulmasını sağlayan ekonomik özgürlükler, siyasal özgürlüklerin de temeli olmaktadır. Nitekim Barry’e göre, tüm ekonomik yönleri ile devlete bağlı olan insanların ve toplumların kendilerine uygun bir hayat planı yapması söz konusu değildir; çünkü onların devletin yaptığı plana uymak yükümlülükleri vardır. Ayrıca, ekonomik özgürlüklerin yeşerdiği bir alan olarak özel mülkiyete dayalı serbest piyasa ekonomisi, kişi özgürlüklerinin devlet müdahalesine karşı korunmasında tek etkili araçtır (Barry,1997: 65). Kısacası, liberallere göre, bireysel/siyasal özgürlüklerle ekonomik özgürlükler arasında kopmaz bir bağ vardır; dolayısıyla özgür bir piyasa özgür bir toplumun da temelidir.

SONUÇ

Piyasa ekonomisini özellikle iktisadi terimlerle açıklama eğilimleri, onun öncelikli olarak toplumsal bir müessese olduğu gerçeğinin göz ardı edilmesine yol açmıştır. Liberaller piyasa ekonomisini, özünde, bir âdemi merkezîyetçi (merkezileşmemiş) süreçte bireylere zevkler, üretim teknikleri, kaynaklar ve benzeri konularda bilgi nakletmeye yarayan bir işaret (sinyal) cihazı olarak kavrama eğiliminde olmuşlardır. Gerçekte piyasa ekonomisi kavrayışı, liberal düşüncede köklü bir yere sahip olan “kendiliğinden doğan düzen” anlayışının mübadele ilişkileri

alanındaki tezahürlerinden biridir. Yine liberal toplum/ekonomi teorisine göre, piyasa ekonomisinin ana alternatifini (ya da mefhum-u muhalifini) “kumanda ekonomisi” ya da “planlı ekonomi” oluşturmaktadır.

Liberalizmin kendiliğinden doğan düzen ve piyasa ekonomisi anlayışını, bireycilik ve özgürlük ilkelerinin toplumsal ve ekonomik ilişkiler alanına tercüme edilmiş ifadeleri olarak okumak mümkündür. Başka bir deyişle, bireycilik ve özgürlük ilkelerinin doğal sonucu, kendiliğinden doğan düzen ve piyasa ekonomisi anlayışı olmaktadır. Bireysel özgürlükle piyasa düzenine dayalı özel mülkiyet arasında özel bir ilişki olduğu tezi, klasik liberallerce sıklıkla savunulan bir tez olmuştur. Bu tezin dayandığı temel argümanlardan biri, piyasa düzenine dayalı özel mülkiyetin olmadığı bir yerde bireysel özgürlükten (ve aynı zamanda özgürlüğün olası başka biçimlerinden de) söz edilemeyeceği şeklindedir.

Özgürlüklerin yeşerdiği bir alan olarak piyasanın insanlığın geliştirmiş olduğu kişisel tercih anlamında özgürlük ile etkinliği birleştiren yegâne toplumsal araç olduğu düşüncesi, liberal teoride can alıcı bir öneme sahiptir. Liberal ekonomik özgürlük, bireylerin serbestçe ve kendi iradeleri ile değer mübadele edebilecekleri bir alana (piyasaya) ihtiyaç duymaları anlamı taşır ve bu alan “özel mülkiyet, sözleşme ve girişim özgürlüğü ve serbest rekabet” gibi bir dizi temel ilkeyle yakından ilişkilidir. Özgürlükle özel mülkiyetin bir bakıma aynı şey olduğu şeklindeki liberteryen tez bir yana, liberal teori, özgürlüğün ancak özel mülkiyet ve piyasa ile anlamlı ve etkin olacağı düşüncesinde büyük ölçüde hemfikirdir. Dolayısıyla kişisel özgürlüklerle ekonomik özgürlükler arasında kopmaz bir bağ vardır.

Piyasa ekonomisine yönelik belli başlı eleştirileri dört başlık altında toplamak mümkündür. Bu eleştiriler piyasa ekonomisinin sırasıyla ahlak, fakirlik, adalet ve özgürlükle ilişkisi üzerinde durmaktadır. Buna göre; piyasa ekonomisinin “laissez-faire”ci ideolojisi ahlaksızlığı teşvik etmekte, servet ve zenginliğin imtiyazlı bir sınıfın (burjuvazi) elinde toplanmasına yol açarak nüfusun büyük bir kesiminin yoksullaşmasına neden olmakta, iktisadi kaynakların eşitsiz dağılımını körükleyerek adaletsizliğe yol açmakta ve tüm bunların bir sonucu olarak da bireysel ve toplumsal özgürlüğü yok etmektedir.

Bu eleştirilere liberallerce verilen yanıtları şu şekilde özetlemek mümkündür:

1-Piyasa ekonomisi, iddia edildiğinin aksine, ahlakla bir çelişki içinde değildir; ahlakın zaten var olduğu ve fonksiyonlarını icra ettiği bir ortamda yaşamının yanı sıra, ahlaka ihtiyaç duyar ve de ahlaksız davranışı değil, ahlaklı davranışı teşvik eder. Esasında piyasanın her yerde gerektirdiği şey özgürlüktür ve piyasa, sözleşmenin kutsallığını ve adil olarak kazanılan mülkiyetin ihlal edilemezliğini kabul eden bir genel ahlak yasasına dayanır.

2- Piyasa ekonomisi ekonomik faaliyetlerin koordinasyonunun en iyi yöntemi olarak belirlemekte ve bu model ekonomik kaynakların en etkin dağılımını sağlamaktadır. Kaynakların etkin dağılımı ve verimli kullanımı aynı zamanda piyasa ekonomisini en fazla zenginlik ve en çok refah üreten ekonomik sistem haline getirmektedir. Dolayısıyla, piyasa ekonomisinin fakirleşmeye yol açtığı iddiası dayanaktan yoksundur.

