

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE’DE KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİDEN YAPILANMA
VE 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUN
TÜRK KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNE ETKİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yunus KÖSE

**Enstitü Anabilim Dalı: Maliye
Enstitü Bilim Dalı: Maliye**

Tez Danışmanı : Yard. Doç Dr. Temel GÜRDAL

EYLÜL – 2008

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİDEN YAPILANMA
VE 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUN
TÜRK KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNE ETKİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yunus KÖSE

**Enstitü Anabilim Dalı: Maliye
Enstitü Bilim Dalı: Maliye**

Bu tez 12/09/2008 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı

Jüri Üyesi

Jüri

Üyesi

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu kullanılan verilerde herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Yunus KÖSE

02.05.2008

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında bilgisi ve tecrübesiyle yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Yard. Doç. Dr. Temel GÜRDAL'a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca bu çalışmam boyunca bana her türlü desteği veren eşime ve hocalarıma şükranlarımı sunarım.

Yunus KÖSE

02.05.2008

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	i
ÖZET	ii
SUMMARY	iii
GİRİŞ	iv
BÖLÜM 1: KAMU MALİ YÖNETİMİ KAVRAMI VE 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU	1
1.1. Kamu Mali Yönetimi Kavramı.....	1
1.1.1. Bütçe Sistemi.....	1
1.1.2. Şeffaflık.....	2
1.1.3. Hesap Verme Sorumluluğu.....	3
1.1.4. Kamu Muhasebesi.....	4
1.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu.....	5
1.2.1. 5018 Sayılı Kanun'un Gerekçesi.....	6
1.2.2. Kanun'un Amacı.....	6
1.2.3. Kanun'un Kapsamı.....	7
BÖLÜM 2: TÜRK KAMU MALİ SİSTEMİNİN YENİDEN YAPILANMASI GEREĞİNİ ORTAYA ÇIKARAN SEBEPLER	9
2.1. Dünyada Yaşanan Gelişmeler ve Genel Eğilimler.....	9
2.1.1. Değişen Dünyada Devletin Rolü.....	10
2.1.2. Kamu Kesiminden Beklentilerin Artması.....	14
2.1.3. Dünyadaki Küreselleşme Çabaları.....	15
2.1.4. Kamu Mali Yönetim Anlayışında Dünyada Yaşanan Gelişmeler.....	20

2.1.4.1. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş	20
2.1.4.2. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçiş	23
2.1.4.2.1. Nakit Esaslı Muhasebe (Full Cash Accounting)	24
2.1.4.2.2. Değiştirilmiş Nakit Esaslı Muhasebe (Modified Cash Accounting)	24
2.1.4.2.3. Tahakkuk Esaslı Muhasebe (Full Accrual Accounting)	25
2.1.4.2.4. Değiştirilmiş Tahakkuk Esaslı Muhasebe (Modified Accrual Accounting)	26
2.1.4.2.5. Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminin Sorunları	27
2.1.4.3. Mali Saydamlığın Önem Kazanması	28
2.1.4.4. Parlamentonun Bütçe Sürecindeki Etkinliğinin Artırılması	32
2.1.4.5. Denetimin Ayrı Bir Disiplin Olarak Algılanması	36
2.2. Türk Kamu Mali Yönetiminde Yaşanan Değişimin Gereği	37
2.2.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun İhtiyaçları Karşılayamaması	39
2.2.2. Kamusal İdarelerin ve Bütçenin Değişen Yapısı	41
2.2.3. 5018 Sayılı Yasa Öncesinde Mevcut Kurumsal Yapı ve Yaşanan Sorunlar	44
2.2.4. Devlet Bütçe Sisteminde Yaşanan Sorunlar	48
2.2.4.1. Bütçe Kapsamının Darlığı Sebebiyle Yaşanan Sorunlar	49
2.2.4.2. Bütçenin Yapısından Kaynaklanan Sorunlar	51
2.2.4.2.1. Sistemden Kaynaklanan Aksaklıklar	53
2.2.4.2.2. Uygulamadaki Aksaklıklar	53
2.2.4.3. Bütçenin Uygulanması Sürecinde Karşılaşılan Temel Sorunlar	55
2.2.4.4. Bütçenin Muhasebe, Raporlanması Sürecinde Yaşanan Temel Sorunlar	56
2.2.4.5. Bütçenin Kod Yapısından Kaynaklanan Problemleri	58

2.2.4.5.1. Sınıflandırma Problemleri	58
2.2.4.5.2. Kod Yapısının Problemleri.....	58
2.2.4.5.3. Uygulama Problemleri.....	59
2.2.4.5.4. Altyapı Problemleri	59
2.2.5. Türkiye'nin Dünya Bankası, IMF ve AB ile İlişkilerinin Önem Kazanması.....	59
2.2.5.1. Türkiye-Dünya Bankası İlişkileri	59
2.2.5.2. Türkiye-IMF İlişkileri	65
2.2.5.3. Türkiye-AB İlişkileri	67

**BÖLÜM 3: 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL
KANUNU'NUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE KAMU MALİ SİSTEMİNE
ETKİLERİ** 70

3.1. Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri Bakımından Getirilen Yenilikler.....	71
3.2. Kamusal Kaynakların Kullanımı Bakımından Getirilen Yenilikler	76
3.2.1. Mali Saydamlık	77
3.2.1.1. Mali Saydamlığın Olumlu Etkileri	81
3.2.1.1.1. Mali Disiplinin Sağlanması	81
3.2.1.1.2. Etkinliğin Sağlanması.....	82
3.2.1.1.3. Yolsuzluk ve Rüşveti Önlemesi	82
3.2.1.2. Mali Saydamlığın Olumsuz Etkileri	82
3.2.2. Yetki ve Sorumluluklara İlişkin Düzenlemeler	83
3.2.2.1. Hesap Verme Sorumluluğu	83
3.2.2.2. Bakanların ve Üst Yöneticilerin Sorumluluğu	86
3.2.2.3. Harcama Yetkilisinin Sorumlulukları.....	89

3.2.2.4. Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumlulukları.....	97
3.2.2.5. Muhasebe Yetkilisinin Sorumlulukları.....	98
3.2.2.6. Ön Mali Kontrol Yetkilisi ve Görevleri	104
3.2.3. Mali Kontrol ve Denetime Yönelik Düzenlemeler	106
3.2.3.1. İç Kontrol.....	107
3.2.3.1.1. Ön Mali Kontrol	109
3.2.3.1.2. İç Denetim	112
3.2.3.2. Harcama Sonrası İç Denetim.....	115
3.2.3.3. Dış Denetim.....	117
3.2.3.4. Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi	120
3.2.3.4.1. Faaliyet Raporları	122
3.2.3.4.1. Kesin Hesap Kanunu	125
3.2.3. Bütçe İle İlgili Düzenlemeler	127
3.2.3.1. Bütçe Türlerine Ait Tanım ve Kapsam Değişiklikleri	127
3.2.3.2. Bütçe İlkelerinin Modernize Edilmesi.....	129
3.2.3.3. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş Sağlanmıştır	130
3.2.3.4. Çok Yıllı Bütçeleme	132
3.2.3.4.1. Çok Yıllı Bütçelemenin Yararları.....	133
3.2.3.4.2. Çok Yıllı Bütçelemenin Sakıncaları	134
3.2.3.5. Performans Esaslı Bütçeleme Esası Getirilmiştir.....	135
3.2.3.5.1. Performans Esaslı Bütçelemeye Geçişin Nedenleri	137
3.2.3.5.2. Performans Esaslı Bütçelemenin Temel Unsurları.....	138
3.2.3.5.2.1. Stratejik Plan	138

3.2.3.5.2.2. Performans Programı	141
3.2.3.5.2.3. Faaliyet Raporları	142
3.2.3.6. Analitik Bütçe Sınıflandırılması Getirilmiştir	143
3.2.3.6.1. Analitik Bütçe Sisteminin Amaçları	146
3.2.3.6.2. Analitik Bütçe Sistemi Sınıflandırma Yapısı	148
3.2.3.6.2.1. Kurumsal Sınıflandırma	149
3.2.3.6.2.2. Fonksiyonel Sınıflandırma	149
3.2.3.6.2.3. Finansman Tipi Sınıflandırma	150
3.2.3.6.2.4. Ekonomik Sınıflandırma	151
3.2.4. Devlet Muhasebesi Alanında Yapılan Düzenlemeler	151
3.2.4.1. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Arasındaki Farklar	155
3.2.4.2. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdikleri	160
3.2.4.2.1 Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlamıştır	160
3.2.4.2.2. Tüm Devlet Faaliyetleri Muhasebe Sistemi Tarafından Kayıt Altına Alınmaktadır	161
3.2.4.2.3. Maddi Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınabilmektedir	161
3.2.4.2.4. Devlet Borçlarının Kayıtlarda Görülmesi Sağlanmaktadır	162
3.2.4.2.5. Vergi Harcamaları Raporlanabilecektir	162
3.2.4.2.6. Kurumsal Muhasebe Sistemine Geçilmektedir	162
SONUÇ	164
KAYNAKLAR	166
ÖZGEÇMİŞ	175

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABS	: Analitik Bütçe Sistemi
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
INTOSAI	: The Internatioanal Organisation of Supreme Audit Institutions
IMF	: International Monetary Fund
KİT	: Kamu İktisadi Teşekkülleri
MTEF	: Medium Term Expenditure Framework
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Devolopment
OGM	: Orman Genel Müdürlüğü
OVHS	: Orta Vadeli Harcama Sistemi
PEB	: Performans Esaslı Bütçeleme
PPB	: Planlama Programlama Bütçeleme
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESEV	: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı

