Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması[*]

Caner Bakır[**]

Özet: *10 Temmuz 2011 tarihinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın (VDKB) kurulması ile maliye bürokrasisinin vergi incelemesi yapan dört farklı mesleki alt-kimliğe mensup kadroları ve bunların bağlı oldukları kurul ve başkanlıklar kaldırılmıştır. VDKB'nin kuruluşu, hem Maliye Bakanlığı'nın örgütsel yapısında, hem de Türk mali denetim sisteminde devrimsel örgütsel değişimi getirmektedir. Nitel araştırma tekniği kullanılan bu çalışmada, mülakatlardan ve yazılı kaynaklardan yararlanılmıştır. Bu çalışmanın temel bulgusu, VDKB'nin kurulması ile maliye bürokrasisinde "kast sistemi" olarak tanımlanan dengenin "güçlü ve kararlı siyasi irade" tarafından kesintiye uğraması sonucu maliye bürokrasisinde devrimsel örgütsel değişim yönünde bir adımın atıldığıdır.*

Anahtar Sözcükler: *Örgüt, bürokrasi, değişim, maliye.*

The Organizational Change in Finance Bureaucracy: The Establishment of Tax Audit Board

Abstract: *The establishment of Tax Inspection Administration (TIB) on 10 July 2011 signifies a revolutionary organizational change in fiscal bureaucracy in Turkey. This paper argues that organizational stability at the Ministry of Finance (MoF) has been punctuated by the determined government's powerful intervention in organizational change. This revolutionary organizational change came swiftly, and subsequently affected the MoF bureaucracy as a whole. The research is a qualitative analysis of the TAB's establishment. A combination of interviews and written sources was the main approach to data collection. The paper found that under the title of 'tax auditor', a new sub-identity has been introduced that aims to eliminate various bureaucratic sub-identities generating conflict among tax inspectors board, inspection board of finance, budget and fiscal controllers and tax auditors. This change is likely to enhance state's infrastructural capacity to levy and collect taxes via a progress towards an efficient and effective tax-collection machinery. It would facilitate further organizational reforms that faced the strong resistance of tax inspectors board and inspection board members. This paper also points to several policy challenges ahead on this course.*

Key Words: *Organization, bureaucracy, change, fiscal.*

[*] Bu çalışma, TÜBİTAK Ulusal Genç Araştırmacı Kariyer Geliştirme Programı (3501) tarafından desteklenen ve yazarın yürütücüsü olduğu 108K511 sayılı ve 'Türkiye' de Ekonomi Bürokrasisinde Örgütsel Dönüşüm, 1980- 2009: Ulusal ve Küresel Kurumsal Dinamiklerle Etkileşim' başlıklı projenin bir parçasıdır. Yazar, TÜBİTAK'a çok değerli desteğinden ötürü ve Amme İdaresi Dergisi'nin iki hakemine kapsamlı düzeltme, öneri ve eleştirileri için teşekkür eder.

[**] Yrd.Doç.Dr., Koç Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası İlişkiler Bölümü, 34450, Sarıyer/İstanbul/Türkiye.

GİRİŞ

1999 ve 2008 yılları arasında, Türkiye'de sosyal güvenlik primleri dahil toplanan vergilerin Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya oranı (vergi yükü) ortalama %24'dür. Aynı dönemde, OECD ülkelerinin ortalaması ise %35'dir (OECD, 2009: 18). Başka bir deyişle, Türkiye'de vergi gelirleri OECD ortalamalarının oldukça altındadır. Bu durum, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkin ve etkili vergi denetiminin önemini göstermektedir. Altyapı kapasitesi (*infrastructural capacity*) kavramı toplumsal ihtiyaçların devlet tarafından karşılanabilmesi için, hem kamu harcamalarının kamu çıkarı gözetilerek yapılmasını, hem de bu harcamaların temel kaynağı olan vergilerin toplayabilmesini ifade eder (Evans, 1995: 65-89; Weiss - Hobson, 1995: 7). Bu kapsamda, vergi denetiminin güçlendirilmesi yoluyla vergi gelirlerinin artırılması temelinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının (VDKB) kurulması, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynaklarının kullanımında ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik, saydamlık, hesap verebilirlik ve stratejik plana uygunluğa dayalı bir kurumsal düzenlemenin getirilmesi ve 5345 sayılı Yasa ile vergi politikalarını etkin, verimli, mükellef odaklı bir anlayışla uygulanması amacıyla oluşturulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) kurulması gibi neoliberal paradigma paralelinde devletin altyapı kapasitesini artırmayı hedefleyen örgütsel değişikliklerin gerçekleştirilmesi yolunda atılmış adımlardan birisidir. 10 Temmuz 2011 tarihinde VDKB'nin kurulması, hem Maliye Bakanlığı'nın örgütsel yapısında, hem de Türk mali denetim sisteminde *devrimsel örgütsel değişimi* getirmektedir.[1]

Örgütsel değişimin kaynakları ve biçimi örgütsel kurumsalcılık yaklaşımının temel konularının başında gelmektedir (Greenwood - Hinings, 1996; Üsdiken, Kipping - Engwall, 2011). Bu yaklaşımın VDKB örneğine uygulanması, örgütsel değişimi açıklamadaki bazı güçlü ve zayıf yanlarını da açığa çıkartmaya imkân verecektir. Bu kapsamda, öncelikle, literatürdeki temel kavram ve yaklaşımlar ile makalenin temel soruları tanıtılmış; daha sonra, Maliye Bakanlığı bürokrasisindeki örgütsel değişim, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) temelinde olası siyasa (*policy*) sonuçları ile birlikte irdelenmiştir.

ÖRGÜTSEL KURUMSALCI YAKLAŞIMDA ÖRGÜTSEL DEĞİŞİM: TEMEL KAVRAM VE YAKLAŞIMLAR

Örgüt kavramından yapısal ve kurumsal alanda faaliyetlerini sürdüren formel örgütler (Scott, 1998); örgütsel değişimden de, örgütsel yapıda meydana gelen kurumsal ve yönetsel değişim anlaşılmaktadır. Örgütsel yapı, "işgücünü farklı görevlere bölme yolları ve bunlar arasında koordinasyonu sağlamanın bü-

[1]VDKB, 10 Temmuz 2011 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 646 Karar sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur.

tünü" olarak tanımlanabilir (Mintzberg, 1979: 2). Formel (biçimsel) örgütsel yapı "örgüt üyeleri arasındaki resmi ilişkileri", enformel (biçimsel olmayan) örgütsel yapı ise, "çalışma gruplarındaki resmi olmayan ilişkileri" ifade eder (Mintzberg, 1979: 8-9).

Hiyerarşi, iş bölümü, amaç, hedef, vizyon, insan sermayesi, formel eğitim, bürokratik çıkar, özel çıkarlar karşısındaki özerklik, kamu çıkarına hizmet etme, uzmanlaşma, meritokrasi, kurumsal kimlik ve kültür gibi *örgüt içi unsurlar*, Weberci bürokrasi yaklaşımlarının temel odak noktası olmuş ve bunlar bürokrasideki rasyonel otoritenin unsurları olarak kabul edilmiştir (Bkz. Selznick, 1949: 1957). Örgütsel kurumsalcılık (*organizational institutionalism*) örgütsel değişimin kaynaklarını *örgüt içi* dinamiklerle açıklamaya çalışmaktadır. Bu kapsamda örgütsel kurumsalcılıkta iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi örgüt içindeki kaynak ve iktidara erişim temelinde gerçekleşen çatışma ve gerilimlere ve/veya farklı gruplar arasında oluşturulan koalisyonlar ve yapılan müzakerelere, öne çıkan farklı değer ve fikirlerin örgüt içinde kabul görmesine vurgu yaparak örgütsel değişimin kaynaklarını açıklamaktadır (bkz. Greenwood - Hinings, 1996: 1022-1023; DiMaggio - Powell, 1991: 13; Clark, 1960-1972; Selznick, 1949-1957). Diğer yaklaşım da ise örgütsel değişimin temel kaynağı olarak örgütlerin faaliyet gösterdikleri çevrede meşruiyet kazanmak için genel kabul görmüş normları uygulamalarına vurgu yapılmaktadır (DiMaggio - Powell, 1983). Örneğin, dünyanın pekçok ülkesinde merkez bankalarının fiyat istikrarına odaklı para politikasını hükümetten bağımsız olarak uygulaması anlamını taşıyan ve merkez bankacıları arasında örgütsel bir norma dönüşmüş olan 'merkez bankası bağımsızlığı' fikri bu bankalarda yapılan örgütsel değişimin temel kaynağı olarak kabul edilmiştir (Polillo - Guillén, 2005).

Kuşkusuz bürokratik örgütlerin kendi bünyesindeki içsel unsurların gelişiminin anlaşılması, bürokraside meydana gelen örgütsel değişimi anlama açısından önemlidir. Ancak, bu makale yukarıdaki yaklaşımların örgütsel değişimin kaynaklarını açıklamada yetersiz kalabileceğine işaret etmektedir. Bürokrasiler faaliyet gösterdikleri çevreden gelen baskı ve empoze edilen fikir ve değerler karşısında da değişim gösterirler (Selznick, 1949). Dolayısıyla, örgütsel analizlerde *dışsal unsurlar* ya da bürokrasilerin aldıkları kararlardan doğrudan etkilenen siyasal ve/veya ekonomik çevreler ile etkileşim de dikkate alınmalıdır (Heyman, 2004). Bu bağlamda, örneğin, güçlü ve kararlı siyasi irade de bürokrasilerde örgütsel değişimin temel kaynaklarından birisi olarak ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle, içsel ve dışsal unsurlar, örgütsel iktidar ilişkilerini de şekillendirerek bürokratik değişim ve davranışı açıklamada kullanabileceğimiz kavramlardır.