3- Piyasa ekonomisini adaletsiz olmakla suçlayanlar, “sosyal adalet” anlayışına dayanmaktadır. Bu anlayışa göre, toplumu oluşturan tüm unsurlarla (birey ya da gruplar) toplum arasındaki ilişkilerin ortaklaşa “iyi”nin gerçekleştirilmesi amacıyla düzenlenmesi gerekir. Hâlbuki piyasa ekonomisinin dayandığı adalet anlayışı “usuli adalet”tir. Sosyal adaletin tesisi için piyasa ekonomisinden vazgeçilmesi gerektiğini veya piyasaya ağır müdahalelerde bulunulması gerektiğini savunanlar büyük bir yanılğı içindedirler. Çünkü yeterli zenginlik yaratılamayan hiçbir yerde yeniden dağıtım öngören sosyal adalet politikaları uygulanamaz. Yeterli zenginliğin olması ise usuli adalet anlayışına dayanan piyasa ekonomisine bağlıdır.

4- Özgürlük piyasa ekonomisinin ayrılmaz bir parçasıdır; özgürlüğün olmadığı bir yerde piyasa ekonomisinden söz edilemez. Piyasa ekonomisi, geçekte bireysel özgürlüğün toplumsal/ekonomik ilişkiler alanında tecessüm etmiş bir halidir. Bu nedenle, piyasa ekonomisinin özgürlüğü yok ettiği iddiası, makul bir dayanaktan yoksundur. Piyasalarda oluşan tekelci yapılanmalar, piyasanın işleyişinden değil, hukuk dışı devletçi uygulamalardan ve devletçe tanınan imtiyazlardan kaynaklanmaktadır. Nitekim piyasa ekonomisi gücün temerküzünü değil, dağılmasını sağlar. İktisadi güç temerküzü asıl kumanda ekonomisinin bir özelliğidir. Ayrıca, ekonomik özgürlüklerin yeşerdiği bir alan olarak özel mülkiyete dayalı serbest piyasa ekonomisi, kişi özgürlüklerinin devlet müdahalesine karşı korunmasında tek etkili araçtır. Kısacası, özgür bir piyasa özgür bir toplumun da temelidir.

Son olarak liberal teorinin, aslen piyasa ekonomisine dayalı bir toplum ya da ekonomi düşüncesi değil, aksine bireysel özgürlük ve kendiliğindenliğe dayalı bir “özgürleşme felsefesi” olduğunu vurgulamak gerekir. Açıktır ki, liberal teori “piyasa ekonomisi” savunusunda “bireysel özgürlük” savunusunda olduğu kadar güçlü değildir. Mükemmeliyetçi tasavvurlardan kaçınmayı kendine şiar edinen birçok liberal, bu güçsüzlük ya da kırılganlığı bir özgürleşme jesti olarak kavrama eğiliminde olacaktır. Gerçekten de Aydınlanmanın kurucu felsefesi olarak liberalizm, Aydınlanma döneminden günümüze özgürlüğün bireyci ve negatif muhtevasının istikrarlı bir taşıyıcısı olmuştur. Özgürlüğün pozitif kazanımlarından çok akli boyunduruk altında tutan aşkınlıkların biçimlendirdiği özgür olmama durumundan kurtuluşu merkeze alan liberal anlayış, modern insanın özgürlüğe ilişkin tarihsel/seküler kavrayışının en önemli bileşenidir. Bugün özgürlüğün bu “negatif içerik”ten bağımsız olarak düşünülemeyişinin nedenini, köklerini Aydınlanmanın put kırıcı ve kurtuluşçu idiografisinden alan liberal düşüncenin tarihsel sürekliliğinde aramak gerekmektedir. Bugün modern insan adeta kaçınılmaz bir şekilde “liberalizme” rağmen “liberal” bir eylemlilik matrisi içinde kimlik edinmiştir.

KAYNAKÇA

- Barry, Norman (2004a), *Modern Siyaset Teorisi*, Çev. Mustafa Erdoğan, Yusuf Şahin, Ankara, Liberte Yay., 2. Bas.
- Barry, Norman (2004b), “Piyasa”, *Piyasa Medeniyeti İçinde*, Der. Atilla Yayla, Ankara, Liberte Yay.
- Barry, Norman (2004c), “Kapitalizm”, *Piyasa Medeniyeti İçinde*, Der. Atilla Yayla, Ankara, Liberte Yay.
- Barry, Norman (1997), *Komünizm Sonrası Dönemde Klasik Liberalizm*, Ankara, LDT Yay., 1. Bas.
- Barry, Norman (t.y.), *Birey, Cemaat, Piyasa: Liberal Bir Perspektif*, Yay. Haz., Aliye Mavili Aktaş, Ankara, Liberte Yay.
- Berlin, Isaiah (1969), *Four Essays On Liberty*, Ed. Henry Hardy, Oxford, Oxford, University Press.
- Bottomore, Tom (2005), *Marksist Düşünce Sözlüğü*, Çeviriyi Der. Mete Tunçay, İstanbul, İletişim Yay., 4. Bas.
- Erdoğan, Mustafa (1998), *Liberal Toplum Liberal Siyaset*, Ankara, Siyasal Kitabevi.
- Erdoğan, Mustafa (2002), “İyi Niyet, Yoksulluk Ve Piyasa”, *Piyasa*, Sayı: 3.
- Güriz, Adnan (1994), “Adalet Kavramının Belirsizliği”, *Adalet Kavramı*, Türkiye Felsefe Kurumu.
- Gwartney, James, D., Richard L Stroup (2004), *Temel Ekonomi*, Çev. Yıldırım Arsan, Ankara, Liberte Yayınları, 3. Baskı.
- Hayek, Friedrich A. (1995), *Kanun, Yasama Faaliyeti ve Özgürlük*, C. 2 (Sosyal Adalet Serabı), Çev. Mustafa Erdoğan, Ankara, Türkiye İş Bankası Kültür Yay.
- Hayek, Friedrich A. (1948), *Individualism and Economic Order*, Chicago, University of Chicago Press.
- Hayek, Friedrich A. (1960), *The Constitution of Liberty*, Chicago, University of Chicago Press.
- Hayek, Friedrich A. (1978), “Liberalism” *New Studies in Philosophy, Politics, Economics and the History of Ideas*, London, Routledge And Kegan Paul.
- Hazlitt, Henry (2004), “Piyasa Ekonomisinin ABC’si”, *Piyasa Medeniyeti İçinde*, Der. Atilla Yayla, Ankara, Liberte Yay.
- İnsel, Ahmet (2001), “Mali Sermaye Birikimi Rejimi”, *Birikim*, Sayı: 145, Mayıs.
- Mill, John Stuart (2004), *Hürriyet Üstüne*, Ankara, Liberte Yay.