ÖZET

SAÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yüksek Lisans Tez Özeti

Tezin Başlığı: Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Kamu Mali Yönetim Sistemine Etkileri	
Tezin Yazarı: Yunus KÖSE	Danışman: Yrd. Doç. Dr. Temel Gürdal
Kabul Tarihi: 12 Eylül 2008	Sayfa Sayısı: VIII (ön kısım) + 187 (tez)
Anabilim dalı: Maliye	Bilim dalı : Maliye
<p>1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun yürürlükten kaldırılarak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe konulması ile Türk kamu mali yönetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır. Bu yeniden yapılandırma çerçevesinde, katma bütçe uygulaması kaldırılmış, konsolide kavramı kapsama dahil yeni idarelerle genişletilerek merkezi yönetim bütçesine dönüştürülmüştür. 2006 yılının başında yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetim sistemine yeni kavramlar ve kurumlar getirilmiştir. Bu kavram ve kurumlar arasında, mali saydamlık, hesap verilebilirlik, kaynakların etkin kullanımı, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme gibi yeni teknik ve süreçler bulunmaktadır. Bu tezde kamu mali yönetim sistemimizde yapılan değişikliklerin olumlu ve olumsuz yönleri ile değerlendirilip kamu mali yönetim sistemine olası etkileri incelenecektir.</p>	
Anahtar kelimeler: Kamu Mali Yönetimi, Performans Esaslı Bütçeleme, Hesap Verilebilirlik, Mali Saydamlık, Verimlilik, Etkinlik, Performans Denetimi, Performans Yönetimi, Stratejik Planlama, Analitik Bütçe Sınıflandırması, Çok Yıllı Bütçeleme tahakkuk esaslı muhasebe.	

SUMMARY

Sakarya University Institute of Social Sciences

Abstract of Master's Thesis

Title of the Thesis: Reconstruction of Public Financial Administration in Turkey and Influences of Public Financial Administration and Control Law to Turkish Public Financial Administration System	
Author: Yunus KÖSE	Supervisor: Assis. Prof. Dr. Temel Gürdal
Date: 12 September 2008	No. of pages: VIII (pre text) + 187 (main body)
Department:: Public Finance	Subfield: Public Finance
<p>Turkish Public Financial Management System has been reconstructed with constituting the Public Financial Management and Control Law after abolishing the Numbered 1050 General Accounting Law. In this reconstruction of framework, application of supplementary budget has been abragated concept of consolidated has been transformed to budget of central administration with being widened together with new institutions which have been included to extansion. It has been get system of new concepts and institutions to public financial administration with Numbered 5018 Public Financial Management and Control Law that has been constituted early 2006. These concepts and instutions are included new technics and processes as transparency, accountability, functional usage of resources, strategic planning, budgetting with performance, multi year budgetting. In the thesis, modifications of positiv and negative points in system of public financial administration will be considered administration will be examined.</p>	
Key words: Public Financial Administration, Performance-Based Budget System, Productivity, Control of Performance, Performance Administration, Strategic Planning, Accountability, Fiscal Tranparency, Efficiency, Classification of Analitic Budget	

GİRİŞ

Son yıllarda içerisinde gelişmiş ülkelerinde bulunduğu birçok ülkede kamu harcamalarının ve vergilerin artması, kamusal kaynakların etkin ve verimli kullanılmaması, kamu yönetiminden kaynaklı krizlerin peş peşe gelmesi ve hesap verilebilirlik ve saydamlığın olmaması kamu mali yönetim anlayışının sorgulanmasına neden olmuştur. Birçok ülke soruna çöze getirebilmek amacıyla kamu mali yönetim sistemlerinde köklü değişikliklere gitmiştir. Reform niteliğinde olan bu değişim, ülkelerin kendi isteklerinin yanı sıra değişimi yönlendiren devletler ve uluslar arası kuruluşların tavsiye ve baskıları ile de olabilmektedir.

Bu yeniden yapılanma sürecinden dar anlamda kamu yönetimi, geniş anlamda ise kamu ekonomisi etkilenmektedir. Bu doğrultuda devletin görevleri yeniden tanımlanmakta ve bazı yetki ve görevler daraltılmaktadır.

Kamu yönetiminde zamanla biriken aksaklıklar, kamu yönetiminin etkinsizliği, hantal bürokratik yapı ve teknolojik ilerlemenin dışında kamu mali yönetiminde hızlı bir reformu gerektiren körükleyici bir unsur küreselleşme süreci olmuştur. Küreselleşmeye atfedilen önemin artmasıyla birlikte daha çok sermayeyi kendine çekme gayretine giren devletlerin devletin yapı ve işleyişini uluslar arası kabul görmüş kurallara uygun hale getirme gereği duymaları mali alanda reform çabalarının bir nedenidir.

Türkiye’de kamu mali yönetimi alanında yapılan reform hareketleri 1990’lı yıllara dayanmaktadır. 1927 yılından bu yana küçük değişikliklerle günümüze kadar gelen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun uluslar arası alanda meydana gelen mali yönetim sorunlarının Türkiye’de de meydana gelmesi karşısında üstesinden gelemeyecek durumda olması değişimin en önemli sebebini oluşturur. Bunun yanı sıra uluslar arası örgütlerin özellikle IMF ve Dünya Bankası’nın yönlendirme ve destekleri ile üyelik sürecinin hızlandığı AB müktesebatına mali sistemimizi uygun hale getirme isteği diğer etkili sebepler olarak gösterilebilir.

Türkiye gelişmekte olan bir ülke olarak değişime ayak uydurma çabasına girmiştir. Ancak, “gelişmiş ülkelere göre özellikle gelişmekte olan ülkelerde değişim ihtiyacı kendini göstermiş, ancak kamu mali yönetim sistemlerinde yürütülen değişim çabaları, daha çok gelişmiş ülkelerde öne çıkmıştır. Bunun sonucunda, uluslar arası kuruluşların

da çabaları ile uluslar arası iyi uygulama örnekleri ortaya çıkmış ve gelişmekte olan ülkelerde bu değişim rüzgarından etkilenmişlerdir (Kesik, 2005:58).

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun tasarı olarak gündeme geldiği tarihten, kanunlaşp yürürlüğe girdiği tarihe kadar kamuoyunda yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda ciddi tereddütler oluşmuş ve reform çalışmalarının benimsenmeyip mevcut mali yönetim sisteminin korunmasını savunanlarda yeni sistemin uygulanamayacağı kanaati hâkim olmuştur.

Bu çalışmada 1 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve Türk kamu mali sistemine getirdiği yenilikler değerlendirilecektir.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ortaya çıkararak, Dünya'da ve Türkiye'de yaşanan gelişmeleri, Kanunun Türk kamu mali yönetim sistemi alanında getirdiği yenilikleri ve bu yeniliklerin etkilerinin analiz edilmesidir.

Bu çalışmada; kamu mali yönetimi, Türk kamu mali yönetim sisteminde yeniden yapılanması tetikleyene etkenler ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun'un Türk kamu mali yönetim sistemine getirdiği yenilikler ve etkileri başlıkları esas alınarak

Çalışmanın Önemi

Bu çalışma ile kamu mali yönetimi konusunda Dünyada ve Türkiye'de yaşanan köklü değişimin ve bu değişimin etkilerinin ortaya konulması ve bu konuda yer alan literatüre katkı sağlanması düşünülmektedir.

Kamu mali yönetimi içerisinde yer alan saydamlık, hesap verilebilirlik, denetim gibi kavramlar açısından benzer çalışmalar sıkça yer alsada genel olarak yaşanan değişim ve etkileri konusunda yapılan çalışmalardan birisidir.

Çalışmanın Sınırlılıkları

Çalışmada ilk olarak kamu mali yönetimi kavramı terim olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bunun yanı sıra Türkiye’de kamu mali yönetiminin kısa bir geçmişi, yaşanan değişimi etkileyen içsel ve dışsal faktörler yer almaktadır. Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun amacı, kapsamı, kanunun ortaya çıkışı ve Türk kamu mali yönetim sistemine olan etkileri incelenmiştir.

Çalışmanın Metodolojisi

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu mali yönetimi kavramı, kamu mali yönetimi içerisinde yer alan unsurlar ve Türkiye’de kamu mali yönetimi ortaya konmuştur. İkinci bölümde, Türkiye’de kamu mali sisteminde yeniden yapılanmayı tetikleyen etkenler ana başlığı altında, Dünyada yaşanan genel eğilimler ve Türk kamu mali yönetiminde yaşanan değişimin gereği konuları alt başlıklar halinde incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun Türk kamu mali yönetim sistemine getirdiği yenilikler ve etkileri ana başlığı altında kamu maliyesinin temel ilkeleri bakımından getirilen yenilikler, kamusal kaynakların kullanımı bakımından getirilen yenilikler, bütçe ile ilgili düzenlemeler, devlet muhasebesi alanında getirilen yenilikler ve etkileri kendi alt başlıkları ile birlikte incelenmektedir.

BÖLÜM 1: KAMU MALİ YÖNETİMİ KAVRAMI VE 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

1.1. Kamu Mali Yönetimi Kavramı

Kamu mali yönetimi kavramı, ekonomik ve mali kararların alınması ve uygulanması yönünde kanuni çerçeveye belirlenmiş bir örgütlenme ile topluma yönelik mali olayların yönetilmesi faaliyeti olmak üzere iki anlamda kullanılmaktadır. Birinci anlamıyla kamu mali olaylarının yönetimini gerçekleştiren birim olarak ele alınırken, ikinci anlamında bu yönetimlerin toplu için yaptıkları mali faaliyetlerin karşılığı olarak kullanılmaktadır (Özdemir, 1998:8).