Bürokratik kuruluşların tutucu bir yapıya sahip oldukları ve değişime direndikleri genel olarak kabul edilmektedir. Bu direncin kaynakları arasında çalışanların iş güvencesi endişesi, iktidar ve etki kaybı, mevcut iş yapma normlarının

kesintiye uğraması, değişim ile birlikte gelen belirsizlik gibi unsurlar kabul edilmektedir (Steers - Black, 1994: 669). Mevcut örgüt içi iktidar ve çıkar ilişkilerinin dışarıdan yapılan müdahale ile değiştirilmek istenmesi maliye bürokrasisindeki direncin en önemli nedeni olmuştur. İzleyen bölümlerde de ayrıntılı tartışılacağı gibi, örgüt içi iktidarı elinde bulunduran güçlü gruplar sahip oldukları ayrıcalıklı konumu korumak amacıyla örgütsel değişime güçlü direnç gösterebilmektedirler. Bu durumda, örgüt dışı müdahaleler örgütsel değişimin gerçekleşmesinde önem kazanmaktadır. Bu müdahalelerin başında da siyasi iradenin değişim yönünde yaptığı tercih gelmektedir. Bu tercih ilgili müsteşar tarafından uygulanmaktadır.

Örgütsel kuramsalcılık literatüründe vurgulanan örgütsel değişimin farklı biçimlerine ait tanımlar bu makale için önem taşımaktadır (Greenwood - Hinings, 1996: 1024-1025). Bunlardan birincisi, "dönüşümcü" ve "radikal" örgütsel değişim kavramları arasındaki ayırımdır. *Dönüşümcü örgütsel değişim*, mevcut örgütsel yapıda yapılan bazı ince ayarlar, *radikal değişim* ise, yapıdan uzaklaşma ve örgütün transformasyonu anlamındadır. Dikkat çekilen ikinci unsur ise, örgütlerde meydana gelen evrimsel ve devrimsel değişim kavramları arasındaki ayrımdır. *Evrimsel örgütsel değişim* yavaş ve kademeli olarak gerçekleşir. Başka bir deyişle, süreklilik gösteren bir değişim süreci söz konusudur. *Devrimsel örgütsel değişim* ise hızlıdır ve örgütün hemen hemen tüm unsurlarını aynı anda etkiler. Kurumsalcı bir ifadeyle, "kesintili dengede" değişim olarak gerçekleşir (Tushman - Romanelli, 1985: 185).

Bu makalede, hem içsel, hem de dışsal unsurlar dikkate alınarak Türkiye'de vergi denetimindeki örgütsel değişimin temel bazı dinamikleri açıklanmıştır. İrdelenmeye çalışılan temel sorular şunlardır: maliye bürokrasisinde VDKB'nin kurulmasıyla birlikte vergi denetiminde neden ve nasıl bir örgütsel değişim meydana gelmiştir? VDKB'nin kurulmasının Maliye Bakanlığı'nın örgütsel yapısı içindeki anlamı nedir?

Bu makale, TÜBİTAK Ulusal Genç Araştırmacı Kariyer Geliştirme Programı tarafından desteklenen ve 1980-2010 yılları arasında Türk ekonomi bürokrasisindeki örgütsel değişimin neden ve sonuçlarını araştıran kapsamlı projenin bir parçası olarak elde edilen verilere dayanmaktadır. Bu kapsamda kullanılan temel bilgi kaynakları, mülakatlar ve konu ile ilgili erişilebilir yazılı kaynaklardır. Yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi, bir yandan çalışmayı motive eden soruların cevaplarına, diğer yandan da bunların ötesine geçebilecek ilgili yeni verilere ulaşmaya olanak verebilmesi nedeniyle tercih edilmiştir. Yaklaşık 60 dakika süren ve kayda alınan mülakatlar, toplam 34 kişi ile Şubat 2010-Mayıs 2011 tarihleri arasında Ankara ve İstanbul'da gerçekleştirilmiştir. Bu kişilerin büyük çoğunluğu (32 kişi) halen çalışmakta olan veya geçmişte Maliye, Hazine ve/veya Merkez Bankası'nda çalışmış üst düzey bürokrat, bakan ve milletvekillerinden oluşmaktadır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurul görüşmelerinin yer aldığı TBMM tutanak dergileri, bu çalışmada başvurulan birinci derece yazılı kaynakların başında gelmektedir. Bu dergilerde, çeşitli partilere mensup milletvekillerinin çalışmanın konusu kapsamına giren kanun taslaklarına ilişkin değerlendirme, eleştiri ve tartışmalarına erişilebilmiş, bunun yanında, Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve görevleri hakkında kanun, kanun hükmünde kararname ve yönetmeliklerden de yararlanılmıştır.

Ayrıca, Avrupa Birliği (AB) sürecinin ve AB kurumları ile etkileşimin maliye bürokrasisi üzerindeki yansımalarını irdelemek amacıyla, 2005-2010 yılları arasında yayınlanan ilerleme raporları ve benzer şekilde 2000-2007 yılları arasında Uluslararası Para Fonu'na (IMF) verilen niyet mektupları da analiz edilmiştir. Bu belgelerin, AB ve IMF gibi ulus ötesi aktörlerin, maliye politikası ve bürokrasisi ile ilgili temel politika ve örgütsel tercihlerini yansıtması açısından önemli olduğu düşünülmüştür. Maliye bürokrasisinin kendi resmi internet sayfasında bulunan ve kurum çalışanları tarafından hazırlanmış açıklama, sunum, rapor, araştırma, tez ve kurum tarafından bastırılmış kitaplar ile akademik yayınlar da diğer kaynaklar olarak kullanılmıştır.

VDKB ÖNCESİNDE MALİYE BÜROKRASİSİNDE DÖRT FARKLI DENETİM GRUBU

Üye sayısı 2010 yılında 163'e ulaşan *Maliye Teftiş Kurulu*, Türk bürokrasinin kuruluşu 1879 yılına giden en köklü denetim örgütüydü (Maliye Teftiş Kurulu, 2011). Bu kurulun içinden daha sonra 29 Mayıs 1945'te 4709 sayılı Yasa'yla, temel görevi vergi incelemesi olan *Hesap Uzmanları Kurulu* kurulmuş; üye sayısı 2010 yılında 338'e yükselmiştir (Hesap Uzmanları Kurulu, 2011). Bu kurullar doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak çalışmıştır. Teftiş Kurulu iç denetim, Hesap Uzmanları Kurulu ise dış denetim yapma amacına yönelikti. Kurullardaki denetim elemanları büyük mükellefleri (holdingler, bankalar, sanayi şirketleri gibi) incelenmekteydi. Maliye bürokrasisinde örgüt içi iktidara sahip olan denetim birimleri bu kurulların üyeleriydi. Bunların ardından gelen *Gelirler Kontrolörleri* ise vergi incelemesi yapma yetkisinin yanında, Gelir İdaresi teşkilatının teftişi ve çalışanlarına ilişkin soruşturma yapma yetkisine sahipti (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011). Gelir İdaresi Başkanı'na bağlı olarak çalışan ve 2009 yılında 363 kişiden oluşan gelirler kontrolörleriyle birlikte maliye bürokrasisinin merkezi denetim birimlerinde yaklaşık 864 kişilik güçlü bir mesleki kadro istihdam edilmişti. Maliye bürokrasisinin taşra denetim birimini oluşturan *Vergi Denetmenleri* (2009 yılında sayıları 2779), Türkiye'nin 26 ilinde, o ilin Vergi Dairesi Başkanı'na bağlı olarak görev yapmaktaydı (Ünal, 2007: 17-23). Vergi incelemelerinin %90'ına yakınını gerçekleştiren ve toplam denetim kadrolarının %80'ini oluşturan Vergi denetmenlerinin, Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatındaki memurlarla ilgili her türlü teftiş yetkileri de bulunmaktaydı.

Ancak aynı örgütsel çatı altında vergi incelemesi ile ilgili görev ve yetkilerini Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinden alan bu dört farklı denetim biriminin bağlı bulundukları farklı merciler beraberinde birimler arası farklı statü ve çatışmaların kaynakları arasında yer almıştır.

Vergi Usul Kanunu, bu dört farklı denetim grubuna mensup elemanların mükelleflere vergi incelemesi yapma yetkisi vermiştir. Ancak, bu formel kurumsal düzenlemenin farklı denetim birimleri arasında nasıl uygulanacağı Maliye Bakanlığı bürokrasisinde tarihsel süreç içinde gelişen enformel kurumsal yapı (davranışı biçimlendiren fikirler) tarafından şekillendirilmiştir (fikir ve ideolojilerin örgüt içi iktidarı, kaynak dağılımını ve ilişkileri biçimlendirmedeki etkisi için bkz. Fischer, 1994). Başka bir deyişle, hangi denetim biriminin hangi mükellefleri denetleyeceği, kanunla kendisine verilen yetkinin nasıl kullanılacağı örgüt içinde oluşmuş normlara göre şekillenir. Bu kapsamda benzer işlevlere sahip olan denetim birimleri arasındaki görev dağılımına, dolayısıyla, hangi birimin o yıl hangi konuda inceleme yapacağına Vergi İnceleme Koordinasyon Kurulu (VİKK) karar vermektedir. Yılda bir kez toplanan VİKK, maliye bürokrasisinin formel örgütsel şemasında yer almayan, farklı birimlerin üst düzey yöneticilerinden oluşmuş geçici enformel örgütsel yapının bir kuruldur. Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nde çalışan üst düzey bir maliye bürokratının ifadesiyle,

> '*Kimin ne iş yapacağı nasıl belirleniyor?' derseniz bizim Vergi İnceleme Koordinasyon Kurulumuz var. Bu birimlerin, birim amirlerinin katıldığı bir koordinasyon kurulu. Burada bir şekilde kararlaştırılıyor. Bir prensip kararı alınıyor 'şu şu işletmeler ya da illerde bu sene [bunları] hesap uzmanları; şunları maliye müfettişleri, şunları da gelirler kontrolörleri inceleyecek' ona göre inceleme yapılıyor. Belirli bir kanun hükmü yok (Mülakat, 22 Şubat 2010).*

Kuşkusuz maliye bürokrasisindeki kurulların tercihleri doğrultusunda VİKK'nin vergi denetimi ile ilgili uygulama kararları şekillenmektedir. Bu kapsamda, üst düzey bir Hesap Uzmanları Kurulu üyesinin ifadesiyle, Hesap Uzmanları Kurulu "daha ziyade üst düzey firmalar üst düzey mükellefler ve karmaşık işlemleri denetleyen birim olarak öne çıkmış[tır]" (Mülakat, 22 Şubat 2010). Vergi denetmenleri ise, küçük mükelleflerin (küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin) vergi incelemesini yapmaktaydı.