- Mill, John Stuart (1976), Principles of Political Economy, Fairfield, Augustus M. Kelley.
- O'Neill, John (2001), Piyasa, Çev. Şen Süer Kaya, İstanbul, Ayrıntı Yayınları.
- Robbins, Lionell (1961), The Theory of Economic Policy in English Classical Political Economy, London, Macmillan.
- Rothbard, Murray (2002), The Ethics of Liberty, New York, New York University Press.
- Smith, Adam (1976), An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Cannan's Ed., Chicago, University Of Chicago Press.
- Steiner, Hille (1994), An Essay on Rights, Oxford, Basil Blackwell.
- Yayla, Atilla (2000a), Özgürlük Yolu: Hayek'in Sosyal Teorisi, Ankara, Liberte Yay., 2. Bas.
- Yayla, Atilla (2000b), Liberalizm, Ankara, Liberte Yay., 3. Bas.
- Yayla, Atilla (2004a), Siyaset Teorisine Giriş, Ankara, Siyasal Kitabevi., 4. Bas.
- Yayla, Atilla (2004b), "Piyasa Ekonomisi: Medeniyetimizin İktisadi Temelleri", Piyasa Medeniyeti İçinde, Der. Atilla Yayla, Ankara, Liberte Yay.

SAYIŞTAY KARARLARI

- Temyiz Kurulu Kararları

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 05.05.2015

No : 40490

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 22 nci maddesine göre yeni birim fiyat yapmanın şartları oluşmadığı halde yeni birim fiyat hesaplanmasının mümkün olmadığı hk.

1173 sayılı ilamın 2. maddesiyle Müdürlüğünce ihalesi yapılmış olan, Ltd. Şti. yüklenimindeki TL sözleşme bedelli “.... Yolu Km:18+180-18+500 ve Km:24+190-26+820 Arasının Toprak Tesviye, Sanat Yapıları ve Üstyapı Yapılması” işinde, yeni birim fiyat yapılması şartları oluşmadığı halde, yeni birim fiyatın yapılması ve böylece revize birim fiyat uygulamasının önüne geçilmesi nedeniyle TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçiler dilekçesinde özetle; ihale dokümanı incelendiğinde; yarma ve yan ariyet kazıları için, 2200/Özel Her cins ve klâstaki zeminde yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve nakli (Km:18+200-18+500) ile 2200/Özel Her cins ve klâstaki zeminde yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve nakli (Km:24+190-26+820) şeklinde iki ayrı birim fiyat tespit edildiğini ve isteklilerden bu iş kalemleri için ayrı teklif alındığını, yani kazı imalatlarının bir bütün olarak değerlendirilip paçal olarak tek bir fiyat belirlenmediğini, farklı kilometrelerde yapılacak her kazı, ayrı bir iş olarak değerlendirildiğinden ayrı birim fiyat teklifleri alındığını, bu doğrultuda ihale dokümanı eki olan Birim Fiyat Teklif Cetvelinde yer alan yarma kazıları dışındaki başka bir kazı imalatı için yeni birim fiyat oluşturulması gerektiğini,

Yüklenici firma ile 28.10.2008 tarihinde Sözleşme yapılarak 31.10.2008 tarihinde İşyeri Teslimi ve İşe Başlama Tutanağı düzenlenerek çalışmalara başlanıldığını, söz konusu işte, ihale dokümanında belirtilen kilometreler dışında kalan; Km:23+830-24+050 arasında kazı çalışması yapıldığını ve Sözleşmenin 30. maddesi “Sözleşmede Bulunmayan İşlere Ait Birim Fiyat Tespiti” doğrultusunda Yeni Fiyat Tutanağı düzenlendiğini,

Teklif Birim Fiyat Teklif Cetvelinde yer almayan ve ihale sonrasında çalışma yapılan 23+830-24+050 kilometreleri arasındaki yarma kazısı için yeni birim fiyat şartlarının oluşmadığı kanaatine varılmasının mümkün olmadığını, söz konusu işte her cins ve klâstaki zeminde yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve nakli pozlarını birbirinden ayıran en önemli unsurun, kazıların yapılacağı kesimi belirten başlangıç ve bitiş kilometreleri olduğunu,

Bunun yanı sıra revize birim fiyat uygulaması aşamasında ayrı bir sorunun ortaya çıktığını, Yeni Fiyat Tutanağı düzenlenen 2200/Özel-1 Her cins ve klâstaki zeminde yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve nakli (Km:23+830-24+050) pozunun birim fiyatının 4,72 TL yerine örneğin 5,25 TL olarak tespit edildiği varsayıldığında revize birim fiyat formülündeki $F = \text{İş kaleminin sözleşme birim fiyatı (TL/....)}$ yerine yazılacak rakamda çelişki oluşacağını,

Şöyle ki 4,72 TL yazılması durumunda 5,25 TL olarak belirlendiği kabul edilen 2200/Özel-1 pozunun teklif birim fiyatını temsil etmeyeceğini, 5,25 TL yazılması halinde ise sözleşme eki birim fiyat teklif cetvelinde yer almayan yeni bir iş kalemine revize birim fiyat uygulaması yapılmış olacağını,

Herhangi bir iş kalemine revize birim fiyat üzerinden ödeme yapılabilmesi için, bu iş kaleminin sözleşme eki birim fiyat teklif cetvelinde yer alması gerektiğini, bu nedenle 2200/Özel-1 Her cins ve klâstaki zeminde yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve nakli (Km:23+830-24+050) pozu sözleşme eki birim fiyat teklif cetvelinde yer almadığından revize birim fiyat uygulaması yapılmadığını belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını istemişlerdir.

Sayıştay Savcılığı; “Gerçekleştirme Görevlisi .. ve ... tarafından verilen temyiz dilekçesi incelenmiş olup, ileri sürülen nedenler yerinde görülmiştir. Çünkü:

Herhangi bir iş kalemine revize fiyat uygulanabilmesi için, bu iş kaleminin sözleşme eki birim fiyat teklif cetvelinde yer alması gerekir. Gerek “2200/Özel-1 “Her cins ve klastaki yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve nakli,” gerekse “Km:23+830-24+050” pozu, sözleşme eki birim fiyat teklif cetvelinde yer almadığına göre revize fiyat uygulanmaması fazla ödeme yazılmaz.