Kamu mali yönetimi kavramını daha anlaşılır kılmak için kamu ve kamusla mali olay kavramlarının tanımlanması faydalı olacaktır. Kamu veya amme kavramı “halk”, “topluluk” anlamlarına gelmekle birlikte, toplumu idare etme, yönetme anlamlarında da kullanılmaktadır (Eryılmaz, 2006:2-7). Kamusal mali olay ise “kamu ihtiyaçlarını karşılamak için, devlet ve diğer kamu kuruluşlarının iktisadi değer elde etmeleri ve bunları harcamaları” (Erginay, 1992:7) olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlamalardan hareketle kamu mali yönetimi, kamu erkine sahip örgütler tarafından kamu mali yönetimi, kamu erkine sahip örgütler tarafından mali olayların sistemli bir şekilde sunulması olarak ele alınmaktadır. Kamu mali yönetimi esas itibari ile bütçe yönetimi şeklinde kendini göstermektedir ve bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemleri ve denetimden oluşmaktadır (Arın, Kesmez, Gören,2000:87).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda kamu mali yönetimi kavramı “borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dâhil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değeri tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri” şeklinde tanımlanmaktadır.

1.1.1. Bütçe Sistemi

Kamu mali yönetimleri son yıllarda uluslar arası alanda önemli bir değişim yaşamaktadır. Özellikle Dünya Bankası bu değişimi incelemek ve gerekli

değerlendirmeleri yapmak adına düzenli olarak Kamu Harcamaları Raporları (Public Expenditure Review) düzenlemektedir.

Kamu kaynaklarının stratejik öncelilere göre dağıtılması ve bu kaynakların etkin ve verimli kullanılması amacıyla ayrıntılarına ileride değineceğimiz Orta Vadeli Harcama Sistemi olarak bilinen çok yıllık bütçeleme sistemi geliştirmiştir. Ayrıca Dünya Bankası Kamu Harcamaları Yönetimi El Kitabı (The Public Expenditure Management Handbook) ile kamusal kaynakların en etkili ve verimli şekilde kullanımı ve uygulamalar çerçevesini belirlerken ülke örneklerine de yer vermiştir.

Dünya Bankası Kamu Harcamaları Yönetimi El Kitabı'nda güçlü bir bütçeleme ve mali yönetim için Kapsam ve Disiplin, Yasallık, Tahmin Edilebilirlik, Rekabet Edilebilirlik, Güvenilirlik, Bilgi, Şeffaflık ve Mali Sorumluluk başlıkları altında temel ilkeler belirlenmiştir (The World Bank, 1998:2).

Bütçe hükümet politikalarının gerçekleşmesini sağlamakta ve günümüzde işlevleri giderek artmaktadır. Bütçe sisteminden daha iyi performans almak amacıyla Dünya Bankası tarafından hazırlanan Kamu Harcamaları Yönetimi El Kitabı'nda iyi bir bütçe sonucu almada kurumsal düzenlemelerin etkili olduğu konular incelenmiştir. Buna göre, bütçe kamu sektörü faaliyetlerinin sonuçları üzerinde; toplam mali disiplin, Stratejik Önceliklere göre kaynakların dağıtımı ve kullanımı, programların gerçekleştirilmesinde ve hizmetlerin sağlanmasında verimlilik ve etkinlin olmak üzere üç farklı düzeyde etkiye sahiptir. Karar alma ve yönetim sistemleri ve süreçleri performansı ölçecek nitelikte ise bütçe bu sayılan üç düzeyin gerçekleşmesinde etkin bir işleve sahip olacaktır. Yapılan bütçe reformlarının tüm kurumsal işleyiş tarafından desteklenmesi şarttır. Kamu sektörü sınırları açık ve net bir şekilde tanımlanmış yetki devri ve görevlendirme sistemine sahip ise bu durum bütçe sonuçlarına yansımaktadır (Kartalıcı, 2007:10-11).

1.1.2. Şeffaflık

Literatürde şeffaflığın birçok tanımı bulunmaktadır. Ancak bizim konumuz açısından şeffaflık; devletlerin ekonomik, politik ve sosyal konularda kararlarına, özel sektör kuruluşların mali durumlarına ve uluslar arası kuruluşların faaliyetlerine ilişkin zamanında, anlaşılır, ilgili, nitelikli ve güvenilir bilgiye bireyler tarafından erişilmesi

olarak tanımlanabilir (Maliye Bakanlığı, 2003:1). Ancak bu tanım bilgiye yalnızca bireylerin ihtiyacı varmış gibi yaklaşım göstererek, bir eksikliği de beraberinde getirmektedir. Bu nedenle yukarıdaki tanımda bilginin kim tarafından talep edildiği noktasında bir genellemenin de yapılması gerekir. Bu durumda şeffaflık; devlet, özel kuruluş ve uluslar arası kuruluşların karar, mali durum ve faaliyetlerine ilişkin bilgiye zamanında, ulaşılır, ilgili, nitelikli ve güvenilir olarak bireyler, devlet, özel kuruluş veya uluslar arası kuruluşlarca erişilebilmesi olarak tanımlanabilir (Kartalıcı, 2007:23).

Siyasi anlamda şeffaflık, hükümetlerin sağladığı bilgi sayesinde vatandaşların hükümet politikaları hakkında ne kadar bilgi sahibi olabildikleri ile eş değerdir. Daha ayrıntılı olarak tanımlandığında şeffaflık devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır (Atiyas ve diğerleri, 2000:54).

Şeffaflık kavramı, ekonomik alanda güvenilir ve güncel bilginin elde edilebilmesi için, kaynak dağılımının etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bunun yanında refah ve büyümenin sürdürülebilmesi için gerçekleştirilmesi gerekli bir olgudur.

1.1.3. Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğu; son zamanlarda hiyerarşinin (ast-üst ilişkisinin) olmadığı görevlerin ortaya çıkması, sonuç ve performans odaklı bir yönetim anlayışının benimsenmesi, buna paralel olarak yönetimlere daha fazla esneklik ve özerklik tanınması ve kamusal alanda şeffaflığın önem kazanması sonucu, üzerinde anlaşmaya varılmış beklentilerin ışığında, performansa yönelik sorumluluk üstlenme ve bunu açıklama yükümlülüğüne dayanan bir ilişki şekline dönüşmüştür. Hesap vermenin performansa dayalı yapıya yönelmesinde, bireylere hizmeti, verimliliği ve şeffaflığı hedefleyen bir yönetim anlayışına ulaşma isteği etkili olmuştur (Özyıldız, 2000:80).

Tarihi gelişimine bakıldığında hesap verme sorumluluğu cevap verme zorunluluğu şeklindeki tanımında olduğu gibi cevap veremeyenin cezalandırılacağı gibi algılanan bir durumdan, açıklayabilir, açıklanabilir olma anlamında kullanılır hale gelmiştir. Bu son anlamıyla hesap verme yükümlülüğü kamu faaliyetlerinin, elde edilen sonuçlarının

yeterince açıklanabilir olması ve kamu kaynaklarının nasıl harcandığının cevabını vermekten daha geniş bir durumu ifade eder (Kartalçı, 2007:31).

Hesap verme sorumluluğu ile hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için nelerin yapılmasının planlandığı, nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğu nelerin yapılmakta olduğu, yapılması gerekli olan şeylerin zamanında yapılıp yapılmadığı ve nelerin iyi gittiği nelerin gitmediği sorgulanır. Dolayısıyla, hesap verme sorumluluğu ile hukuka uygunluk, şeffaflık, yansızlık ve kanun önünde eşiklik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngördüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkanı doğmaktadır (Polat, 2003:71).

Hesap verme sorumluluğu; demokratik kontrolü sağlama, kamu yönetiminin güvenilirliğini artırma, performansı geliştirme ve kamu yönetiminin meşruluğunu geliştirme fonksiyonlarını yerine getirir.

1.1.4. Kamu Muhasebesi

Kamu muhasebesi, kamu mali yönetiminde hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın sağlanması açısından önemli bir rol oynar.

Gelişen devlet yapısı, teknolojik gelişmeler, devletin ekonomi içerisinde oynadığı rolün değişimi raporlamanın yalnızca gelir ve giderlerle sınırlı olduğu, devlet muhasebesinin bütçenin gelir ve gider kalemlerinin kayıtlarından ibaret olduğu dönemi sona erdirmiş ve devlet muhasebesinden beklentileri artırmıştır.

Günümüzde devletin mali durumunun bütünüyle görülmesine olan ihtiyaç devlet muhasebesine verilen önemi artırmıştır. Bunu kamu yöneticilerinin yanı sıra vatandaş ve sivil toplum kuruluşları istemektedir. Bunun yanı sıra uluslar arası ilişkiler açısından bakıldığında, ülkelerin iktisadi ve siyasi bağlılığının olduğu Dünya Bankası, AB, IMF gibi kuruluşlar ve o ülkeye borç veren ülke veya kuruluşlar bir takım analizler yapabilmek için o devletin mali raporlarına bakma gereği duymaktadırlar.

Kayıtların tutulması bakımından devlet muhasebe sistemleri ayrıntılarını ikinci bölümde inceleyeceğimiz nakit esaslı, taahhüt esaslı ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemlerinden oluşmaktadır.

Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır. Bu yönüyle devlet muhasebesi yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve bu kararları uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlar (Karaaslan, 2002:58).

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetim olmalıdır. Devlet muhasebesinin amacı genel yönetim kapsamına dahil olan merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarında ortak muhasebe ve raporlama standartları ile karşılaştırma yapmaya ve konsolide edilmeye elverişli çerçeve bir hesap planının oluşturulmasıdır.