MALİYE BÜROKRASİSİNDE ÖRGÜT KİMLİĞİ

Çalışanlarının 'örgüt olarak biz kimiz?' sorusuna verdikleri ve zaman içinde şekillenen kolektif cevap diğer örgütlerden onları ayıran farklı ve özgün örgüt kimliğini tanımlamaya imkân vermektedir (Albert - Stuart, 1985: 265). Yapılan mülakatlarda bu sorunun cevabı devletin gelir ve giderleriyle ve parasal işlemleriyle ilişkili *tüm devlet mevzuatına hâkim olan* ve bu işlemlerin *mevzuata uygunluğunu denetleyen* bir maliyeci kimliği olarak ortaya çıkmıştır.

Eski bir üst düzey Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) bürokratının ifadesiyle, 1980 öncesinde "Ankara bürokrasisine, maliye müfettişi kökenli mülkiyeliler hâkimdi" (Uras, 2010: 43). Bu bağlamda, maliye'nin örgüt kimliğinin temelleri, mülkiye mezunu maliye müfettişleri tarafından atılmış olduğu söylenebilir. Maliye Teftiş Kurulu, kuşkusuz, maliye bürokrasisinde en kapsamlı denetim yetkilerine sahip olan birimdi. Kurulun esas görevi, mali idarenin - maliye teşkilatı ve akçalı işlerin bulunduğu devletin bütün teşkilatının - mali açıdan teftişiydi. Maliye Bakanı siyasal sorumluluğu temelinde emri altındakilerin eylem ve işlemlerini denetlettirme ve sorgulattırmayı, maliye müfettişlerinin teftiş, soruşturma ve incelemeleri ile yaptırmaktaydı. Ayrıca müfettişler, gerektiğinde soruşturma ve genel mali incelemeler yapmaya, görev ve işin gerektirmesi halinde vergi incelemesi yapmaya yetkiydi. Hatta vergi incelemesi alanının ötesine geçen, devletin diğer gelirleri ile giderlerini ve mallarını da kapsayan bir yetki alanları vardı. Başka bir deyişle, kamuoyundaki yaygın kanının aksine, Teftiş Kurulu yalnızca bir vergi inceleme birimi olarak maliye örgütsel yapısında yer almamaktaydı. Gerçekte, toplam vergi incelemesi rakamları içinde teftişe dayalı incelemenin payı %1'in altındadır. 2010 yılında toplam Kurul raporları içinde teftiş raporları (%47) ve vergi inceleme raporlarının (%33) yoğunluğu olması da, Kurulun odaklandığı temel fonksiyonlara işaret etmektedir (Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2010: 33)

Ekonomi bürokrasisinde kariyer mesleğini Maliye Teftiş Kurulu'nda hedefleyen adaylardan, devletin gelir ve giderleriyle ve parasal işlemleriyle ilişkili *tüm devlet mevzuatına* hâkim olma ve bunu uygulayacak bir mesleki formasyona sahip bulunma potansiyeli beklenmiş; maliye müfettişliği değerleri, kapsamlı sınavlarla ve müfettiş yardımcılığı döneminde "usta ve çırak ilişkisi" temelinde yeni gelenlere aktarılmaya çalışılmıştır (Mülakat, 22 Şubat 2010).

Maliye müfettişi kimliği ve bunun bilişsel (*cognitive*) kurumsal bir unsura dönüşmesi sürecinin ilk adımları, devlet mevzuatına egemen olacak adayların özenle seçilmesi ile başlardı ve usta-çırak ilişkisiyle verilen enformel eğitim ve mevzuata uygunluğun denetimi sürecinde şekillenirdi (bkz. Yücel, 2008). Maliye müfettişleri arasında örgütsel süreç içinde usta/üstatlardan çırak/çömezlere aktarılan kurum kimliği, ortak mesleki değerler ve bunları yansıtan davranış biçimini içermektedir. Bu mesleki kimlik örgütsel kimliği (maliyeci üst kimliğini) oluşturmuş, çalışanlarının davranış ve ilişkilerinde belirleyici olmuştur. Bu kapsamda maliyenin örgütsel imajı yenilikçi olmaktan çok, gelenekçi bir nitelik kazanmıştır (Örgüt kimliği ve imajı arasındaki ilişki için, bkz. Rindova - Fombrun, 1998: 59).

MALİYE BÜROKRASİSİNDE FARKLI MESLEKİ ALT-KİMLİKLER VE ÖRGÜT İÇİ ÇATIŞMA

Örgütlerde örgüt kimliğinin yanında, diğer farklı kimliklerde çalışanlar arasında oluşabilmekte ve çalışanlar kendilerini ait oldukları mesleki uzmanlık alanları ve aynı örgüt içinde ait oldukları müfettiş, vergi denetmeni, hesap uzmanı, mali hizmetler uzmanı gibi alt-mesleki kimlikler ile de tanımlayabilmektedir (Ashforth - Johnson, 2001; Johnson vd., 2006; Bartels vd., 2007). Ancak, maliye bürokrasisinde açığa çıkan ve literatür açısından özgün olan bulgu ise vergi incelemesi/denetlemesi yapmaya yetkili ve temelde aynı mesleki uzmanlığı icra eden birimler arasında oluşan dört farklı alt-kimliğin beraberinde birimler arasında karşılıklı işbirliği, güven ve eşgüdümden çok *çatışmacı ve yıkıcı rekabeti* getirmesi ve bunun maliye örgütünün amaç ve hedeflerine ulaşmasını zayıflatan bir unsur olmasıdır. Çalışmanın izleyen kısımlarında bu konu detaylandırılmaya çalışılacaktır.

VDKB öncesinde, Maliye Bakanlığı'nın örgütsel yapısı içinde farklı bürokratik alt-kimliklerin oluştuğu ve bunun sonucunda birimler arası rekabetçi-yıkıcı bir çatışma eğiliminin ortaya çıktığı görülmüştür. Bu çatışma alanının başında maliye bürokrasisinde vergi incelemesi/denetimi yapmaya yetkili dört farklı birimin bulunması gelmiştir. Kapsayıcı *maliyeci örgütsel kimliğinin* (ya da üst kimliğin) dışında, farklı birimler arasında oluşan bürokratik alt-kimlikler vergi denetim kadrolarını oluşturan müfettiş, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetçileri arasında gelişmiştir. Yaptığımız mülakatlarda görüştüğümüz farklı birimlerde çalışan denetim elemanlarının kimlik ayrışması biçimsel olarak farklılık gösteren kartvizitlerine de yansımıştır. Bu çalışma kapsamında yapılan araştırmada alt-kimliklerin güçlü şekilde ortaya çıkmasının ve taraflar arasında örgüt içi iktidar mücadelesi odaklı çatışmaların yaşanmasının temel kaynakları; maliye müfettişlerinin ve hesap uzmanlarının doğrudan Maliye Bakanı'na, gelirler kontrolörlerinin ve vergi denetmenlerinin Gelir İdaresi Başkanı'na bağlı bulunmaları, örgüt içinde merkez ve taşra denetim birimleri ayrımının oluşması, taşra denetim birimlerinden merkez denetim birimlerine örgüt içi geçişinin kapalı olması, vergi denetiminde görev ve yetkilerin kullanılması, en üst düzey görevlere yükselmede, statü, maaş ve özlük haklarında birimler arasında ayrışmanın meydana gelmesidir.