İzah edilen nedenler ve temyiz sebepleri dikkate alınarak tazmin hükmünün kaldırılmasına karar verilmesi mütalaa olunur.” şeklinde görüş bildirmiştir.

YükleniciLtd. Şti. ile İdare arasında imzalanan 28.10.2008 tarihli sözleşmede;

“Madde 25.1: Sözleşme imzalandıktan sonra, sözleşme bedelinin %20’sinin aşılması ve idare ile yüklenicinin karşılıklı olarak anlaşması kaydıyla, aşağıda belirtilen hususlarda sözleşme hükümlerinde değişiklik yapılabilir:

a-İşin yapılma yeri,

b-İşin süresinden önce yapılması kaydıyla işin süresi ve bu süreye uygun olarak ödeme şartları.

Madde 30.1: Doğal afet sebebiyle ön ve/veya kesin proje üzerinden sözleşmeye bağlanan işler ile işin devamı sırasında arazi ve zemin etütleri gerektirmesi sebebiyle kesin proje üzerinden sözleşmeye bağlanan işlerde, işin ifası için idarenin gerekli görerek yapılmasını istediği, ancak birim fiyat cetvelinde fiyatı bulunmayan yeni iş kalemlerinin bedelleri, idarenin yazılı talebi üzerine Yapım İşleri Genel

Şartnamesindeki hükümler çerçevesinde yüklenici ile birlikte tespit edilen yeni birim fiyatlar üzerinden yükleniciye ödenir.

Madde 31: Sözleşme eki birim fiyat teklif cetvelinde yer alan herhangi bir iş kaleminin miktarında, işin devamı sırasında % 20'yi aşan artışın meydana gelmesi ve bu artışın aynı zamanda sözleşme bedelinin yüzde 1'ini geçmesi halinde, artışın sözleşme bedeli içindeki payı nispetinde ilgili iş kalemine ait birim fiyat aşağıda gösterildiği şekilde revize edilir ve bu iş kaleminin yüzde yirmi artışı aşan kısmına revize birim fiyat üzerinden ödeme yapılır.

$$R = F \times [1 - (A \times F) / S]$$

S = Sözleşme bedeli (TL),

F = İş kaleminin sözleşme birim fiyatı (TL /),

A = İş kaleminde meydana gelen artış miktarı (Adet, mt, m2 vb.),

R = Revize birim fiyat (TL /)" denilmektedir.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Sözleşmede bulunmayan işlerin fiyatının tespiti" başlıklı 22 nci maddesinde;

"1) 12 üncü maddenin 4 üncü fıkrasında belirtilen proje değişikliği şartlarının gerçekleştiği hallerde, işin yürütülmesi aşamasında idarenin gerekli görerek yapılmasını istediği ve ihale dokümanında ve/veya teklif kapsamında fiyatı verilmemiş yeni iş kalemlerinin ve/veya iş gruplarının bedelleri ile 21 inci maddeye göre sözleşme kapsamında yaptırılacak ilave işlerin bedelleri, ikinci fıkra da belirtilen usuller çerçevesinde yüklenici ile birlikte tespit edilen yeni birim fiyatlar üzerinden yükleniciye ödenir.

2) Yeni fiyatın tespitinde iş kalemi veya iş grubunun niteliğine göre aşağıdaki sıralamaya uyularak oluşturulan analizlerden biri kullanılır:

a) Yüklenicinin birim fiyatlarının/teklifinin tespitinde kullanarak teklifi ekinde idareye sunduğu ve yeni iş kalemi/grubu ile benzerlik gösteren iş kalemlerine/gruplarına ait analizlerle kıyaslanarak bulunacak analizler.

b) İdarede veya diğer idarelerde mevcut olan ve yeni iş kalemine/grubuna benzerlik gösteren analizlerle kıyaslanarak bulunacak analizler.

c) İhaleyi yapan idarenin daha önce gerçekleştirdiği ve ihale konusu işe benzer nitelikteki yapım işlerinin sözleşmelerinde ortaya çıkan iş kalemleri/gruplarına ait maliyet analizleriyle kıyaslanarak bulunacak analizler.

ç) Yeni iş kaleminin/grubunun yapılması sırasında tutulacak puantajla tespit edilecek malzeme miktarları, işçi ve makinelerin çalışma saatleri ile diğer tüm girdiler esas alınarak oluşturulacak analizler.

3) İş kalemi veya iş grubunun niteliğine uygun olarak yukarıdaki analizlere, kaynakların verimli kullanılması gözetilerek aşağıdaki rayiçlerden biri, birkaçı veya tamamı uygulanabilir:

a) Varsa yüklenicinin teklifinin ekinde idareye verdiği teklif rayiçler.

b) İdarede veya diğer idarelerde mevcut rayiçler.

c) İhaleyi yapan idarenin daha önce gerçekleştirdiği ve ihale konusu işe benzer nitelikteki yapım işlerinin sözleşmelerinde ortaya çıkan fiyatlar.

ç) İdarece kabul edilmek şartıyla, ticaret ve/veya sanayi odasının onaylanmış uygulama ayına ait yerel rayiçleri.

4) Yeni fiyat yüklenici ile birlikte yukarıda belirtilen usullerden biri ile tespit edilerek düzenlenen tutanak idarenin onayına sunulur ve otuz gün zarfında idarece onaylanarak geçerli olur. Yeni fiyat tespitinde yüklenici ile uyuşmazlık ise, taraflarca anlaşmazlık tutanağı düzenlenir ve anlaşmazlık idare tarafından on gün içerisinde Bayındırlık Kuruluna intikal ettirilir. Bayındırlık Kurulu tarafından tespit edilen fiyatın iki tarafça kabulü zorunludur. Yüklenici, fiyat uyuşmazlığı hakkındaki Bayındırlık Kurulunun kararını beklemeden idare tarafından tespit edilmiş fiyat üzerinden işe devam etmek zorundadır.

5) Yeni fiyatın hesabında, ikinci fıkranın (a) bendine göre, teklif analiz ile kıyaslanarak bulunan analizin kullanılması halinde, bu analizin temsil ettiği iş kalemi miktarı ile yeni tespit edilecek iş kalemi miktarının rayiçlere ve genel giderlere tesiri dikkate alınır.

6) İdare istediği takdirde; bir işte, sözleşmeye esas proje içinde kalan ancak öngörülemeyen durumlar nedeniyle bir iş artışının zorunlu olduğu hallerde, ayrıca bir yükleniciye yaptırılması mümkün olan bir işi başkasına da yaptırabilir, bundan dolayı yüklenici herhangi bir hak talebinde bulunamaz.” hükmü yer almaktadır.