1.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu

Kamu mali yönetim sistemimize yönelik Cumhuriyet döneminde yapılan ilk önemli düzenleme 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Kamu mali yönetiminin adeta anayasası olan 1050 sayılı Kanun çok küçük değişikliklerle yaklaşık seksen yıl uygulanmıştır. Bu süre içerisinde dünyada kamu mali yönetimi konusunda büyük değişiklikler yaşanmıştır. Dünyadaki bu gelişmeler Türkiye’de de kamu mali yönetim ve denetim sisteminde köklü değişiklikler yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu konuda yapılan en köklü değişiklik, mali yönetim ve kontrol sistemimizi uluslar arası standartlara ve Avrupa Birliği ile uyumlu hale getirmek için hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 10.12.2008 tarihinde yasallaşması ile gerçekleştirilmiştir. Kanun yaklaşık seksen yıldır uygulanma gelen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun yerini alarak yeni bir kamu mali yönetimi anlayışı getirmiştir.

5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol sistemimizin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele almak suretiyle sistemin temel esaslarını düzenlemekte; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu kanun ile kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, çok yıllık performansa dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere devredilmesi, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkesinin öngörülmesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetimin düzenlenmesi yanında bütçe ve muhasebe

uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlanması yönünde temel düzenlemeler yapılmıştır (Arcagök ve diğerleri, 2004: 3-19).

1.2.1. 5018 Sayılı Kanun'un Gerekçesi

Kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamaması, bazı mali işlemlerin bütçelerde yer almaması, bütçe uygulamalarının mali yıllı sınırlı olması ve çok yılı bütçeleme sisteminin olmaması sistemin başlıca eksiklikleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olması, Ulusal Program ve Politika Belgesi'nde de yer aldığı üzere uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır; diğer taraftan kanunla, bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmüştür (Saraç, 2004:124).

Çağdaş bir kamu yönetim sisteminin taşıması gereken özellikler şöyle sıralanabilir (Çobanoğlu, 2004:37);

- Katılımcı ve paylaşımcı bir anlayışa sahip olmalı,
- Proaktif ve gelecek yönelimli bir bakışı esas almalıdır,
- Girdi odaklı olmaktan çok, sonuç ve hedef odaklı olmaya yönelmeli,
- Kendine odaklı olmak yerine vatandaş odaklı olmayı hedeflemeli,
- Kamu yönetimi ise şeffaf ve katılımcı olmalı, düşük maliyet ile çalışmalı, etkili olmalı, insan haklarına dayalı olmalı, belirsizliği ve ayrımcılığı azaltmalı ve hukuka dayanmalıdır.

1.2.2. Kanun'un Amacı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun amacı 1. maddede şöyle ifade edilmektedir; *“Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler*

doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.”

5018 sayılı Kanun 1050 sayılı Kanun'dan farklı olarak mali yönetim konusunda da düzenlemeler getirmiştir. 1050 sayılı Kanun esas olarak mali usul ile ilgili düzenlemelere yer vermişti mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmakta idi. Ayrıca bu kanunda 1050 sayılı Kanun'da yer almayan şeffaflık, hesap verilebilirlik ve raporlama işlevleri de yer almaktadır.

1.2.3. Kanun'un Kapsamı

5018 sayılı Kanun'un kapsamı 2. maddede ifade edilmiştir. Buna göre; “Bu kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar.

Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslar arası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tabidir.”

Yürürlükten kalkan 1050 sayılı Kanun Anayasanın 126. ve 127. maddelerinde de belirtildiği üzere merkezi yönetim ve yerinden yönetim ilkesine göre, merkezi yönetime dâhil idareler genel bütçede, hizmet yerinden yönetimler de kama bütçede ve mahalli idare bütçelerinde yer alacak şekilde düzenlenmiştir (Saraç, 2005:128). Ancak TBMM, KİT'ler ve kamuya ait şirketler kapsam dışında kalmıştır. Mali özerkliğinin korunması amacıyla düzenleyici ve denetleyici kurumların kanunun sadece belirli maddelerine tabi olmaları hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kanun'un kapsamı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerin olarak belirlenmiştir. 1050 sayılı Kanun sadece devlet tüzel kişiliğine dâhil idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli ve özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsarken, 5018 sayılı Kanun merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumların ve mahalli idarelerden oluşan

gene yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı, 5018 sayılı Kanun'a ekli (I),(II) ve (III) sayılı cetvellerde gösterildiği üzere, genel bütçe kapsamındaki idareler ve özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçelerinden oluşmuştur. Eski sistemde katma bütçeli kuruluşlar kapsamında yer alan bazı kuruluşlar (Karayolları Genel Müdürlüğü, DSİ Genel Müdürlüğü, SHÇEK Genel Müdürlüğü gibi) genel bütçe kapsamına alınmış, başta yüksek öğretim kurumları olmak üzere diğer katma bütçeli kurumlar ile birlikte eski sistemde genel ve katma bütçe içerisinde yer almayan, bütçeden yardım alan ve almayan kuruluşlar, (II) sayılı cetvele dâhil edilmişlerdir (Kesik, 2005:95).

5018 sayılı Kanuna ekli (I),(II) ve (III) sayılı cetveller 5436 sayılı Kanun ile şu şekilde değiştirilmiştir (Arslan, 2004:151); kanunda yapılan bu düzenlemelerle, daha önceden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa tabi olmayan örneğin TODAİ, TÜBİTAK, Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, TRT, TSE, Milli Prodüktivite Merkezi, MTA, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, RTÜK, SPK, Kamu İhale Kurumu, BDDK, Rekabet Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, T.C. Emekli Sandığı, SSK, BAĞ-KUR gibi kuruluşlar mali yönetim ve denetim bakımından bu kanun hükümlerine tabi olacaktır.

Görüldüğü üzere genel bütçeli idarelerde bir değişiklik olmadığı halde katma bütçe uygulaması kaldırılmıştır. Mevcut yapıdaki katma bütçeli idarelerden olan DSİ, Karayolları, Köy Hizmetleri, Tarım Reformu, Petrol İşleri, Orman Genel Müdürlüğü, SHÇEK ile Refik Saydam Hıfzısıhha Merkezi Başkanlığı yeni düzenleme ile genel bütçeli idareler kapsamına alınırken bir kısmı da (YÖK) özel bütçeli idareler kapsamına alınmıştır (Tosun, 2003:19).

Bunların yanı sıra uluslar arası alandan kaynak temin etme konusunda güven sağlama amacı ile Kanun'un 2. maddenin 2. bendinde Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından elde edilen her türlü kaynakların da kanun kapsamında değerlendirileceği ifade edilmiştir.

BÖLÜM 2: TÜRK KAMU MALİ SİSTEMİNİN YENİDEN YAPILANMASI GEREĞİNİ ORTAYA ÇIKARAN SEBEPLER

2.1. Dünyada Yaşanan Gelişmeler ve Genel Eğilimler

Dünya son yıllarda yaşanan ekonomik ve siyasi dönüşümler ile teknolojik gelişmeler sonucunda hızlı bir değişim sürecine girmiştir. 1970’li yılların sonlarından itibaren başlayan ve 1980’li yıllarda önemli bir ivme kazanan bu değişim süreci ekonomilerin daha karmaşık bir yapıya dönüşmesine neden olmuştur. Dünya genelinde yaşanan ekonomik sorunlar birçok ülkede hükümetler üzerinde baskılara yol açmıştır. Yaşanan sorunlar neticesinde kamu kesiminin ekonomik ve mali faaliyetleri bir önceki döneme göre daha profesyonel bir yaklaşım ve çabayı gerektirmiştir.

Keynesyen ve diğer devletçi politikaların alternatifi olarak 1990’lı yıllarda geniş bir etki alanı bulan “Neoliberalizm” ideolojik görüşü piyasaya yönelik reformları işaret ederken neoliberal politikaların uygulanabilmesi için kamunun yeniden yapılanması gereğini vurgulamıştır.

Neoliberal bakışa göre; az gelişmiş ülkelerin aşırı kamu harcamaları ve mali savurganlıkları bütçe açıkları gibi ciddi sorunlara neden olabilmektedir. Devletin bu bütçe açıklarını finanse etmek için borçlanmaya gidecek olması faizleri yükselterek kredi kullanmak isteyen yatırımcıların cesaretlerinin kırılmasına ve enflasyonist bir baskının doğmasına neden olacaktır.

Neoliberal görüş bütçe açıkları sorununu aşırı harcamaya bağlayarak çözüm önerisi olarak “mali disiplin”i ön plana çıkartır. Bu görüşe göre az gelişmiş ülkeler harcama sorunlarını çözmek için mali disipline zorlanmalıdır. Uluslar arası sermaye kesimleri (çok uluslu şirketler) eğer devletin mali disiplini sağlama konusunda yetersiz kaldığını düşünüyorsa, bu durumda dışarıdan mali hedeflerin dayatılması gündeme gelmelidir. Nitekim IMF yardımlarının ön şartı harcamaların kısılması ve buna yönelik reformların hayata geçirilmesidir. IMF, her finansal kriz sonrasında ülkelere sıkı mali disiplin uygulamaları adına sağlık, eğitim gibi sosyal harcamalar dâhil olmak üzere tarım, enerji, ulaştırma ve iletişim gibi pek çok alanda harcamaların kısılması yönünde baskı yapmaktadır (Güzelsarı, 2007:146).

Son yirmi beş yıldır gelişmiş kapitalist ülkelerden başlayarak piyasa yönelimli yapısal uyarılma politikaları kanalıyla dünyada yaygınlaşan kamu mali yönetim sistemlerinde stratejik planlama, performans dayalı bütçeleme, orta vadeli harcama sistemi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları etrafında bütçe sürecinde bir değişim ve dönüşüm dalgası başta OECD ülkeleri olmak üzere bir çok ülkede giderek güçlenmiştir (Arın, 2000:58).