Çalışanlarının örgütün bir parçası olarak kendilerini hissetmeleri, kendilerini çalıştıkları örgüte referans vererek tanımlamaları örgütsel aidiyetin genel kabul görmüş tanımıdır (Mael - Ashforth, 1992: 104). Çalışanlarının aidiyetinin güçlü olduğu örgütler amaç ve hedeflerine işbirliği, güven ve koordinasyon içinde daha kolay erişebilmektedir (Bartel, 2001). Ancak, maliye bürokrasisinde vergi denetimi/incelemesi yapan birimlerin mensupları kendilerini maliyeci kimliğinden çok ait oldukları alt-kimlikler ile tanımlamaktaydılar. Maliye bürokrasisin-

de dört farklı denetim biriminin bulunması, dört farklı unvana dayalı alt-kimliğin oluşmasına ve zaman zaman bu alt-kimlikler üzerinden örgüt içi çatışma ve iktidar mücadelelerine neden olmuştur (örgüt içindeki çatışma ve direnç için, bkz. Collison - Ackroyd, 2005). Temelde vergi denetimi yapan denetim birimleri arasında unvana dayalı güçlü alt-kimliklerin oluşması karşısında maliyeci kimliği kapsayıcı bir örgütsel mesleki üst-kimlik oluşturamamıştır. Denetim elamanları arasındaki farklı alt-kimlikler, aşırı muhafazakâr/içe dönük bir bürokratik bakışı ve davranış biçimini beraberinde getirmiştir. VDKB öncesindeki örgütsel yapıda denetim birimleri arasında en alt düzeyde kabul edilen vergi denetmenlerine mensup bir maliyeci, aşağıdaki tespiti yapmıştır:

> [*Öyle] bir örgütlenme, öyle bir meslek taassubu oluşmuş ki [kişinin] siyasi düşüncesi önemli değildir. Mesela sağcı olabilir, solcu olabilir, dindar olabilir, dinsiz olabilir, hiç önemli değil, 'önce hesap uzmanıyım' der. Cemaatçi bile olsa cemaatten önce [mesleki alt-kimliği gelir*] *(Mülakat, 22 Şubat 2010).*

Bu çalışma için yapılan mülakatlarda, birimler arasındaki çatışmanın yetki ve görev paylaşımında yaşandığı ortaya çıkmıştır. Üst düzey bir maliye bürokratı ise denetim birimleri arasındaki bu çatışmanın Maliye Bakanlığı'nın "bütünüyle enerjisini alıp götürdüğü[ne]" vurgu yapmıştır (Mülakat, 24 Şubat 2010). Kapsayıcı bir maliyeci kimliğinin farklı denetim elemanları arasında gelişmemesi, maliye bürokrasisinin ekonomi bürokrasisi içindeki etkinliğini zayıflatan unsurlardan birisi olarak ortaya çıkmıştır.

MALİYE BÜROKRASİSİNDE ÖRGÜT KÜLTÜRÜ VE ÖRGÜTSEL KAPASİTE

Örgütsel aidiyetin, güven, eşgüdüm ve işbirliğinin önemli unsurlardan birisi çalışanlar arasındaki iletişimdir (Bartels vd., 2007: 174). Farklı mesleki alt-kimliklerin örgütsel yansıması, farklı Genel Müdürlük birimleri arasında yatay ve dikey iletişimin görece kapalı olduğu, dış çevreye kapalı, maliye içindeki birimler arası ve maliye dışındaki örgütlerle ilişkilerde güvenin yerine kuşkunun hâkim olduğu bir örgüt kültürü olmuştur.

> *Maliye bürokrasisinin kültüründe, komünikasyonu asla olmayacak. Kurum içi yatay ve dikey komünikasyon çok zayıf. Yani iki Genel Müdürlük birbirleriyle komünike etmez, müsteşarlıktan Daire Başkanı'na kadar da komünikasyon zayıf. İkinci kurum kültürü, dışarıya kapalı olmak[tır] Ben dışarıdaki üniversitelerle, danışmanlık şirketleriyle çalışamıyorum. Bir diğer kurum kültürü ise [dışarıya karşı] güvensizlik[tir] (Mülakat, 24 Şubat 2010).*

VDKB öncesinde kurulların egemen olduğu maliye bürokrasisinin ekonomi bürokrasisinde siyasa geliştirmede göreceli olarak öneminin azalmasının ardındaki faktörlerin başında, çalışanlarının kendileri maliye politikalarını üreten değil ilgili mevzuatı hazırlayan ve uygulayan kişiler olarak tanımlaması gelmektedir. Üst düzey bir maliye bürokratının ifadesiyle, "maliye politikasını kamu ma-

liyesine, kamu maliyesini de mevzuata [indirgeyen] bir anlayış[ın] [maliye'yi] zayıflatması" temel sorunlardan birisi olmuştur:

> *Bize vergi dendiği zaman aklımıza vergi politikası, vergilemede etkinlik, vergilemede adalet gelmedi. Vergi dendiği zaman Vergi [Usul] Kanununun 120. Maddesi [geldi]. Maliye Bakanlığı kendisini hep mukteza veren bir makam olarak gördü. Bu 30 yıllık süre içerisinde böyle zayıflattı kendini. Halbuki mukteza veren, mevzuat yapan bir yerden politikaları analiz eden [bir yapıya geçemedik] Şimdi politikaları siz maliye politikası olarak görmeyip analiz etmezseniz, politika üretemiyorsunuz. Üretemeyince Hazine üretiyor, IMF'nin baskısı olsun olmasın [diğer bürokratik kuruluşlar] üretiyor. Maliye politikasını oluşturacak kapasite ve içerik olarak içi boşaldı (Mülakat, 24 Şubat 2010).*

MALİYE BÜROKRASİSİNDE ÖRGÜTSEL DEĞİŞİME DİRENÇ: 5018 SAYILI YASA

Bunun yanında maliye bürokrasisine egemen kurullar kökenli denetim birimlerinin formel kurumsal ve örgütsel değişim karşısında da güçlü direnç gösterdiği görülmüştür. Bir maliye bürokratının ifadesiyle,

> [*Maliye bürokrasisi,] özellikle hesap uzmanları ve müfettişlerin elindedir. Bir başkasının [üst görevlere] gelme şansı yoktur. Biraz da gelirler kontrolörleri son zamanlarda oraya [gelebilir oldular] ki çok üst düzeye de geçemezler. [Müfettiş ve hesap uzmanları], imtiyazlı bir grup oluşturulmuştur. Bu da büyük darbe vuruyor Maliye Bakanlığı'na, kurum içinde yapılacak reformlara (Mülakat, 22 Şubat 2010).*

Maliye Bakanlığı'nda giderlerin yapılması ve denetimi kapsamında işlev gören ve 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 24 Aralık 2003 tarihinde 25326 sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanarak çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yürürlükten kaldırıldı. Bu Kanun ile birlikte mali disiplin üst kavram olarak ortaya çıkarken, kamu kaynaklarının kullanımında ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik, saydamlık, hesap verebilirlik ve stratejik plana uygunluk gibi kavramlara dayalı uygulamalar ile iç ve dış denetimi öngörülmüştür. Kamu mali yönetimindeki bu yeni anlayış, mevzuat oluşturma ve uygulama odaklı çalışan maliye bürokrasisine egemen kurul kökenli yöneticilerin "mevzuata uygunluk" temelinde denetim faaliyeti yaptığı maliye bürokrasisinde örgütsel dirençle karşılaşmıştır.

Kamu mali denetiminde 5018 sayılı Yasa ile gelen temel değişim, yapılan harcama/satın alma vb. idari işlemlerin yalnızca mevzuata uygunluk temelinde denetlenmesine odaklanmak yerine, öncelikli olarak yapılan işlemin ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik açısından denetlenmesidir. Bir Hazine Müsteşar Yardımcısı, bu yasa ile birlikte gelen örgütsel değişim karşısındaki direnci şöyle özetliyor:

> *Kamu Mali Denetim zihniyetindeki temel değişim 'ex-post denetimden ex-ante denetime' geçilmesi ile yaşanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, önleyici, sistem baz-*

> *lı, iyileştirici bir denetim anlayışı geliyor. [Geçmişin] daha çok soruşturmacı, uygunluk denetimi yapan, tahakkümcü denetim anlayışı etkinliğini yitiriyor. Ve bu nedenle de mevcut teftiş kurulları [direniyor]. Ve Maliye Bakanlığı'nda bütün yöneticiler o kurullar kökenli olduğu için, 5018'in her değişikliğinde bir geriye gidiş söz konusu oluyor (Mülakat, 3 Mart 2010).*

Böylesi bir denetim anlayışı formel ve enformel örgütsel yapıda denetlemenin yapılmasında köklü bir davranış değişikliğini beraberinde getirmektedir. Aynı bürokrat teftiş kurullarındaki direncin kaynaklarını etkili şekilde vurguluyor:

> *Türkiye'de denetim anlayışı tamamen değişiyor. İç denetim ve dış denetim şeklinde organize ediliyor. İç denetim iç denetçiler eliyle yürütülüyor. İç denetimin standartları, çalışma şekilleri, raporları ve felsefesi mevcut teftiş ve denetim anlayışından son derece farklı. Ve dış denetim ayağı, birbiriyle paralel giden, uygun giden bir dış denetim ayağı. Sayıştay denetimi de performans denetimi bazlı, sistem denetimi bazlı bir anlayışa çekiliyor. Sayıştay denetimi ve eski teftiş anlayışı hep uygunluk bazlı. Yani mevzuata uygun mu değil mi?. Elbette ki uygunluk aranacak, ama ondan daha önemlisi yapılan iş verimli mi, ekonomik mi, mantıklı mı? Bunun sorgulanması gerekiyor. Türkiye'deki temel dönüşüm bu noktada oluyor. Hem yönetim anlamında, hem denetim anlamında (Mülakat, 3 Mart 2010).*

Bu bağlamda, 5018 sayılı Yasa ile getirilen kamu kuruluşlarında faaliyet gösterecek iç denetim birimlerinin kurulması hükmünün, özellikle Maliye Müfettişlerinin ve Hesap Uzmanlarının direnci ile karşılaşması sürpriz sayılmamalıdır. Ancak, bu direncin kaynakları aynı zamanda, maliye bürokrasisinden sonra yapılacak özel sektör kariyer ve gelir imkânlarının da bir süre sonra olumsuz etkilenebilecek olmasından da beslenmekteydi.