İhale dokümanında yer alan 2200/Özel numaralı “Her cins ve klastaki zeminde yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve nakli (18+200 – 18+500)” pozuna ait analiz şu şekildedir:

Poz No: 2200 Her Cins ve Klastaki Zeminde Yarma ve Yan Ariyet Kazısı Yapılması ve Kullanılması ve Nakli

No	Miktar	Birimi	Poz No	Birim Fiyatı	Tutarı
1	3000	m ³	15.006/B	2,26	6.780
2	24000	m ³	15.010/B	6,81	163.440
3	3000	m ³	15.014/B	8,47	25.140
TOPLAM	30000			6,52	195630

2200/Özel pozunun analizine esas pozların detayı şu şekildedir:

POZ TANIM

15.006/B Ekskavatörle (Ocak ariyetinde ve depo kazısında) her cins küskülüğün kazılması ve kullanılması

15.010-B Ekskavatörle (Ocak ariyetinde ve depo kazısında) yumuşak kayanın kazılması ve kullanılması

15.014-B Ekskavatörle (Ocak ariyetinde ve depo kazısında) sert kayanın kazılması ve kullanılması

2200/Özel Pozunun analizinde ve pozların tanımlarında görüldüğü üzere, 2200/Özel pozu küskülük, yumuşak kaya ve sert kayanın kazılmasını içeren, nakliye içermeyen sadece kazı pozudur.

YükleniciLtd. Şti. Birim Fiyat Teklif Cetvelinde 2200/Özel pozu için 4,72 TL fiyat vermiştir. Yükleniciye işyeri teslimi 31.10.2008 tarihinde yapılmıştır. 14.11.2008 tarihinde düzenlenen 1 Nolu hakedişte 2200/Özel pozunun yerine yeni fiyat tutanağıyla 2200/Özel-1 (Her Cins ve Klastaki Zeminde Yarma ve Yan Ariyet Kazısı Yapılması, Kullanılması ve Nakli Km:23+830-24+050) pozunun kullanıldığı görülmüştür. 2200/Özel-1 pozuna ait Yeni Fiyat Tutanağı ve fiyat analizinde, "Aynı klaslara sahip olması nedeniyle benzer poz olan Km:18+200-18+500 Her cins ve klastaki zeminde yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve naklinin teklif birim fiyatı aynen alınmıştır." açıklaması yer almaktadır. Şu halde ihale aşamasında 18+200-18+500 km arasında kazı yapılması için ihale dokümanı hazırlanmış ve teklifler alınmış ancak henüz işyeri tesliminden 15 gün sonra düzenlenen 1. hakedişte kazı yeri 23+830-24+050 km arasına alınmıştır. Kazı yerinin değişmesi gerekçesiyle idare yüklenici ile birlikte yeni birim fiyat tespit etmiştir. 2200/Özel-1 pozunun yeni birim fiyatı da kazı klasları aynı olduğundan yüklenicinin 2200/Özel pozu için teklif ettiği 4,72 olarak tespit edilmiştir. 6 nolu hakedişin incelenmesinde de 2200/Özel-1 pozuna ait kazı işi 64.420 m3 olarak gerçekleşmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalarda ve pozlara ait detaylarda görüldüğü üzere 2200/Özel ve 2200/Özel-1 pozları tamamen aynı işlerdir. Bu iki poz arasındaki fark birincisinin 18+200-18+500 km arasında, ikinci pozun 23+830-24+050 km arasında yapılmasıdır. Pozlara ait analizlerde görüldüğü üzere bu iki pozun fiyatı sadece küskülük, yumuşak kaya ve sert kayanın kazılmasından oluşmaktadır. Fiyata etki eden mesafe ile ilgili nakliye ya da yeni başka bir imalat kalemi bulunmamaktadır. Hatta yeni birim fiyat tutanağında da belirtildiği üzere kazı klas oranlarının (%10 küskülük, %10 sert kaya ve %80 yumuşak kaya) dahi aynı olması nedeniyle bu pozla ilgili km değişikliği yükleniciye ya da idareye herhangi bir ek maliyet getirmemektedir.

Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 22 nci maddesinde, yeni birim fiyatın tespiti için “birim fiyat teklif cetvelinde fiyatı bulunmayan yeni iş kalemleri” nin varlığını şart koşmaktadır. Yukarıda anlatıldığı üzere, yüklenicinin teklif ekinde yer alan 2200/Özel pozu ile kazı yerinin değişmesi nedeniyle yeni birim fiyat yapılan 2200/Özel-1 pozu arasında fark bulunmamaktadır. Her iki pozun analizlerinin incelenmesi sonucu görüleceği üzere, nakliye içermeyip sadece kazı içeren pozlar değerlendirildiğinde, yeni birim fiyat yapılmasına gerek olmadığı aşıkardır.

Dolayısıyla yüklenicinin 2200/Özel pozu için teklif birim fiyat olarak verdiği 4,72 TL’nin, aynı iş olan 2200/Özel-1 pozu için yeni birim fiyat olarak tespit edilmesi ve bu şekilde 2200/Özel-1 pozunun sözleşmenin 31 inci maddesiyle düzenlenen revize fiyat uygulamasından muaf tutulması mümkün görülmemektedir. Nitekim yaklaşık maliyetin tespitinde ve yüklenici tekliflerinde 2200/Özel pozu için 30.000 m3 imalat öngörülmüşken yeni birim fiyat oluşturulan 2200/Özel-1 pozu ile yapılan imalat miktarı 64.420 m3 olarak gerçekleşmiştir. 2200/Özel-1 pozu adı altında yeni bir birim fiyat tespit edilmesi suretiyle 2200/Özel pozu kullanımına bağlı revize fiyat uygulamasının önüne geçilmiş olunmuştur.