2.1.1. Değişen Dünyada Devletin Rolü

İkinci Dünya Savaşından sonra başlayan sosyal devlet anlayışı ile birlikte dünyadaki ülkelerin çoğunda devletin rolünün arttığı ve buna bağlı olarak kamu kesiminin genişlediği görülmektedir. 1960'lı yıllarda refah devleti anlayışının hâkim olması nedeniyle, kamu yönetiminden beklenenlerin yerine getirilebilmesi için kamunun çok çeşitli konularda faaliyette bulunması kaçınılmaz olmuştur. Bu dönemde kamunun politika belirlemek, düzenleme yapmak, sübvans etmek, finansman sağlamak ya da doğrudan işletme sahibi olup üretimde bulunmak gibi değişik yöntemlerle yürüttüğü faaliyetler sıralandığında eğitim, sağlık, altyapı, sosyal hizmetler, enerji, çevre, bankacılık, madencilik, tarım, ulaştırma, sigortacılık gibi çok geniş bir yelpaze ortaya çıkmaktadır. Ancak zamanla bu tür harcamalar bütçe üzerinde büyük bir yük oluşturmaya başlamış ve bu harcamaların finansmanı bütçe kaynaklarından karşılanamaz olmuştur. Bu yük sonucu ortaya çıkan açıkların finansmanı nedeniyle de kamu borçları giderek büyümeye başlamıştır. Sonuç olarak refah devleti harcamaları bütçe imkânlarını zorlayan bir büyüklüğe ulaşmış ve bu nedenle de tartışılır hale gelmiştir (Yılmaz, 2001:3-4).

Kamu kesiminin üzerine düşen fonksiyonların zaman içinde değişiklikler göstermesi nedeniyle sınırları da sürekli değişmektedir. Ülkelerin sosyal, kültürel ve siyasi yapısı kamu yönetimine ve kamu mali sistemlerine farklı şekiller verebilmektedir. Ancak yinede kamu mali yönetimi konusundaki reformların mali disiplin, kaynakların stratejik önceliklere göre kullanımı, etkinlik ve verimlilik gibi bazı ortak özellikleri bulunmaktadır.

Bugün piyasa başarısızlıkları ile mücadele, mal ve hizmetlerin üretim, vergileme ve sosyal güvenlik alanında devletin rolü yeni bir boyut kazanmıştır. Artık devlet, tüm piyasa başarısızlıklarında aktif ve müdahaleci bir rol üstlenmeyip başarısızlıkların

piyasa içinde çözümüne yönelmektedir. Ancak piyasanın kendi içinde çözemediği durumlarda devlet müdahalesi gerekli olmaktadır. Mal ve hizmet üretimi ise yepyeni bir yöne doğru ilerlemektedir. Günümüzde adalet, güvenlik, savunma dışında farklı boyutlarda olmak üzere devletin mal ve hizmet üretiminin son derece sınırlı olduğu görülmektedir. Üretici devlet yerini koruyucu ve denetleyici devlete bırakmıştır. Küçük ve etkin bir devlet oluşturma yönündeki reformlar, devletin mal ve hizmet ürettiği temel alanlarda daha başarılı olması sonucunu doğurmaktadır (Aktan ve diğerleri, (2004:45).

Bunların yanı sıra tüm Dünyayı etkisi altına alan küreselleşme olgusu ülke ekonomilerini, devlet anlayışlarını, devletin görev, rol ve fonksiyonlarını önemli ölçüde etkilemiştir. Artık kamu mali yönetimi ile bütçe sistemlerinin verimlilik ve etkinlik ekseninde yeniden yapılandırılması gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak tüm dünya ülkelerinin gündemini oluşturmaktadır. Kamusal kaynakların kullanım etkinliği, performans, yürütme ve kamusal kaynaklar üzerinde siyasi denetim ve sorumluluğun güçlendirilmesi, saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması gibi yaklaşımların gerekliliği gün geçtikçe daha çok anlaşılmaya başlamıştır.

Rekabetin giderek küresel hale geldiği 1980'den sonraki süreçte, halkın yönetimden beklentileri yükselmiş ve daha kaliteli bir yönetim adeta zorunlu hale gelmiştir. Çünkü geleneksel bürokratik yapıyla, küresel rekabet sürecine uyum sağlamanın çok zor olduğu anlaşılmıştır. Gerçekten de, geleneksel bürokratik anlayışın hantal yapısıyla, dünyadaki hızlı değişimleri izlemek neredeyse olanaksızdır. Dolayısıyla bir çok ülke, küresel rekabet ortamında kötü yönetimin bedelinin çok ağır olacağını farkına varmıştır (Bilgin, 2005:30). Diğer bir değişle, dünyada yaşanan hızlı ve çok yönlü değişim, özellikle klasik bürokratik yapılarda ve yönetim anlayışında köklü bir yeniden yapılanmayı gündeme getirmiştir. Yönetim anlayışını ve yapılarını köklü bir şekilde etkileyen veya uyaran değişim faktörleri, dört ana başlık altında özetlenebilir (Başbakanlık, 2003:21).

- Ekonomi teorisinde değişim,
- Yönetim teorisinde değişim,
- Özel sektörün rekabetçi yapısı ve kaydettiği ilerlemeler,
- Toplumsal eleştiri ve değişim talebi ile sivil toplumun gelişimi.

Özellikle 1970’li yıllardan başlayan bir süreç içinde, ekonomi teorisinde Keynesyen yaklaşım ve klasik refah devleti anlayışı önemli oranda terk edilmiş, ekonomi teorisinde liberal yaklaşım güç kazanmıştır. Durgunluk, artan bütçe açıkları ve enflasyon, işsizlik oranlarında çarpıcı artış gibi sorunları beraberinde getiren küresel rekabet ortamı; iç pazarda Keynesyen ekonomi teorisine dayalı olarak geliştirilen klasik refah devleti yaklaşımını ve talep yönetimini önemli ölçüde etkisiz hale getirmiştir. Bu kapsamda devletin ekonomideki rolü de sorgulanmaya başlanmış, piyasa çarpıklıklarını giderirken ortaya çıkan “yönetim çarpıklıkları” ve bunun uzun dönemde rekabet gücünü azaltıcı etkisi vurgulanmaya başlanmıştır. Özel sektörün dinamizmini ve piyasaların kaynak tahsisinde rasyonel sonuçlar üretme gücünü vurgulayan liberal yaklaşım, ekonomik refah ve bireylerin özgürlüğünü koruma açısından devletin ekonomideki rolünün sınırlandırılması yönünde hâkim söylem haline dönüşmüştür. Bütün bu tartışmalar “devletin ne yapması veya ne yapmaması gerektiği” konusunda yeni açılımlar getirmiştir (Başbakanlık, 2003:21-22).

Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş süreci ile de birleşen bir gelişme içinde, klasik Weberyen bürokrasi anlayışı çerçevesinde şekillenen yönetim teorileri de dönüşüme uğramıştır. Yasal rasyonel temele sahip Weberyen bürokrasi anlayışı, her ne kadar geçmişte refahın ve demokrasinin gelişmesine önemli katkılar sağlamışsa da değişen şartlar karşısında verimsiz ve etkisiz hale gelmiş ve yerini rasyonel-üretken bir çizgide yeni örgütlenme modellerine bırakmıştır. Bu çerçevede, prosedürlerinden çok sonuçlara odaklı, tekbiçimlilikten çok farklılıklara dayalı, katı yapılardan çok esnek organizasyonlara vurgu yapan bir yaklaşım ön plana çıkmıştır. Organizasyonların bilgi işleyen süreçler olarak tasavvur edilmeye başladığı bu yeni anlayış içinde, bireysel inisiyatif, katılım ekip çalışması, kurumsal öğrenme, rakiplere karşı strateji geliştirme, sürekli gelişim gibi unsurların altı çizilmeye başlanmıştır. Diğer bir ifade ile devletin sadece ne yapması gerektiği değil, üstlendiği işlevleri “nasıl yapması” gerektiği tanımlanmaya başlanmıştır. Yönetim kavramı yerine çok aktörlülüğü ve etkileşimi ima eden, “yönetişim” kavramının güçlendiği bu gelişim içinde; “insanları idare etme” anlayışı yerine, ortaklaşa sorun tanımlama ve çözüme yaklaşımı vurgulanmaya başlanmıştır (Başbakanlık, 2003:22).

Hantal ve büyük ölçekli kamu kuruluşları, küreselleşme dediğimiz süreç içerisinde yaşanan gelişmeler sonucunda dinamizmini artıran özel sektör ile rekabet edemez hale gelmişlerdir. Yeni ve yoğun rekabet ortamında, gelişen teknoloji ve organizasyon teknikleri sonucunda verimliliği artan özel sektör gelişimin dinamiği haline gelmiş ve kamu kesimi tarafından yürütülen birçok mal ve hizmet üretimini gerçekleştirmeye başlamıştır. Bu gelişmeler karşısında kamunun çeşitli hizmetleri piyasadan tedarik etmesi ya da kamunun özel sektörde yaşanan gelişime ayak uydurması gündeme gelmiştir.

Küreselleşme sürecinde devletin değişen rolü, özellikle ekonomi alanında belirginlik kazanmaktadır. Bütün dünyada devletin ekonomik yaşamdaki rolü dönüşmekte, buna bağlı olarak devletin yapı ve işlevleri değişmektedir. Devletin politika belirleme ve katalizör işlevi görerek yönetme kapasitesi gelişirken, hizmet üretim ve sunumunda piyasa ve sivil toplum kuruluşları ön plana çıkmaktadır. Diğer bir ifade ile doğrudan üreten bir devlet anlayışı yerine, üretme fırsatları yaratan, toplumun ortak çıkarları için rekabet ortamını gözetken, piyasaları düzenleyen ve denetleyen bir devlet anlayışı yerine, üretme fırsatları yaratan, toplumun ortak çıkarları için rekabet ortamını gözetken, piyasaları düzenleyene ve denetleyen bir devlet anlayışı hâkim hale gelmektedir. Hizmetlerin üretilmesinde ve halka sunulmasında piyasa ve sivil toplumun öneminin arttığı bu yeni ortamda, kamunun doğrudan üretim yapmasının sadece diğer alternatiflerin geçersiz olduğu alanlarla sınırlandırıldığı gözlenmektedir. Gelişen teknolojiler ve organizasyon yapıları içinde bu sınırlar da yeniden tanımlanmakta, geleneksel olarak devletin doğrudan rol üstlendiği birçok alan, zaman içinde diğer aktörlere açılabilir (Başbakanlık, 2003:26).