> *Ve çok ciddi bir network oluşmuş süreç içerisinde, düşünün. [Büyük holdinglerin] üst düzey yöneticilerinin içinde bir sürü maliye kökenli insan bulursunuz. Hesap uzmanıdır, maliye müfettişidir [Şirketlerde] Mali Koordinatör adı altında, Genel Müdür Yardımcısı gibi pozisyonlarda veya Yönetim Kurulu Üyesi pozisyonlarında bir sürü maliye [kurulları] kökenli insan vardır. Denetim anlayışı ve denetim tekeli o gruptan 5018'le birlikte çıkarılıyor (Mülakat, 3 Mart 2010).*

STRATEJİ GELİŞTİRME BAŞKANLIĞI'NIN KURULMASI

5018 sayılı Yasa'da önemli bazı değişiklikler 24 Aralık 2005 tarihinde 26033 sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanan 5436 sayılı Yasa ile yapılmıştır. Bu kapsamda 5018 sayılı Yasa'da öngörülen kurumsal düzenlemelerin bürokratik örgütlerde içselleştirilmesi ve amaçlanan reformun *örgüt içindeki taşıyıcıları* olarak Strateji Geliştirme Birimlerinin (SGB) kurulması öngörülmüştür. 5018 sayılı Yasa ile birlikte ekonomi bürokrasilerine gelen en önemli örgütsel değişim baskılarından bir tanesi, kamu kuruluşlarının stratejik planlarını oluşturma

zorunluluklarıdır. Stratejik plan, bu örgütlerin hedeflerini performans göstergeleri temelinde somut olarak belirlemelerini, sunmayı amaçladıkları hizmeti, vizyon ve misyonlarını tanımlamalarını gerektirmektedir. Faaliyet raporları, bu örgütlerin başlangıçta ortaya koydukları hedefleri ne ölçüde gerçekleştirdiklerini, hedeflerin gerçekleştirilememesi durumunda bunun nedenlerini ortaya koyarak kamuoyuna duyurmalarını ve bunun daha sonra Sayıştay tarafından incelenmesini ve değerlendirilmesini öngörmektedir. Bu uygulama, tahsis edilen paranın nereye harcandığı ve nasıl bir hizmet üretildiği konusunda şeffaflık ve hesap verebilirliği de beraberinde getirmektedir. Bu kapsamda, ekonomi bürokrasisi, stratejik planlarını orta vadeli program ve orta vadeli mali plan gibi üst politika belgeleriyle uyumlu hazırlamak durumundadır. Bunun yanında yıllık performans planları ile üç yıllık ve beş yıllık hedeflere yakınsama çalışmaları yapılmaktadır. Bürokraside böyle planların hazırlanması ve yıllık olarak nasıl hayata geçirileceğinin bir programa bağlanması, geçmiş uygulamalarda olmayan yeni bir yönetim süreci ve kurumsal repertuvar değişikliğini de beraberinde getirmeyi hedeflemektedir.

Bu bağlamda, 5018 sayılı Yasa'nın amaçlarının gerçekleştirilmesinde 5436 sayılı Yasa ile kamu bürokrasisinde kurulabilme olanağı verilen SGB, ekonomi bürokrasisinde önemli bir birim olarak formel örgütsel yapıda ortaya çıkmıştır. Bu birimler, Yasaya Ekli 1 sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin merkez teşkilatlarında Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ekli 2 sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin merkez teşkilatlarında (Örneğin Genel Müdürlüklerde) ise Strateji Geliştirme Müdürlüğü olarak kurulmuştur (Md. 15).

Ancak, maliye bürokrasisinde farklı birimler arasındaki mesleki alt kimliklerden beslenen rekabetçi çekişmenin bir yansıması, örgüt içi iktidara sahip olan kurul üyelerinin (müfettişler ve hesap uzmanlarının) kurum içindeki mevcut güçlü konumlarını değiştirebilecek bu tür örgütsel değişikliklere direnç göstermeleri şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, örneğin, maliye politikalarının oluşturulması konusu Strateji Geliştirme Başkanlığı'nın örgütsel yapı içinde güçlenmesi ve bu konuda önemli rol oynayabilecek çekici uzmanlık kariyeri ve SGB'lerde istihdam edilen Mali Hizmetler Uzmanları, örgüt içinde etkin olabilecek ortamı bulamamıştır. Bir üst düzey maliye bürokratının ifadesiyle:

> *[Kurullar] kendilerine rakip yaratmak istemediler. Onun için uzmanlık [kariyerini] güçlendirmek istemediler. 1980'li yıllarda DPT'nin, Hazine'nin maaşlarını [hükümet] artırırken, o zaman buraya da [aynı ücret] veriliyor. Bu tarihi bir olay[dır]. DPT'nin, Hazine'nin, Maliye'nin [uzmanlarının] maaşları aynı olsun [deniyor]. [Bu] etik görünüyor. Ama o zamanki [Maliye] Müsteşar[ı] kabul etmiyor. Bu nedenle [uzmanlık biriminin güçlendirilmemesi] bilinçli bir tercihtir (Mülakat, 24 Şubat 2010).*

Bu meyanda, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün 2009 Yılı Kamu İdareleri SGB Anket Sonuçları'nda kamu bürokrasilerindeki

SGB'lerde "en önemli sorunun personelin nitelik ve nicelik olarak yetersizliği olduğunun" açığa çıkması şaşırtıcı değildir (Akdeniz, 2010: 473).

İnsan sermayesi ya da beşeri kaynak, bürokratik kuruluşların sahip olduğu örgütsel kaynakların başında gelmektedir. Maliye mevzuatını oluşturma ve uygulamaya odaklanan denetim kadrolarının yanında, maliye politikalarını oluşturacak ve değerlendirecek uzman kadroları ve bunların niteliği de önem taşımaktadır. Bürokratik kuruluşlar arasında yapılan kariyer tercihlerinin başında bürokratik örgütler arası maaş, statü ve özlük haklarındaki farklılıklar gelmektedir. Ekonomi bürokrasisinde uzmanlığı mesleki kariyer olarak hedefleyen adaylardan, Türkiye'nin gözde üniversitelerinden iyi derecelerle mezun olanların maliye yerine Merkez Bankası veya Hazine Müsteşarlığı gibi kuruluşlarda bürokrasi kariyerini tercih etmelerinin ardında bu farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, kurumsal stratejileri belirleyen uzman kadroları arasında iki kata yakın maaş farklılıklarının Hazine lehine olması, üst düzey bir maliye bürokratına göre, "en kaliteli çalışanları" bu kuruluşun istihdam etmesine, "DPT'nin veya Hazine'nin çalıştırmadığı, almadığı teknisyenleri maliye[nin] alma[sı]"na yol açtı" (Mülakat, 24 Şubat 2010). Bunun yanında maliye'de uzmanlık kariyeri yapan kısıtlı sayıdaki iyi yetişmiş çalışanlar, zaman içinde buradan ayrılarak başta Hazine olmak üzere maaş, özlük hakları ve kariyer koşullarının daha iyi olduğu diğer bürokratik kuruluşlara geçtiler. Bu durum ise Hazine karşısında "maliye'yi zayıflattı" (Mülakat, 24 Şubat 2010). Maliye politikası ve uygulamalarıyla ilgili verileri toplayacak ve bunların analizlerini yapacak, oluşturduğu maliye politikası alternatifleriyle ekonomi bürokrasisinde kendisiyle ilgili bürokratik gündemi belirleyebilecek bir örgütsel altyapının temel dayanağı yetişmiş insan sermayesidir. Maliye bürokrasisinin ilgili Genel Müdürlük birimleri, gerekli kalifiye uzman desteğinin yokluğunda kendi veri tabanını oluşturan, analiz ve bilgiye dayanan kurumsal teknik kapasite oluşturulmasına güçlü katkıyı verememiştir.

Maliye bürokrasisine egemen olan kurullar temelli mesleki grubun, uzmanlık kariyerini ikinci sınıf bir mesleki kariyer olarak konumlaması, örgütsel kapasite kaybının kaynaklarının başında gelmektedir. Bu da kuşkusuz, maliye bürokrasisinin başta Hazine bürokrasisi olmak üzere ekonomi bürokrasisinin diğer aktörleri karşısındaki konumunu zayıflatan, maliye bürokrasisinin zaman içinde ekonomi bürokrasisinin merkezinden çevreye doğru kaymasına neden olan örgütsel unsurlardan birisidir. Kurulların maliye bürokrasisindeki egemenliğinin, başta uzmanlık olmak üzere kurullar dışında çekici bir mesleki kariyere olanak vermemesini bir Hazine müsteşar yardımcısı çarpıcı bir anekdotla şu şekilde aktarmaktadır:

> *Şimdi Maliye Bakanlığı Gelir Uzmanlığı'ndan bizim [Hazine Uzmanlığı] sınavına çocuklar giriyor. Ben [mülakatta] bir tanesine dedim ki 'neden Hazine'ye geliyorsun?'. Diyor ki 'efendim bize orada hayat hakkı yok ki'. 'Neden?' dedim. 'Bize bir daire başkanımız geldi ve şunu söyledi: 'Kardeşim siz Şube Mü-*

> *dürlüğü'nden daha yukarısını düşünmeyin. Çünkü oralar Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve en fazla Gelirler Kontrolörlerine aittir. Siz oraya çıkamazsınız.' (Mülakat, 3 Mart 2010).*

Mülakat yapılan kurullar kökenli olmayan bazı maliye bürokratlarına göre bu yapı "kast sistemi", "bürokratik oligarşi" ve "hiyerarşik yapı" olarak tanımlanmaktadır. Bu ortamda uzmanlık kariyerinin öne çıktığı Strateji Daire Başkanlığı, 5018 sayılı Yasa sonrasındaki yeni formel yapının maliye içindeki taşıyıcısı olarak konumlanamamış, yeni bir örgütsel repertuarın geliştirilmesinde önemli bir birim olarak ortaya çıkamamıştır. Ancak, VDKB'nın kurulması, 5018 sayılı Yasa'nın maliye bürokrasisinde uygulanması ile ilgili yukarıda özetlenen sorunların çözümüne katkıda bulunabilecek bir süreci başlatabilir.

GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜNÜN YENİDEN YAPILANDIRILMASI: GELİR POLİTİKALARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ VE GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NIN KURULMASI

Maliye bürokrasisinde Hazine'nin Maliye'den ayrılmasından sonra meydana gelen en önemli örgütsel değişiklik, vergi politikalarını oluşturmak ve vergi uygulamalarını yürütmekle görevli olan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün (GGM) yeniden yapılandırılmasıdır. Maliye bürokrasisi içinde yer alan vergi politikası birimi (vergi mevzuatının/kanununun hazırlanması) ve vergi uygulaması (vergi yönetimi) birimi ile ilgili değişiklik yapıldı. 2006 yılında öne çıkarılan bu yeni örgütsel modelde vergi uygulama biriminin biraz daha özerkleştirildiği, politika biriminin ise Maliye Bakanlığı içinde tutulmaya çalışıldığı bir örgütsel oluşum öngörülmüştür. Bu çerçevede, Maliye Bakanlığı bünyesinde yeni bir müdürlük olarak Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (GPGM) kurulmuştur. Maliye bürokrasisinde daha önceden kabul gören yaklaşım, vergi mevzuatının/kanunlarının hazırlanmasının politik bir karar olarak kabul edilmesi ve "'vergi mevzuatının yapılması hükümetin işidir, hükümetlerin politikalarına göre belirlenir' düşüncesiyle, bunun Maliye Bakanlığı bünyesinde bir Genel Müdürlük veya Maliye Bakanlığı'na bağlı bir birim olarak" örgütlenmesi olmuştur (TBMM Genel Kurul Tutanağı, 2006a: 33). GPGM'nin kuruluş kanunu ile ilgili olarak TBMM Genel Kurulunda yapılan görüşmelerde OECD ülkelerinin uygulamalarından örnekler verilerek Türkiye'de yapılan değişikliğin gerekçesi ortaya konulmaktadır.

Yeni modelde, geçmişte de olduğu gibi vergi politikası birimi olarak kurulan GPGM, Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyetini sürdürmekteyken, GGM'nin yerine 5 Mayıs 2005 tarihli 5345 sayılı Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kurulmuştur. Vergi uygulaması maliye bürokrasisinin dışına çıkartılmıştır. Böylece, vergi yönetimi ya da vergi uygulaması biriminin yarı özerk bir yapıya kavuşturularak bir ölçüde hükümetin ve siyasetin etkisinden uzak tutulması, daha hızlı ve esnek işleyen bir vergi yönetiminin amaçlandığı vurgulanmıştır. İktidar

partisi milletvekillerinin TBMM Genel Kurulu gündemine getirdikleri Kanun teklifinde belirtildiği gibi; GİB "Bakanlıkça belirlenen vergi politikalarını etkin, verimli, mükellef odaklı bir anlayışla uygulamak üzere" kurulmuştur (TBMM Genel Kurul Tutanağı, 2006b: 1).

Tekrar vurgulamak gerekirse, Maliye Bakanlığı'nda vergi denetimi yapan farklı birimler ve vergi inceleme grupları bulunmaktaydı. Ancak, GİB'in kurulması ile vergi denetiminde bir bütünleşme bu anlamda sağlanamamıştır: "Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nde, şimdi Gelir İdaresi Başkanlığı olan bünyede ve Maliye Bakanlığı'nda da çok sayıda vergi inceleme grubu vardır; bu inceleme gruplarının hepsi farklı birimlere, farklı makamlara bağlıdır. Yani, vergi denetiminde çok başlılık söz konusudur" (TBMM Genel Kurul Tutanağı, 2006a: 34). Örneğin, maliye müfettişleri ve hesap uzmanları Maliye Bakanlığı bünyesinde kalırken, gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenleri GİB içinde yer almıştır. Bir maliye bürokratı bu durumun vergi inceleme ve denetiminde "iki başlı bir yapı" ortaya çıkardığına dikkat çekmiştir (Mülakat, 22 Şubat 2010). Ancak bu parçalı yapıda özerklik, çatışmaları daha da arttırabilmekte, aynı bürokratın ifadesiyle, maliye bürokrasisinde kurullara dayalı "bürokratik oligarşinin" sürmesini sağlamaktadır.

Dört farklı denetim birimi arasında farklı görev, yetki, sorumluluk ve statüden kaynaklanan örgüt içi çatışmalar, örgüt içindeki kurulların mevcut egemen konumunu kaybetmesine yol açabilecek her türlü örgütsel değişim çabası karşısında gösterdiği güçlü direncin yanında bu örgütsel parçalanma, örgütsel değişimi zorlaştıran ve örgütsel kapasiteyi zayıflatan bir başka önemli unsur olmuştur.

Vergi denetiminden sorumlu farklı birimlerin bakanlık ve GİB bünyesinde bulunmasının yanında, vergi denetiminde ikinci önemli örgütsel zayıflık GİB'in vergi denetiminin planlanmasından sorumlu olmamasıydı. Daha önce Maliye Bakanlığı'nda Gelirler Genel Müdürlüğü yapan Akif Hamzaçebi'nin 2006 yılında Meclis Genel Kurulunda da ifade ettiği gibi:

> *Bugün, Gelir İdaresi Başkanlığı, Türkiye'deki vergi denetimini planlayabilecek yetkiye sahip değildir; eskiden, en azından kendi denetim elemanları, yani vergi denetmenleri ve gelirler kontrolörleri için bir vergi denetim programı, bir denetim politikası belirleyebilecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı bugün bu yetkiye sahip değildir, bu yetki Maliye Bakanlığı bünyesinde kalmıştır (TBMM Genel Kurul Tutanağı, 2006a: 34).*

GPGM kurulmadan önce vergi tasarıları Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmaktaydı. Ancak, GPGM'nin vergi uygulamalarının dışında kalması, vergi tasarılarının muhatabı olan vergi mükellefleriyle temasının olmaması anlamına gelmektedir. Bu durumda, vergi tasarıları ile bunlardan etkilenen vergi mükellefleri arasında bir kopukluk söz konusu olabilecektir. Vergi denetimi ve tahsilatı görevini temelde yerine getiren GİB ile vergi tasarıları ve vergi politi-

kalarını hazırlayacak GPGM'nin ayrı birimler olarak oluşturulması, örgütsel anlamda maliye bürokrasisinin vergi mevzuatının oluşturulması ve uygulanmasındaki zayıflığını giderebilecek, geçmişten gelen çok başlı, dağınık örgütsel yapısında uyumlu bir bütünleşme sonucunu beraberinde getirememiştir. Maliye bürokrasisi kökenli eski milletvekili Mustafa Özyürek'in yerinde tespit ettiği gibi:

> *Daha önce Gelirler Genel Müdürlüğü hem uygulamayı yapıyordu, hem de istenen tasarıları hazırlıyordu. Şimdi, bunu onlar yapmayacaklar, belki, görüşlerini Gelir Politikası Genel Müdürlüğü'ne bildirecekler ve Gelir Politikası Genel Müdürlüğü de tasarıları hazırlayacak. Bu bir kopukluğa yol açacak, bu bir gereksiz sürtüşmeye yol açacak ve en önemlisi mükerrerliğe yol açacak (TBMM Genel Kurul Tutanağı, 2006b: 47).*

Hamzaçebi'ye göre, diğer OECD ülke örneklerinden farklı olan "Türkiye'deki model, Türkiye'ye özgü bir model olmuştur. Aslında, buna model bile demek doğru değildir" (TBMM Genel Kurul Tutanağı, 2006a: 34).

Özetle, GİB'in kurulmasının vergi uygulamasını geçmişe göre daha özerk bir yapıya kavuşturma amacıyla ve böylece çağdaş bir vergi yönetimine adım atılacağı söylemi ile meşrulaştırılması, fiili uygulamada vergi denetiminin Maliye Bakanlığı bünyesinde tutulması ve iki başlı vergi denetim yapısının oluşması ile sonuçlanmıştır. Denetimle ilgili bu sorunların çözümü amacıyla hükümetin maliye bürokrasisine örgütsel müdahalesi VDKB'nın kurulmasının ardındaki örgütsel nedenlerden birisidir.