Dilekçiler; işe başlama tarihinden üç gün sonra (03.11.2008 tarihinde) Yeni Fiyat Tutanağı düzenlenerek kazı kilometreleri farklı olan yeni bir iş kalemi “2200/Özel-I Her cins ve klâstaki zeminde yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve nakli (Km:23+830-24+050)” tespit edildiğini; yeni fiyat tutanağı düzenlenen poza (2200/Özel-1) ilişkin kazıların yapılacağı kesimi belirten başlangıç ve bitiş kilometrelerinin eski pozdan (2200/Özel) farklı olduğunu; bu nedenle 2200/Özel-1 Her cins ve klâstaki zeminde yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve nakli (Km:23+830-24+050) pozunun 2200/Özel Her cins ve klâstaki zeminde yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve nakli (Km:18+200-18+500) pozu olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığını belirtmişlerse de;

Kazı yerinin değişmesine rağmen kazı klas oranları aynı olduğundan ve teklif fiyata etki eden başka bir unsur olmadığından, Yapım İşleri Genel Şartnamesi’nin 22 nci maddesine göre yeni birim fiyat yapmanın şartları oluşmamıştır. “2200/Özel-1 Her cins ve klâstaki zeminde yarma ve yan ariyet kazısı yapılması, kullanılması ve nakli (Km:23+830-24+050)” pozu adıyla oluşturulan yeni birim fiyat kullanıldığı takdirde revize fiyat uygulamasından kaçınılmış olunmaktadır.

Bu itibarla dilekçi iddialarının reddedilerek 1173 sayılı ilamın 2. maddesi ile verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 02.06.2015

No : 40572

Serbest meslek kazançları istisnasının Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye uygulanmayacağı hk.

123 sayılı İlam'ın 2'nci maddesi ile, Sempozyumu'na katılan Heykeltıraş Sanatçılarıa sanatçı katkı payı olarak ödenen ücretlerden % 17 oranında gelir vergisi stopajı kesilmemesi nedeniyle ...TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

Sorumlu, temyiz dilekçesinde özetle; Belediye ve Üniversitesi işbirliği ile yapılmış olan Sempozyumu'na yurtiçinden ve yurtdışından 10 heykeltıraş katıldığını; kendilerine gösterilen açık alanda Belediyece sağlanmış olan malzemelerle heykel yaptıklarını ve yapmış oldukları heykellerin yine Belediyece, şehrin muhtelif yerlerinde sergilendiğini ve sergilenmekte olduğunu; sanatçıların yapmış oldukları heykellerin tüm telif haklarının Belediye ile ... Üniversitesine bırakıldığını;

Yapılan faaliyetlerin tümünün 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 1. fıkrasındaki düzenleme dikkate alınarak, kent ve ülke açısından yararlı olan güzel sanat faaliyetlerinin desteklenmesi ve teşvik edilmesi kapsamında düşünüldüğünü ve bu kapsamda güzel sanatların teşvik edilmesi amacıyla heykeltıraşlara katkı payı adı altında yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmadığını belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

Başsavcılık karşılama yazısında; "Dilekçede, uluslararası düzeyde gerçekleştirilen "... Sempozyumu"nun Türk ve Dünya sanatçılarını bir araya getirmek, desteklemek ve halkı sanata teşvik etmek amacıyla organize edildiği, belediyeleri tarafından bu çerçevede heykeltıraş sanatçılarına katkı payı adı altında yapılan ödemelerden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinin I inci fıkrası hükmü dikkate alınarak gelir vergisi kesintisinin yapılmadığı ifade edilerek, hukuka aykırı olduğu düşüncesiyle verilen kararın bozularak tazmin hükmünün kaldırılması talep edilmektedir.

Heykeltıraş sanatçılarına yapılan ödemeler ödül, ikramiye vb. adlar altında değil, doğrudan sanatçı katkı payı ücreti olarak ödenmiş olduğundan serbest meslek kazanç mahiyetindedir. Bu ödemeyi 193 sayılı Gelir vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesine göre değerlendirmek gerekir. Yapılan bu ödeme Kanun'un 18 inci maddesine göre vergiden istisna tutulmuş ise de, son fıkrası "Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanun'un 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü

yoktur.” hükmü gereği, aynı Kanun’un 94/2 maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi tutulması gerekmektedir.

Bu nedenle, ...’un talebinin reddedilerek tazmin hükmünün onanmasına karar verilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.” denilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 18’inci maddesinde “Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senorya ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanun’un 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.” denilmektedir.

29’uncu maddesinde; “Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar Gelir Vergisinden müstesnadır:

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar;

...” hükmü yer almaktadır.

94’üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.” hükmü yer almakta olup, aynı maddenin 1’inci fıkrasının 2/a bendinde ise, 18’inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

İlam konusu ödemeler, ikramiye veya ödöl niteliğinde yapılan ödemeler olmayıp, sanatçı katkı payı ücreti olarak yapılan ödemelerdir. Bu durumda, Heykeltıraş Sanatçıları’a sanatçı katkı payı olarak ödenen ücretler, serbest meslek kazancı olup Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesinin ikinci fıkrası hükmü uyarınca % 17 oranında gelir vergisi stopajına tabi tutulması gerekmektedir.

Bu itibarla, sorumlu iddialarının reddi ile 123 sayılı İlam’ın 2’nci maddesi ile verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 23.06.2015

No : 40684

İşçiler için asgari ücretin üzerinde ödeme öngörülmüş olsa bile asgari ücret fiyat farkı ödemesinin ancak asgari ücretteki miktar artışları esas alınarak yapılabileceği hk.

1428 sayılı ilamın 4. maddesinin a bendi ile; “15 Kişilik Tecrübeli Usta Hizmeti Alım İş”nde; asgari ücret fiyat farkının belli bir oran kadar artırılarak ödenmesi nedeniyle TL’ye tazmin hükmü verilmiştir.

Sorumlu temyiz dilekçesinde özetle;

..... Ltd. Şti. yüklemindeki 15 kişilik tecrübeli usta Hizmet Alım İş ile ilgili olarak İdari Şartnamenin 26.3.1. maddesine göre; “15 kişilik tecrübeli her ustanın net asgari ücretin 2,65 katından az ödeme yapılamaz” hükmü yer aldığını, ustaların tecrübeli ve kalifiye eleman olmalarından dolayı idari şartnamenin 26. maddesi hükümleri gereğince asgari ücret fiyat farkı ödemesi yapıldığını, bu sebeple yapılan işlemin yasal olduğunu belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını istemiştir.

Sayıştay Başsavcılığı; “Adı geçenin dilekçesinde sözü edilen ilamın 4/a maddesine ilişkin olarak, asgari ücret fiyat farkının mevzuatına uygun olarak ödendiği, bu artışa bağlı ödemelerde mevzuatına aykırılık bulunmadığı belirtilerek, verilen tazmin hükmünün kaldırılmasına karar verilmesi talep edilmektedir.