Aslında devletin ekonomideki değişen rolü sosyal devlet sıfatını ortadan kaldırmamaktadır. Devletin sosyal sorumluluklarının niteliği değişim göstermektedir. Devlet üretim yapmak yerine gereksiz hale gelmiş işlevleri bırakarak güvenlik, dış politika ve sosyal politikalar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Devlet bu süreç içerisinde özelleştirme, sivilleşme ve yerelleşme şeklinde gelişen eğilimleri desteklemektedir. Kamu kuruluşları piyasanın daha verimli üretim yaptığı alanları yavaş yavaş terk etmekte, hatta “doğal tekel” diye adlandırılan ve devlet kontrolüne bırakılan alanlar dahi özel kesime bırakılmakta, bazı kamu hizmetleri sivil toplum kuruluşlarına

devredilmekte bunun yanı sıra merkezi yapılar yerine yerinden yönetim anlayışı hâkim hale gelmektedir.

Son otuz yılda yaşanan ekonomik değişimler, gerilimler ve kamu harcamalarının artırılması yönündeki düşünceler, içerisinde gelişmiş ülkelerin de bulunduğu birçok ülkenin kamu mali yönetim ve bütçeleme sistemleri üzerinde önemli yapısal değişiklikler yapmasına neden olmuştur. Bu yönde çaba gösteren ülkeler temel olarak kamu mali yönetim sistemi üzerine yönelerek kamuya ait kaynakların etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılması üzerinde durmuşlardır.

2.1.2. Kamu Kesiminden Beklentilerin Artması

Kamu yönetimi reformuna yol açan önemli nedenlerden birisi de kamu hizmetlerinden yararlananlar ve vergiler yoluyla hizmetin finansmanını sağlayanlar olarak vatandaşların, kamudan beklentilerinin artmasıdır. Vergi ödeyiciler olarak vatandaşlar daha kaliteli mal ve hizmet sunumu talep etmekte, ödediği vergilerin karşılığını görmek istemektedirler. Teknoloji alanında yaşanan gelişmeler sonucu özel sektörde mal ve hizmet üretimi ve sunumunda önemli değişimler olmuş ve müşteri tatminini merkez alan uygulamalar yaygınlık ve başarı kazanmıştır. Vatandaşlar doğal olarak kamu kesiminden de benzer taleplerde bulunmuşlardır. Bu taleplerin istenen düzeyde karşılanamaması, kamu yönetiminde reform arayışlarının kamuoyu tarafından genel bir destek görmesine yol açmıştır. Vatandaşların eğitim düzeyinin ve başka uygulamalara ilişkin bilgilerinin daha fazla olması da beklentilerin artmasında etkili olmuştur. (Yılmaz, Osman, (2001), OECD, Ministerial Symposium on the Future of Public Services, OECD, Paris, 1996'dan alıntı). Halkın yönetimlerden beklentisi nicel ölçütlerden kalite ölçütlerine yönelmiş, hizmetlere ilişkin karar alma süreçlerine katılım talepleri yoğunlaşmıştır. Bu talepler karşısında verimli bir hizmet sunumu yapamayan, sürekli büyüyen, bütçe açıkları veren ve enflasyon üreten kamu kesimine dönük olarak eleştirel yaklaşımlar toplumlarda yaygınlaşmaya başlamıştır. Kamu bürokrasileri ve siyaset bu baskılar altın yeniden yapılanmaya yönelmişlerdir (Başbakanlık, 2003:23).

Kamu kesiminin kendisinden beklenenleri yeterince karşılayamaması, özel sektörün sosyal nitelikte hizmetleri beklenen ölçüde sunmaması bu tür ihtiyaçların karşılanmasını sağlayacak sivil toplum kuruluşlarının sayısını ve işlevlerini arttırmıştır. Böylelikle sivil

toplum kuruluşları kamu ve özel sektör ile etkileşim içinde birçok kamusal işlevi yerine getirerek bu dönem içerisinde önemli bir konuma yükselmişlerdir.

Bütün bu teorik ve reel değişimler doğrultusunda, kamu yönetiminin toplumsal rolü ve işlevleri ile bunları yerine getirirken uygulayacağı yöntemler ve oluşturacağı kurumsal yapılar tartışma konusu haline gelmiştir. Genel olarak ifade edilecek olursa, toplumun taleplerine karşı daha duyarlı, katılımcılığa önem veren, hedef ve önceliklerini netleştirmiş, hesap veren, şeffaf, daha küçük ancak daha etkin bir kamu yönetimi talebi dile getirilmiştir. Kamunun üretimden çekilmesi, düzenleyici işlevinin güçlendirilmesi, özel sektör ve toplum ile paydaşlık ilişkisi geliştirmesi öngörülmüştür. Kamu, piyasa ve sivil toplum birbiriyle rakip değil, birbirini tamamlar şekilde düşünölmeye başlanmış, toplumun talep ve beklentilerinin, bu temel kurumların dinamik bir etkileşimi ile karşılanması yoluna gidilmiştir. Ayrıca, siyasal bir süreç içinde kamu hizmetlerinin yeniden tanımlanması ve teknolojik gelişmeler sonucunda bu üç kurum arasındaki işbölümünün her ülkenin kendi şartları içinde sürekli gözden geçirmesi gerekli hale gelmiştir (Başbakanlık, 2003:24).

2.1.3. Dünyadaki Küreselleşme Çabaları

Küreselleşme olgusunun genişlemesiyle birlikte ölkeler mali ve siyasal yapılarını da Dünyadaki değişimlere paralel olarak yapılandırma yoluna gitmişlerdir. Küreselleşme çalışmalarının IMF, Dünya Bankası, OECD gibi uluslar üstü örgütler tarafından desteklenmesi gelişmekte olan ölkelerde bu yönde baskılara neden olmuştur. Bunun yanı sıra çeşitli ölkelerde görölmeye başlanan kamu yönetimi reformlarının başarılı olması da diğer ölkeleri harekete geçirmiştir. Mali yönetimlerinin Dünya standartları karşısında yetersiz kaldığını düşünen birçok ölkede bu tür yenilikçi uygulamaların etkisinde kendi yönetim sistemlerini değiştirme gayreti içerisine girmişlerdir.

Küreselleşme hareketi, küresel boyutta birçok önemli gelişmenin de ortaya çıkmasına neden olmuştur. Küreselleşmenin küresel boyutta ortaya çıkardığı önemli gelişmelerden biri, üretimin ölkeler arasındaki yatay entegrasyonudur. Bir diğeri de, bu süreçte rekabetin sürekli artması ve sürekli sertleşen rekabetle birlikte, “yerel rekabet”ten “küresel rekabet”e geçiş olgusunun yaşanmasıdır. Gerçekten de, 20. Yüzyılın son çeyreğine damgasını vuran küreselleşmenin belki de en açık sonucu, rekabetin giderek artan bir yoğunlukta sertleşmesidir. Küreselleşme ve rekabetin küresel boyutta ortaya

çıkması, kuşkusuz ülkeleri ve firmaları, küresel boyutta düşünmek zorunda bırakmıştır (Bilgin, M., (1997), “Politik Yozlaşmaya Ekonomik Bir Bakış ve Türkiye İçin Alternatif Öneriler”, Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi Adapazarı, s. 189-203)

Özellikle uluslar arası mali-teknik kurumlarla yapılan çalışmalar, kamu yönetiminde yeniden yapılanma sürecinin itici unsuru olmuştur. Bu yeniden yapılanma sürecinde sadece dar anlamda kamu yönetimi (bürokratik yapı) bu çalışmalardan etkilenmekte olup, geniş anlamda kamu ekonomisi bundan etkilenmektedir. Bu doğrultuda devletin görevleri yeniden tanımlanmakta ve bazı yetki ve görevleri daraltılmaktadır. Sık kullanılan deyim ile “üretici devlet”ten “düzenleyici devlet”e geçiş süreci yaşanmaktadır (Öz, Kaplan, 2005:244).

Küreselleşme ile birlikte giderek artan rekabet, hem ülkeleri, hem de firmaları, rekabet güçlerini artıracak bir takım arayışlara yöneltmiştir. Bir başka ifadeyle ülkeler, yeni küresel ekonomik ortamda, eski koruyucu politikalarını ve kurumlarını, daha rekabetçi ve etkin yapacak yöntemlerle değiştirme ihtiyacı içinde olmuşlardır. Devlet reformu ya da kamu sektörü reformu olarak da adlandırılan kamu yönetiminin yeniden yapılanması, ülkelerin gündeminin ana konularından biri olarak bu dönemde ön plana çıkmıştır (Saygılıoğlu ve Arı, 2003:27). Bu süreçte birçok ülke, kamu yönetimini yeniden yapılandırılmasını, küreselleşen dünyaya ve artan rekabete uyum sağlama arayışı çerçevesinde, kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları, özellikle 1990’dan sonra birçok ülkede gündeme gelmiştir (Bilgin, 2005:29-30)

Küreselleşme süreci içerisinde ülkeler gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler olarak kutuplaşmışlardır. Gelişmiş ülkelere bakıldığında gayri safi milli hâsıla, kişi başı milli gelir, sosyal haklar vs. gibi alanlarda üst sıralarda yer almaktadır. Dünyadaki sermaye birikimi de bu ülkelerde yoğunlaşmaktadır. Böyle bir ortamda gelişmemiş ülkeler açısından küreselleşmeden beklenen refahın sağlanamayacağı da aşikârdır (Devrim, 2005:49)

Kamu yönetiminde reform arayışlarına yol açan sebeplerin derecesi her ülkede farklı olmakla beraber temelde benzer koşullar sonucunda ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilk üçü, kısaca üç açık (three deficits) olarak ifade edilen olgudur. İlk açık bütçe açığıdır. İkinci açık “performans açığı”dır (performance deficit). Üçüncü açık ise “güven açığı”dır. Bu

açıkların ortaya çıkma süreci ve nedenleri birbirleriyle yakından ilgilidir (KETTL, 1998:)

Bütçe açığına ve kamunun büyüklüğüne bağlı olarak kamuoyunda kamu kesiminin genel olarak pahalı ve verimsiz olduğu şeklinde bir yargı oluşmuştur. Bu da üç açıktan ikincisini yani performans açığını ifade etmektedir. Performans açığının kamunun yapılanma ve işleyişinden kaynaklandığı, dolayısıyla yeniden yapılanma yoluyla performansın artırılabilceği ileri sürüldüğü gibi, kamunun doğası gereği bir performans açığına mahkûm olduğu dolayısıyla kamu kesimini minimize etmek gerektiğini savunanlar da olmuştur (Bilgin, 2005:4). Burada önemli olan nokta, genelde kamuoyunda kamu yönetiminin performansından hoşnut olunmadığıdır.