SİYASİ İRADE VE VDKB'NİN KURULMASI

Eğer kurullar maliye bürokrasisi içinde, iktidara sahip birimler olarak örgütsel değişim yönünde güçlü direnç gösterdi idi ise, bu devrimsel örgütsel değişiklik nasıl gerçekleşti? Türkiye'de güçlü siyasi irade ve Başbakanın kararlı tutumu kurumsal ve örgütsel değişimi belirleyen temel unsurdur. Eski bir Merkez Bankası Başkanı'nın bürokraside örgütsel değişimin kaynakları konusunda yaptığı aşağıdaki tespit anlamlıdır: "Değişim gerçekten gelecekse siyasetten geliyor. …[değişim karşısında bürokratik] direnç [olur], ama siyasi irade [değişimin] arkasında hakikaten olursa tabi ki [bu direnç] aşılır" (Mülakat, 23 Şubat 2010). Eski bir Maliye Bakanı, Başbakanın Maliye Teftiş Kurulu'nun kaldırılması yönünde siyasi iradeyi ortaya koyduğunu ve "müfettişlikler kaldırılacak diyerek [örgütsel değişimi] zorladı[ğını]" ifade etmiştir (Mülakat, 5 Mart 2010). Bir diğer eski Maliye Bakanı da vergi ile ilgili düzenlemelerin "Başbakanın dirayetine bağlı" olduğunu Maliye veya Ekonomi Bakanı'nın köklü kurumsal ve örgütsel değişiklikleri tek başına gerçekleştirmeye "gücü[nün] yetme[yeceğini]" belirtmiştir (Mülakat, 26 Şubat 2010). Bu durum Maliye Bakanlığı'nın VDKB'nin kurulmasının ardından yaptığı açıklamaya, "Bugün hayata geçirdiğimiz değişimin arkasında yatan temel unsur, kararlı ve güçlü siyasi iradedir" şeklinde yansımıştır (Maliye Bakanlığı, 10 Temmuz 2011). Maliye Bakanlığı,

VDKB'nin kurulmasını bir reform olarak tanımlamış ve "vergi denetiminde çok başlılık ve dağınıklığın ortadan kaldırıldığını" ve "vergi incelemeleri ile yetkili olanlar tek unvanda (Vergi Müfettişi) birleştirilerek güçlü tek bir kurumsal kimlik oluşturul[duğu]" belirtilmiştir (Maliye Bakanlığı, 10 Temmuz 2011). Bu devrimsel örgütsel değişim aynı zamanda, IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği gibi kuruluşların vergi idaresinde etkinlik ve verimliliği artırmak söylemiyle yaptığı reform önerileriyle de örtüşmektedir (Başbakanlık, 2002: 7; Başbakanlık, 2004: 4; Avrupa Komisyonu, 2008: 32).

Doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak çalışacak VDKB ile dört farklı vergi denetim birimi tüzel kişilik olarak ortadan kalktı. Bunların yerine *vergi müfettişliği* tek ve kapsayıcı bir alt-kimlik olarak geldi. Resmi Gazete'de yayınlanan Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Teftiş ve Hesap Uzmanları Kurulu yanında, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri de VDKB bünyesine alındı. Böylece, Maliye Bakanlığı bünyesindeki dört denetim birimi yetki ve görev bakımından tek bir çatı altına, bu formel örgütsel düzenlemeyle alınmış oldu. Ayrıca, VDKB bünyesinde Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler, Büyük Ölçekli Mükellefler, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar olmak üzere dört grup başkanlığı kurulacağı belirtildi (Md. 20). Bu başkanlıklara yapılacak atamalarda ise, vergi müfettiş yardımcısı giriş sınavı ve daha sonra yapılacak olan yeterlik sınavı belirleyici rol oynamaktadır. Buna göre "Vergi Müfettiş Yardımcılığına atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmisi üç aylık ayrı bir eğitime tabi tutulur. Bu eğitim sonucunda yapılacak yazılı ve sözlü sınavda başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmi beşi[n]" Büyük Ölçekli Mükellefler, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar grup başkanlıklarında, giriş sınavında "ilk yüzde yirmiye, eğitim sonucunda yapılacak sınavda ise ilk yüzde yirmileşe giremeyenler[in]" Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler grup başkanlığında müfettiş yardımcısı olarak görevlendireceği belirtilmiştir (bkz. Ek Madde 29). Yeni oluşan örgütsel yapıda vergi denetmenleri Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'na bağlanırken daha önceden merkez denetim birimlerini oluşturanlar birimler arasında benzer bir ayırım yapılmamıştır. Ayrıca KHK'de bu birimlere atanma ve daha önce vergi denetmenlerinin yaptığı küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlığından diğer birimlere de geçiş olanağı mesleki performansa bağlı olarak tanınmıştır. Benzer şekilde, Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler grup başkanlığı dışında kalan diğer üç grup başkanlığı arasında vergi müfettişlerinin yer değiştirebileceği de KHK'da belirtilmiştir.

Her örgütsel yeni düzenleme örgüt içi kazananlarını ve kaybedenlerini beraberinde getirir. Kuşkusuz VDKB'nin kurulması maliye müfettişleri ve hesap uzmanları açısından daha önceki bölümde tartışılan örgüt içi iktidarlarının kaybedilmesi anlamı taşımaktadır. Teftiş ve Hesap Uzmanları kurulları ve bu kurul-

lardan yetişmiş bürokratların bazıları bu değişiklik karşısında tepki ve eleştirileri bu anlamda beklenebilecek bir gelişmedir. Gerçekten de VDKB'nin kurulmasının ardından Hesap Uzmanları Kurulu'nun verdiği gazete ilanı bir vefat ilanı gibidir: Maliye Bakanlığı'nda vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplaması uygulamasıyla Kurulun "kapatılmasından ve hesap uzmanı unvanının kaldırılmasından camia olarak büyük üzüntü duyulduğu" belirtilmiştir (Haber Türk, 15 Temmuz 2011). Kuşkusuz yeni örgütsel yapıdan kazançlı çıkan denetim birimi vergi denetmenleri olmuştur.

SONUÇ

Bu çalışmada, Türkiye'de maliye politikasının oluşturulması ve uygulanmasının merkezinde olması beklenen Maliye Bakanlığı'na ve özellikle de denetim birimlerinde meydana gelen örgütsel değişime odaklanılmıştır. Maliye bürokrasisinde vergi yönetimi veya vergi uygulamasının en önemli unsuru vergi denetimidir. Ancak, VDKB'nin kuruluşu öncesinde etkin vergi denetimi uygulamalarının gerçekleştirilemediği görülmüştür. Vergi denetiminde karşılaşılan örgüt içi/içsel zayıflığın kaynağı, vergi incelemesinin dört farklı alt-kimlikli bir örgütsel çatıda yapılıyor olmasıdır. Bunun sonuçları; vergi denetiminde çok başlılığın bulunması, yapılan yasal düzenlemelerin vergi denetiminde Maliye Bakanlığı'nda örgüt içi bütünlüğü sağlayamaması ve hatta geçmişten gelen kurum içi görev ve yetki dağılımındaki dağınıklığı daha da derinleştirecek yasal düzenlemelere yol açmasıdır.

VDKB'nin kurulmasıyla birlikte, maliye bürokrasisinde dört farklı denetim birimi ve mesleki alt kimlikler üzerinden örgüt içi çatışma ve iktidar mücadelelerine son vererek vergi denetiminde etkinlik, etkililik, verimlilik ve uzmanlığın "dağınıklık ve çok başlılığın" ortadan kaldırmasıyla sağlanması amaçlanmıştır. Ancak, bu formel örgütsel düzenleme enformel kurumsal düzenlemeler ve örgütsel yapı ile de desteklenmelidir. Bunun ön koşullarından birisi tek ve kapsayıcı bir alt-kimlik olarak *vergi müfettişi kimliği*nin örgütsel yapıda ve vergi denetimi yapan bürokratlar arasında zaman içinde içselleştirilmesi olacaktır. Ancak, vergi müfettişi alt-kimliğinin daha önceden dört farklı birime mensup bürokratlar arasında gelişmesine zaman içinde olanak verecek, özellikle enformel örgütsel düzenlemelerin geliştirilmesi ve uygulanması büyük önem taşımaktadır. Bu yöndeki örgütsel reflekslerin geliştirilememesi ise vergi denetiminde amaçlanan hedeflere ulaşılamamasının temel nedeni olacaktır.

Bunun yanında, vergi müfettişi alt-kimliğinin daha önceki dört farklı kimliğin yerine geçerek vergi denetiminde çok başlılığı ve birimler arasında daha önceki rekabetçi-yıkıcı çekişmeyi ortadan kaldırması, maliye bürokrasisinin diğer iki temel örgütsel zayıflığını ortadan kaldırmaya yetmeyecektir. Bu temel zayıflıklardan birisi, maliye bürokrasisinin farklı unvanlarda çalışan tüm mensuplarının maliye politikasının ve vergi mevzuatının oluşturulması ve etkin bir şekilde

uygulanmasında karşılıklı işbirliği, güven ve eşgüdüm temelinde buluştuğu *maliyeci kimliğinin* kapsayıcı bir *örgütsel mesleki üst kimlik* olarak oluşmamış olmasıdır. Bu durumun devamı gelecekte vergi müfettişleri ile maliye bürokrasisinde görev yapan uzmanlar gibi diğer kadrolar arasında çekişmelerin yaşanmasına, maliye bürokrasisinin özellikle 5018, 5345 ve 5436 sayılı yasalarda yapılan değişikliklerde belirtilen amaç ve hedeflerine ulaşmada zorlanmasına ve örgütsel kapasitenin hızlı, etkin ve verimli bir şekilde kullanılamaması sonucunu doğurabilecektir. Mesleki üst kimlik olarak maliyeci kimliğinin *yeni kurumsal ve örgütsel yapıyla uyumlu şekilde* tanımlanması ve benimsenmesi Maliye Bakanlığı'nın vizyon, amaç ve hedeflerinin örgüt çalışanları tarafından içselleştirilmesine ve uygulamaya geçirilmesine de olanak verecektir. Maliye Bakanlığı'nda farklı birim ve müdürlükler arasında oluşan avantaj ve dezavantajları meşru kılacak, özellikle dezavantajlı olduğunu düşünen birimlerin ayrıcalıklı birimleri meşru kabul etmesini sağlayacak ve bu yolla çatışmaların önüne geçebilecek kapsayıcı bir örgütsel değerler bütünün olması, gelecekte birimler arası çatışmaların maliye bürokrasisinde azalmasına ve örgütsel hedeflere ulaşmada zorluklar yaşanmamasına katkıda bulunabilecektir.