Ortaya konulanlar Daire kararının gerekçelerini karşılamaktan uzaktır. Bu itibarla verilen tazmin hükmünün tasdikine karar verilmesinin uygun olacağı mütalâa olunmaktadır.

Taraflar arasında akdedilen Götürü Bedel Hizmet Alımı Sözleşmesinin fiyat farkını düzenleyen 15.2 nci maddesinde;

“Sadece Asgari Ücret fiyat farkı verilecektir.

Verilecek fiyat farkı hesabı 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’na göre ihalesi yapılacak olan hizmet alımlarına ilişkin fiyat farkı hesabında uygulanacak esasların 07.05.2004 gün ve 25455 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4734 Sayılı Kamu İhale Kanuna Göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esaslarda Değişiklik Yapılmasına Dair Esasların 8’inci maddesinin aşağıdaki hükümlerine göre ödeme yapılacaktır.”

denilmektedir.

İşin idari şartnamesinin “Teklif Fiyata Dahil Olan Masraflar” başlıklı 26 ncı maddesinde; “26.3.1 15 kişilik tecrübeli her usta için net asgari ücretin 2,65 katından az ödeme yapılamaz.” hükmü yer almaktadır.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanuna Göre İhaleleri Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esaslar’ın 8. maddesinde;

“İhale konusu hizmetin gerçekleştirilebilmesi için çalıştırılacak 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa tabi personelin, sayı ve günlük çalışma saatinin belirtilmesi kaydıyla;

a) Asgari ücret tespit komisyonunca ihale (son teklif verme) tarihinde 16 yaşını doldurmuş işçiler için belirlenmiş asgari ücretin değiştirilmesi halinde eski ve yeni asgari ücret arasındaki fark,

b) İhale (son teklif verme) tarihi itibarıyla işveren tarafından karşılanacak olan sosyal sigorta primi ve işsizlik sigortası primine ilişkin toplam tutarda; asgari ücret değişikliği veya sigorta primi alt sınır değişikliği ile prim oranları değişikliği gibi sebeplerle meydana gelecek fark,

c) 506 sayılı Kanunun 77 nci maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde sözleşmede öngörülen ücret ekleri nedeniyle, işveren tarafından karşılanmakta olan sosyal sigorta primi ve işsizlik sigorta primine ilişkin toplam tutarda meydana gelecek fark,

toplamı (a), (b) ve (c) bentleri toplamı), 506 sayılı Kanun gereğince işveren nâm ve hesabına Hazinece yapılacak olan ödemeler de dikkate alınmak suretiyle bu Esasların 7 nci maddesi uygulanmaksızın ödenir veya kesilir.” hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin olarak (09.01.2009 tarih ve 27105 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan şekli ile) Kamu İhale Genel Tebliği’nde;

“.....

Çalışan personele asgari ücretin üzerinde bir ödeme öngörülmekle birlikte hizmet alımlarına ilişkin Fiyat Farkı Esaslarının sadece 8 inci maddesinin uygulanacağı hizmet alımı ihalelerinde, ihale tarihi itibarıyla geçerli brüt asgari ücretin artması halinde anılan madde gereği sadece asgari ücretteki artış miktarı ve bu artış miktarından kaynaklanan işveren payı kadar fiyat farkı hesaplanacaktır.

Fiyat Farkı Esaslarının bütün olarak uygulandığı ve vasıflı işçiliğin a2 olarak belirlendiği hizmet alımı ihalelerinde, Esasların 7 nci maddesi gereği ihale tarihi itibarıyla geçerli brüt asgari ücretteki artış oranı kadar ücret farkı hesaplanacaktır. Esaslar bütün olarak uygulanmakla birlikte vasıflı işçilik a1 olarak belirlenmişse 8 inci madde gereği sadece asgari ücretteki artış miktarı ve bu artış miktarından kaynaklanan işveren payı kadar hesaplama yapılacaktır.

Asgari ücretin üzerinde bir ödeme öngörülen vasıflı personelin çalıştırıldığı işlerde Fiyat Farkı Esaslarının sadece 8 inci maddesi uygulandığında asgari ücretteki değişiklik sonrasında yüklenici vasıflı personelin ücretini asgari ücretteki artış miktarı kadar, Esasların tümü uygulanarak işçiliğin a2 olarak belirlendiği hallerde ise asgari ücretteki artış oranı kadar artırabileceğinden ücret bordrosu da buna göre düzenlenecektir.

....” denilmektedir.

Buna göre, asgari ücretin artırılması halinde, eski ve yeni asgari ücretler arasındaki fark ile bu farktan doğan ve işverence karşılanması gereken sosyal sigorta primleri ile sigorta primi alt sınır artışından kaynaklanan fark ve bu farklara ait işsizlik ödeneğinin her işçi için aynı miktarda fiyat farkı olarak ödenmesi gerekmektedir.

Kararname’nin 8. maddesine göre işçiler için asgari ücretin üzerinde ödeme öngörülmüş olsa bile asgari ücret fiyat farkı ödemesi ancak asgari ücretteki miktar artışları esas alınarak yapılabilecektir.

Rapor dosyası ve ekleri incelendiğinde, asgari ücret fiyat farkının 2,65 kat arttırılarak ödemenin gerçekleştirildiği görülmüştür.

Bu itibarla temyiz talebinin reddi ile 1428 sayılı ilamın 4. maddesinin a bendi ile ... TL’ye verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE

Karar verildi.

SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ VE YAZIM KURALLARI

- Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri
- Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları

SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ

- Sayıştay Dergisi üçer aylık dönemler halinde yayımlanan hakemli bir dergidir.
- Derginin yayın konusu denetim, yönetim ve hukuk başta olmak üzere sosyal bilimler alanı ile sınırlıdır.
- Derginin yazım dili Türkçe'dir. Yayın Kurulunun uygun gördüğü durumlarda İngilizce yazılar da yayımlanır.
- Dergiye gönderilecek yazılarda Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları'na ve Türk Dil Kurumu Yazım Kılavuzu'na uyulması esastır.
- Dergide yayımlanması istenen yazılar MS Word formatında, dergi@sayistay.gov.tr adresine e-posta yoluyla ya da CD'ye kaydedilmiş olarak aşağıdaki adrese posta yoluyla gönderilir:

Sayıştay Dergisi

Sayıştay Başkanlığı

06520 Balgat/ANKARA

- Dergiye gönderilecek yazılar daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- Yayımlanmak üzere gönderilen çalışmalar Yayın Kurulunun ön incelemesine tabidir. Ön incelemede konu, şekil ve içerik açısından uygun bulunan yazılar değerlendirilmek üzere iki ayrı hakeme gönderilir.
- Hakem değerlendirmesi sonucunda hakemlerden birinin olumlu, diğerinin olumsuz görüş bildirmesi durumunda yazı üçüncü bir hakeme gönderilir. Yazının yayımlanabilmesi için en az iki hakemin olumlu görüş bildirmesi gerekir.
- Yayın Kurulu hakem değerlendirmeleri doğrultusunda yazıların aynen yayımlanmasına, yazarından düzeltme talep edilmesine ya da yayımlanmamasına karar verir ve bu karar yazarlara bildirilir. Yayımlanmasına karar verilen yazılara hangi sayıda yer verileceğine de Yayın Kurulu karar verir. Gönderilen yazılar yayımlansın ya da yayımlanmasın iade edilmez.
- Yayımlanmak üzere gönderilen çeviriler için 5/12/1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre gerekli iznin alınmış olması ve belgelendirilmesi şarttır. Çeviriler, orijinal metni ile birlikte gönderilir.
- Yayımlanmasına karar verilen yazıların tüm hakları Sayıştay Başkanlığına aittir.
- Dergide yazıların yayımlanmış olması, yazara ait görüşlerin Sayıştay tarafından paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.

- Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.
- Yazıları yayımlanan yazarlara 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre telif ücreti ödenir ve beşer adet dergi ücretsiz olarak gönderilir.

SAYIŞTAY DERGİSİ YAZIM KURALLARI

- Dergiye gönderilecek yazılar MS Word formatında, A4 boyutunda, üst, alt ve her iki kenardan 2,5 cm boşluk bırakılacak ve her iki yana yaslı olacak şekilde tek satır aralığıyla, Times New Roman yazı karakteri ile 12 punto olarak yazılmalı ve 8000 kelimeyi geçmemelidir.
- Yazı için hazırlanacak kapak sayfasında yazının başlığı, yazar veya yazarların adı, soyadı, ünvanı, bağlı olduğu kurumun adı, kısa bir özgeçmişi ve iletişim bilgileri yer almalıdır.
- Gönderilen yazıların (çeviriler hariç) ilk sayfasına Türkçe ve İngilizce dillerinde yazılmış başlık, özet (abstract) ve anahtar kelimeler (key words) eklenmelidir.
- Özet, yazının amaç ve kapsamını en iyi şekilde ifade edecek ve 200 kelimeyi geçmeyecek şekilde 10 punto ile yazılmalıdır. Anahtar kelimeler, en çok beş adet olmalı ve 10 punto ile yazılmalıdır.
- Yazının başlığı büyük harflerle 15 punto ve koyu olarak yazılmalıdır. Yazının giriş ve sonuç bölümleri dahil tüm ana başlıkları büyük harflerle koyu ve 12 punto ile; alt başlıklar ise küçük harflerle koyu ve 12 punto olarak yazılmalıdır.
- Metin içinde kullanılacak tablo ve şekillere sıra numarası ve başlık verilmelidir.
- Atıflar metinde ve parantez içine alınarak, (yazarın soyadı, yayın tarihi: sayfa numarası) şeklinde yapılmalıdır. Atıflar için dipnot kullanılmayacaktır. Dipnotlar sadece açıklama yapmak için kullanılacak ve 10 punto ile yazılacaktır.
- Metin içi atıflar şu şekilde yapılmalıdır:
 - *Tek yazarlı eserler:* (Akgündüz, 1997: 45) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Akgündüz (1997: 45).....
 - *İki yazarlı eserler:* (Akdoğan ve Tekner, 2007: 175-182) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Akdoğan ve Tekner (2007: 175-182)
 - *Üç ve daha çok yazar:* (Tortop vd, 1999: 22) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Tortop ve diğerleri (1999).....
 - *Aynı yıl içinde birden çok eseri olan yazar:* (İnan, 2007a: 42) ve (İnan, 2007b: 56)
 - *Bir kuruma ait eser:* (TÜİK, 2006)
 - *İnternette yapılan alıntılarda:* (Sayıştay Başkanlığı, 2009)
- Kaynakçada, sadece metin içinde atıf yapılan eserlere yer verilmelidir.
- Kaynaklar yazarların soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalı ve aşağıdaki şekilde yazılmalıdır:

- *Kitap*: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), eserin adı, çeviren varsa (çev. ad soyad), yayınlayan, yayın yeri.
- Akgündüz, Ahmet (1997), Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Luecke, Richard (2008), Kriz Yönetimi, (çev. Önder Sarıkaya), İş Bankası Yayınları, İstanbul.
- Tortop, Nuri, Eyüp G. İsbir, Burhan Aykaç (1999), Yönetim Bilimi, Yargı Yayınları, Ankara.
- *Kitaptaki Makale*: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), “makalenin adı” eserin adı, derleyenin adı soyadı (der.), yayınlayan, yayın yeri.
- Dimitrow, Valeriy (2007), “Çevre Denetiminde Bulgaristan Sayıştayının Tecrübesi”, Çevre Denetimi ve Sayıştaylar, Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Ankara.
- *Dergi Makaleleri*: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), “makalenin adı”, derginin adı, cilt numarası, sayısı.
- Feyzioğlu, Bedii (1997), “Sayıştay ve Saydamlık”, Sayıştay Dergisi, Sayı 25 (Nisan-Haziran).
- *Kurum Yayınları*: Kurum adı (yılı), eserin adı, yayınlayan, yayın yeri.
- IFAC (2009), Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, International Federation of Accountants, New York.
- *İnternet*: Yazarın soyadı, adı, yazar yok ise internet sitenin ait olduğu kurum (yılı), “eserin adı”, <internet adresi>, (erişim tarihi).
- Sayıştay Başkanlığı (2009), “2008 Yılı Hazine İşlemleri Raporu”, <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/rapor4.asp?id=82> (Erişim Tarihi: 18.11.2009).



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI
Yayın İşleri Müdürlüğü
06520 Balgat / ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN : 1300 - 1981