Bütçe açıkları ve performans açığıyla yakından ilişkili diğer açık ise güven açığıdır. Kamuoyunda kamu kesiminin faaliyetlerinden hoşnutsuzluk yanında bir güven bunalımı da söz konusudur. Bu durum güven açığı olarak ifade edilmektedir. Güven açığının oluşmasında performans açığı yanında kamu yönetiminde kayırmacılık ve yolsuzluk türünden faaliyetlerin meydana gelmesi ve bürokrasinin toplumsal faydadan ziyade kendi çıkarlarını maksimize etmeye yönelik uygulamalar içindeymiş izlenimi vermesi de önemli rol oynamıştır (Bilgin, 2005:4).

Konuyla ilgili farklı bir görüş ise “*Neoliberal Küreselleşme*” ve devletin dönüşümüdür.

Dünya kapitalizmi 1970’li yılların başında yaşanan kriz ile birlikte altın çağını geride bıraktı. Önceki dönemde izlenen Keynesyen politika ile birlikte refah devleti uygulamaları ve ulusal kalkınmacı devlet projesi kriz ile birlikte çöküşe uğradı. Bir yandan 1968’den itibaren yükselen sınıf hareketleri ve diğer toplumsal mücadeleler yeni sağ politik projesi etrafında bastırılırken diğer yandan da daha önce uygulanan devlet politikalarına ve bunları uygulayan kurumlara karşı ciddi bir cephe açıldı. Kapitalist sistemin yaşadığı bu bunalım neoliberalizmin yükselişine temel hazırladı. Teorik kökleri 1930’lara dayanan neoliberalizm Keynesyen ve diğer devletçi ekonomi politikalarının alternatifi olarak 1980 sonrasında daha geniş bir etki alanı bularak yaygınlaştı ve ana akım haline geldi (Güzelsarı, 2007:15).

Üretimin giderek karlılık koşullarını yitirmesiyle birlikte finans ve para-sermayeye dönüş eğilimi açığa çıkmış ve para-sermayenin uluslararası hareketi hızlanmıştır. Bu

eğilim 1970'lerin ortalarından itibaren bütün dünyada bir kredi patlamasına yol açtı. Özellikle kredilerin yoğun olarak yöneldiği az gelişmiş ülkelerde dış borçlar hızla arttığından geri ödeme sorunları da giderek ağırlaşmıştır. Üretimin karlılık koşullarının yitirmesinin bir diğer sonucu ise üretimin faaliyetlerinin “en az maliyet ve en fazla kar” amaçlı olarak belli ölçülerde daha düşük maliyet ve gelişkin Pazar olanaklarının sunulduğu coğrafyalara kayması olmuştur (Öztürk, 2006:285).

Sermayenin merkezileşme, yoğunlaşma ve genişleme eğiliminin dünya ölçeğinde belirleyici hale geldiği küreselleşme sürecinde dünya kapitalizmini somut düzeyde tanımlayan olgu, temel olarak az sayıda çokuluslu dev şirketin dünya ölçeğinde üretken, para ve ticari sermayeyi kontrol etmesidir. Başka bir ifadeyle, sermaye ihracının dünya ticaretini hâkimiyeti altına aldığı günümüzü tanımlayan önemli gelişmelerden biri uluslararası mali sermayenin yükselişi ve hegemonyasını bütün ekonomiler üzerinde kurmasıdır. Diğer yandan enformatik devrim olarak da anılan teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişmeler büyük şirketlerin ulaştırma ve iletişim maliyetlerini düşürürken aynı zamanda üretim sürecinin farklı aşamalarının farklı noktalarda sürdürülmesini mümkün hale getirmiştir. Böylece sermayenin uluslararası ölçekte yayılımı daha da hız kazanmıştır. Bu yayılımda çokuluslu şirketlerin payı ve önemi büyüktü. Ancak burada teknoloji alanında yaşanan gelişmelerin kapitalist küreselleşme açısından tek başına belirleyici bir etken olmadığı, daha çok sosyo-ekonomik ve politik nitelikteki başka dinamiklerin hızla açığa çıkmasını olanaklı kılması nedeniyle önemli olduğu belirtilmelidir (Savran, 1996:53).

Küreselleşme olarak anılan süreç çağdaş teknolojinin gereklerine uyum sağlama üzerinden tanımlanabilecek teknik bir süreç değil; aksine ve daha da önemlisi “uluslararası sermayenin çıkar alanını dünya ölçeğinde genişletme projesinin somutlaşmış bir iradi ifadesini” oluşturmaktır. Bu ideolojik programın temel aktörleri ise küresel kapitalizm koşullarında güçlenen ve yaygın olarak çokuluslu şirketler adıyla anılan mali\finans sermayesi ve uluslar arası finans kuruluşlarıdır. Bütün bunlardan oluşan finansal sermaye ağı gerçekte küreselleşme kavramının ardındaki sınıfsal güçleri ve dünya kaynaklarının uluslar arası kapitalist şirketler tarafından paylaşılma mücadelesinin üzerini örterek, küreselleşmeyi bir çağdaşlık projesi olarak sunmaktadır (Yeldan, 2003:430).

Çalışmalarını dünya ölçeğinde planlayarak yürütebilen çok uluslu şirketler, ürünlerini uluslar arası pazarlarda satmak, hammaddelerini en uygun ortamlardan sağlamak, kredisini en düşük maliyetlerle elde edebileceği yerden almak, yeni üretim birimlerini sermaye\emek ilişkisi, pazar, vergilendirme, altyapı, istikrar vb. bakımdan en uygun yerde kurmak ve farklı bölgelerde ve ülkelerde ürettiği parçaların montajını farklı mekânlarda gerçekleştirmek ister. Ancak kar ve sermaye birikiminin azamileştirilmesi için meta, para ve üretim sermayesi akımlarının önündeki her türlü toplumsal, idari yâda yasal kısıtlamaların ve engellerin en aza indirilmesi gereklidir. Başka bir ifadeyle nihai çözüm dünya ekonomisi içinde piyasa mantığını engelleyen bütün yapıların yok edilmesi ile meta, para ve üretken sermaye akımlarının serbestleştirildiği bir ortamın yaratılmasıdır. Bu taleplerin yolunu açan anahtar da neoliberalizm olmuştur (Savran, 1996:49).

Bu nedenle 1980'lerden bu yana hâkim hale gelen neoliberalizmi, kapitalist küreselleşmenin temel itici güçlerinden biri olarak ele almak gerekir. Dünya ölçeğinde yaygınlaşan neoliberal strateji sermayenin ihtiyaçlarını karşılayan ekonomi politikalarının bütünü olarak tanımlanabilir. Diğer bir anlatımla, neoliberalizm kriz içerisindeki sermayenin yeniden yapılanmasının ve işçi sınıfına karşı müdahalesinin ihtiyaçlarına cevap veren bir strateji olarak yükselmiştir (Savran, 1996:49). Dolayısıyla bu strateji doğrultusunda sermaye karlılığının sağlanması için her türlü toplumsal, idari ve yasal kısıtlamaların kaldırılması aynı zamanda işçi sınıfının çalışma yasaları, sendikalar, sosyal hizmetler, demokratik haklar gibi tarihsel kazanımlarının dünya genelinde tasfiyesi gündeme gelmiştir. 1980'lerde devletin küçülmesi söylemiyle başlayan bu kazanımların tasfiyesi günümüzde sosyal güvenlik, sağlık, eğitim gibi birçok temel kamusal hizmet alanının piyasalaştırılması bütün hızıyla sürmektedir (Güzelsarı, 2007:18).

Küreselleşmeyi, toplumsal hayatın yeniden düzenlenmesine dönük siyasi ve iktisadi önlemler bütünü olarak algılayan neoliberal düşünüşte küreselleşme, kendi nesnel yasaları olan ve kaçınılmaz olduğu gibi karşı da konulmaması gereken bir süreç olarak kavranır. Bu nedenle bu sürecin nimetlerinden yararlanmaları için bütün ülkelerin toplumsal, siyasal ve iktisadi düzenlemeleri yapmaları gerekmektedir. 1980'lerden bu yana yapısal uyarlama programları doğrultusunda az gelişmiş ülkelerde uygulanan

reformların zorunlu görülmesinin gerisinde de bu düşünce yatmaktadır. Bu bağlamda, kalkınma stratejisi özgün sanayileşme amacının ya da özerk para, maliye, ticaret politikalarının ötesinde temel olarak küresel kapitalist sistemin gereklerine uyum göstermek olarak belirginleşmektedir. Bu durumda devlet örgütlenmesi de yeniden yapılandırılarak uluslar arası sermayenin gerekleri doğrultusunda birleşmektedir (Yeldan, 2003:429).