Diğer temel örgütsel zayıflık ise, maliye bürokrasisinde maliye siyasası/politikası ile ilgili veri toplama ve bunları analiz etme yerine mevzuat oluşturma ve uygulamaya odaklanan enformel örgütsel yapı ve buna uygun beşeri sermaye niteliğine öncelik verilmesidir. Bunun doğal bir sonucu olarak, maliye bürokrasisi, Hazine'nin aksine, 5018 sayılı Yasa ve beraberinde gelen mikro-kurumsal değişiklikler karşısında kendisini yeniden tanımlayamamış ve bu yönde içsel örgütsel refleksleri harekete geçirememiştir. Maliye bürokrasisine egemen olan, kurullar temelli mesleki grubun yerini VDKB sonrasında vergi müfettişlerinin alması, örgüt içinde uzmanlık kariyerinin ikinci sınıf bir mesleki kariyer olarak konumlanmasının sürdürülmesi, Strateji Geliştirme Başkanlığı gibi birimlerin etkinliğinin zayıf olması, geçmişte olduğu gibi gelecekte de örgütsel kapasite kaybının kaynaklarının başında gelecektir. Bu da kuşkusuz, maliye bürokrasisinin, başta Hazine bürokrasisi olmak üzere, ekonomi bürokrasisinin diğer aktörleri karşısındaki konumunu zayıflatan, maliye bürokrasisinin zaman içinde ekonomi bürokrasisinin merkezinden çevresine kaymasına neden olan temel örgütsel unsurların kurumsallaşması anlamına gelecektir. Maliye bürokrasisinin ekonomi bürokrasisinde maliye siyasasını geliştirmede göreceli olarak öneminin artmasının önkoşulu bu bürokrasinin formel ve enformel örgütsel yapıda kendini maliye politikalarını üreten, uygulayan ve uygulama sonuçlarını değerlendirerek alternatifler üreten bir örgüt olarak da konumlayabilmesidir.

Bunların yanında VDKB'nin Maliye Bakanı'na bağlı olarak çalışacak olması vergi incelemelerinin siyasi etki altında kalınmadan özerk olarak yapılabilmesini güçleştirecek bir örgütsel kısıdı da beraberinde getirmektedir. Bir diğer eksiklik ise maliye müfettişlerinin vergi incelemesi dışında maliye teşkilatı ve akçalı

işlerin bulunduğu devletin bütün teşkilatında gerektiğinde icra ettikleri teftiş, soruşturma ve incelemeleri yapacak bir birimin de devlet örgütü içinde ortadan kaldırılmış olmasıdır. Bu eksikliklerin giderilmesine, hem maliye mevzuatının, hem de maliye siyasasının oluşturulması ve uygulanmasında güçlü bir maliye bürokrasisine Türkiye'nin kuşkusuz her zaman ihtiyacı olacaktır.

KAYNAKÇA

Akdeniz, İbrahim (2010), "Kamu Mali Yönetimi Reformunda Strateji Geliştirme Birimleri", *Maliye Dergisi*, Sayı 159, s. 463-475.

Albert, Stuart - Whetten, David (1985), "Organizational Identity", *Research in Organizational Behavior*, No: 7, p. 263-295.

Ashforth, B. E., - Johnson, S. A. (2001), "Which hat to wear? The Relative Salience of Multiple Identities in Organizational Contexts", M. A. Hogg & D. J. Terry (Eds.), *Social Identity Processes in Organizational Contexts*, Psychology Press, Philadelphia. p. 31-48.

Avrupa Komisyonu (2008), *Türkiye 2008 Yılı İlerleme Raporu*, Erişim Tarihi: 16 Mart 2011, http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=46224&l=1

Bartel, C. A. (2001), "Social Comparisons in Boundary-Spanning Work: Effects of Community Outreach on Members' Organizational Identity and Identification", *Administrative Science Quarterly,* No: 46, p. 379-413.

Bartels J., Pruyn A. D., Jong Menno D. E., - Joustra, I. (2007), "Multiple Organizational Identification Levels and the Impact of Perceived External Prestige and Communication Climate" *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 28, p. 173-190.

Başbakanlık (2002), *2. Gözden Geçirmeye İlişkin 19.06.2002 tarihli Niyet Mektubu*,

Erişim Tarihi: 22 Mayıs 2011, http://www.tcmb.gov.tr/yeni/iletisimgm/IMFniyet.html

Başbakanlık (2004), *7. Gözden Geçirmeye İlişkin 02.04.2004 tarihli Niyet Mektubu*,

Erişim Tarihi: 22 Mayıs 2011, http://www.tcmb.gov.tr/yeni/iletisimgm/

Collinson, D. L., - Ackroyd, S. (2005), "Resistance, Misbehavior and Dissent", S. Ackroyd, P. Thompson, P. Tolbert, & P. Batt (Eds.), *The Oxford Handbook of Work and Organizations,* Oxford University Press, Oxford, p. 305-326.

Ackroyd, S et al (Eds) *The Oxford Handbook of Work and Organisation.* Oxford University Press, Oxford, p. 305-326.

Clark, Burton R. (1960), *The Open-door Colleges: A Case Study*, McGraw-Hill, New York.

Clark, Burton R. (1972), "The Organizational Saga in Higher Education", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 17, p. 178-184.

Evans, Peter (1995), *Embedded Autonomy: States and Industrial Transformation*. Princeton, NJ: Princeton University Press.

Fischer, Frank (1994), "Organizational Expertise and Bureaucratic Control: Behavioral Science as Ideology". F. Fischer ve C. Sirianni (Eds.), *Critical Studies in Organization and Bureaucracy* PA: Temple University Press, Philadelphia, p. 174-195.

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği*, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ mevzuatek/gib_mevzuat /MB_GEL_ KONT_YON.htm, Erişim Tarihi: 12 Temmuz 2011.

Greenwood, Royston - Hinings, C. R. (1996), "Understanding Radical Organizational Change: Bringing together the Old and the New Institutionalism", *The Academy of Management Review*, Vol. 21, No: 4, p. 1022-1054.

Haber Türk (2011), "Hesap Uzmanlarından Sitem", http://ekonomi.haberturk. com /finans -borsa/haber/648773-hesap-uzmanlarindan-sitem, Erişim Tarihi 15 Temmuz 2011, Hesap Uzmanları Kurulu http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp (22.06.2011).

Heyman, Josiah McC. (2004), "The Anthropology of Power-Wielding Bureaucracies," *Human Organization*, Vol. 63, No: 4, p. 487-500.

Johnson, M. D. - Morgeson, F. P. - Ilgen, D. R. - Meyer, C. J. - Lloyd, J.W. (2006), "Multiple Professional Identities: Examining Differences in Identification Across Work-Related Targets", *Journal of Applied Psychology*. No: 91, p. 498-506.

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı (2010), *2010 Yılı Faaliyet Raporu*, http://www.mtk.gov.tr/pdf/2010MTKFaaliyetRaporu.pdf , Erişim Tarihi: 20 Temmuz 2011.

Maliye Bakanlığı (2011), "Maliye Bakanlığı Basın Açıklaması", http://www.maliye. gov.tr /basin./BasinAciklamasi 10Temmuz 2011.doc (22.07.2011).

Maliye Teftiş Kurulu İnternet Sitesi, *Maliye Teftiş Kurulu Tarihi,* http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=178, Erişim Tarihi 22.07.2011.

Mintzberg, Henry (1979), The Structuring of Organizations: A Synthesis of the Research, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.

OECD (2009), *Revenue Statistics 1965-2008.* OECD, Paris.

Polillo, Simone - Guillén, Mauro (2005), "Globalization Pressures and the State: The Worldwide Spread of Central Bank Independence", *American Journal of Sociology,* Vol. 110, No: 6, p. 1764-1802.

Rindova, Violina P. - Fombrun, Charles J. (1998), "Sidebar Commentary 3: The Eye of the Beholder: The Role of Corporate Reputation in Defining Organizationa Identity", D.A. Whetten and P.C. Godfrey (Eds.), *Identity in Organizations: Building Theory Through Conversations*, Sage Publications, Thousand Oaks, CA.

Scott, W. Richard (1998), Organizations: Rational, Natural and Open Systems, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.

Selznick, Philip (1949), *TVA and the Grass Roots,* University of California Press, Berkeley, CA.

Selznick, Philip (1957), *Leadership in Administration,* Pow, Peterson, Evanston, IL.

Steers, Richard M. - Black, J. Stewart (1994), *Organizational Behavior,* Harper Collins College Publishers, New York.

TBMM (2006a), *22. Dönem 4. Yasama Yılı Genel Kurul Toplantısı / 55. Birleşim / 26.01*, Ankara.

TBMM (2006b), *22. Dönem 4. Yasama Yılı Genel Kurul Toplantısı / 56. Birleşim / 31.01*, Ankara.

Tushman, Michael L. - Romanelli, Elaine (1985), "Organizational Evolution: A Metamorphosis Model of Convergence and Reorientation, Cummings, L. L. - B.M. Staw (Ed.), *Research in Organizational Behavior*, Cilt 7, JAI Press, Greenwich, CT. p. 171-222.

Uras, Güngör (2010), *Bak, Ben Sana Anlatayım,* Doğan Kitap, İstanbul.

Ünal, Abdülkadir (2007), *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmelerinin Denetim İçindeki Rolü* Vergi Denetmenleri Genel Merkezi, Ankara.

Üsdiken, Behlül - Kipping, Matthias - Engwall, Lars (2011), "Historical Perspectives on Organizational Stability and Change: Introduction to the Special Issue", *Management and Organizational History*, Vol. 6, No: 1, p. 3-12

Weiss, Linda - Hobson, John (1995), *States and Economic Development:A Comparative Historical Analysis,* Polity Press, Cambridge, MA.

Yücel, Bilal (2008), "En Köklü Denetim Kurumu 130 yaşında", *Referans*, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?BR_KOD =102497&HTP_KOD=4 (25.07.2011).