Küresel kapitalizmin ulus-devlete gereksinimi giderek artmaktadır. Bu artış, devletlerin sermayenin çıkarına uygun bir dizi önlem ve düzenleme sağladıkları sürece devam edecektir. Küresel kapitalizm ile devletler arasındaki ilişkinin karşılıklı bir bağımlılık ilişkisi olmadığını, bu ilişkinin kapitalist üretim tarzına ait eşitsiz gelişme ilişkisi olduğunu vurgulamak gerekmektedir.

2.1.4. Kamu Mali Yönetim Anlayışında Dünyada Yaşanan Gelişmeler

Son otuz yılda yaşanan ekonomik değişimler, gerilimler ve kamu harcamalarının artırılması yönündeki düşünceler, içerisinde gelişmiş ülkelerin de bulunduğu birçok ülkenin kamu mali yönetim ve bütçeleme sistemleri üzerinde önemli yapısal değişiklikler yapmasına neden olmuştur. Bu yönde çaba gösteren ülkeler temel olarak kamu mali yönetim sistemi üzerine yönelerek kamuya ait kaynakların etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılması üzerinde durmuşlardır.

Bu konuda dünyada son yıllarda yaşanan gelişmeleri şu başlıklar altında inceleyebiliriz.

2.1.4.1. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş

1980'li yılların ikinci yarısından itibaren bazı ülkeler bütçe sistemlerinde ciddi reformlara gitmişler ve mali yapılarının yeniden yapılandırılması başlığı altında ya çok yıllık bütçe uygulamalarına geçmişler ya da çok yıllık bütçe uygulamalarını daha etkin kılacak yeni düzenlemeler yapmışlardır (İngiltere, İsveç, Yeni Zelanda, Avustralya gibi). (DPT, 2000:24)

1998'de ilk baskısı yapılan Kamu Harcamaları Yönetimi El Kitabı (The Public Expenditure Management Handbook) ile kamusal karar alma süreci içinde kamu kaynaklarının nasıl etkin ve verimli bir şekilde dağıtılacağına yeni prensiplerini ve uygulama çerçevesini ülke örnekleri ile birlikte vermeye çalışan Dünya Bankası,

- makro disiplinin sağlanması,
- stratejik önceliklere göre kamu kaynaklarının dağıtılmasını,
- ve bu kaynakların uygulamada etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını

temin etmek amacıyla Orta Vadeli Harcama Sistemi (Medium Term Expenditure Framework–MTEF) diye adlandırdığı ve çok yıllık (üç yıl) bütçe projeksiyonlarına dayanan bir kamu kaynak kullanım sistemi geliştirmiştir (YILMAZ, H. Hakan 1999:3).

Dünya Bankası kaynaklarında “orta vadeli harcama sistemi (Medium Term Expenditure Framework-MTEF)” olarak adlandırılan çok yıllık bütçeleme; dar anlamda, çok yıllık bir süreç kapsamında bütçe gelirlerini tahmin eden ve ödenek tavanlarını belirleyen bütçe olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım, çok yıllık bütçelemeyi yüzeysel bir şekilde ele almaktadır. Çünkü çok yıllık bütçeleme, sonraki birkaç yılın ödeneğinin planlanması değildir. Çok yıllık bütçeleme, yıllık bütçe sürecinin, özellikle çok yıllık gelir ve harcama tahminleri veya çok yıllık bir mali plan gibi çok yıllık anlayış ile birlikte değerlendirildiği bir bütçe yaklaşımı şeklinde algılanmalıdır. Bu süreç, genelde gelecek yıl için hazırlanacak ve parlamentoya onay için gönderilecek bütçe yılı ile takip eden iki yılı kapsamaktadır. Süre bakımından aynı yaklaşım, 5018 sayılı Kanunda da izlenmiştir. (MUTLUER ve diğerleri, 2005:167–168)

Bu sistemin kapsadığı dönem öngörülen bütçe yılı ve onu takip eden iki (veya daha çok) yıldır. Kaynak kullanımı sürecine makro çerçevede getirilen en önemli fayda, ekonomideki var olan kaynak yapısına göre kamusal kararların alınması ve önceliklere göre bunların harcama alanlarına dağıtılmasıdır. Yani, eğer bir ekonomide kamuya ayrılacak olan kaynaklar (belli bir ekonomik rasyonalite dâhilinde) mevcut ve öngörülen programları, çıktıları karşılayacak düzeyde değilse, yapılacak olan daha az öncelikli olan programlar veya çıktılar bütçe kapsamından çıkarılacak ve bu işlem bu şekilde denge sağlanana kadar devam edecektir. Burada dikkat edildiği üzere kamusal karar sürecinde ağırlıklı olarak belirleyici olan ihtiyaçlar değil kaynak yapısı olmaktadır. İkincil olarak, belli bir limit dâhilinde kaynakların hükümetin belirlemiş olduğu ihtiyaçlara göre dağıtılmasının gerçekleştirilmesi öngörülmektedir. Burada şu nokta tabii önemli olmaktadır (özellikle bazı az gelişmiş ülke örnekleri ile Sovyetler Birliği'nin dağılmasından sonra kurulan yeni ülkelerde görüldüğü üzere) eğer gelirle gider arasında

ciddi bir fark varsa gelir yapısını geliştirecek ve gelirleri artıracak politikaların uygulanma gereği de ayrıca ön plana çıkmaktadır. (YILMAZ, H.,1999:43)

Çok yıllık bütçeleme, yıllık bütçe sürecinin, özellikle çok yıllık gelir ve harcama tahminleri gibi çok yıllık bir anlayış ile birlikte değerlendirildiği bir bütçe yaklaşımıdır. Çok yıllılık yaklaşımının esası gelecek mali yıl ile birlikte o yılı takip eden iki yılda bütçe gelirlerinin ve harcamalarının tahmini olarak açıklanabilir. (ERGEN, 2007:306)

Hükümetin gelecek yıla ait projeksiyonlarını ve taahhütlerini gösteren bütçeler bir yıllık dönemi kapsayacak şekilde hazırlanmakla birlikte iyi hazırlanmış bir bütçenin bütçe yılını aşan ve bütçeyle ilgisi olan ekonomik faaliyetleri ve onların sonuçlarını da öngörmesi gerekmektedir. Bu etkiler gerek geçmiş dönemden gelen ve gelecek yıl bütçeleri üzerinde ortaya çıkan ekonomik sonuçlar olabileceği gibi içinde bulunulan yıl veya gelecek dönemde yapılması programlanan hizmetlerin sonuçları da olabilir. Bu yüzden diğer dönemlerden izole edilerek hazırlanan bir bütçenin iyi sonuçlar vermesi özellikle politika üretmesi anlamında pek mümkün görülmemektedir. Bu gerekçeyle bir bütçenin planlama süreci ile birlikte düşünülmesi ve planlama bütçeleme ilişkisinin kurulması etkin, verimli ve stratejik kararları alan bir bütçe süreci için kaçınılmaz olmaktadır. (YILMAZ, 1999:22)

Son yıllarda bütçeleme sürecinde çok yıllık bütçelemeye geniş yer verilmesinin birçok gerekçesi bulunmaktadır. Bunları şu şekilde sıralaya biliriz (MUTLUER ve diğerleri 2005:169).

- Hükümetlerin orta vadeli amaç ve hedeflerini açık bir şekilde belirlemelerine imkân sağlar. Böylece, orta vadede elde edilecek kamu kaynaklarının, belirlenmiş öncelikler arasında dağıtılması temin edilmiş olur,
- Hükümetin önceliklerinde meydana gelen değişikliklerin gelecek yıl bütçelerine dâhil edilebilmesi için kamu idareleri bütçeleri arasında ve kamu idaresi bütçeleri içinde kaynakların yeniden dağıtımına imkân sağlar. Böylece kamu kaynaklarının tahsisinde ve kullanılmasında etkinlik ve verimlilik teşvik edilir,
- Tutarlı bir kaynak harcama dengesi kurmak suretiyle mali disiplini temin eder ve makroekonomik dengenin iyileştirilmesine katkı sağlar,

- Hükümetin politik önceliklerinin ve uygulamaya konulan yeni faaliyet ve projelerin olası maliyetleri konusunda siyasi karar alıcılara gerekli bilgileri temin eder.

Dünya Bankası'nın yayınladığı Kamu Harcamaları Yönetimi El Kitabı'nda (The Public Expenditure Management Handbook) Orta Vadeli Harcama Sistemi'nin temel amaçları şu şekilde sıralanmıştır; (World Bank, 1998:48)

1. Gerçekçi ve istikrarlı bir kaynak yapısı geliştirerek makro ekonomik dengeyi iyileştirmek,
2. Sektör içerisinde ve sektörler arasında kaynakların tahsisini stratejik önceliklere göre geliştirmek,
3. İzlenen politikalar ve bunlara ayrılan kaynakların tahmin edilebilirliği ve buna bağlı olarak uygulanan programların devamlılığının sağlanması, Politika ve politikaları destekleyen kaynakların tahmin edilebilirliğine yönelik taahhütlerin ve buna bağlı olarak
4. Fonların etkin ve verimli şekilde kullanımı için gereken teşviklerin artırılması ile birlikte, harcama yapan kuruluşların özerkliklerinin artırılması ve katı bütçe sınırlarının konulması.

2.1.4.2. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçiş

Devlet muhasebesi, bütçe yasasının belirlediği bütçe süreci içerisinde devlet faaliyetlerinin maliyetlerini ve ödeneklerin kullanımını gösteren, bunların denetimi için gerekli bilgilere sahip olan, politik hedeflerin belirlenmesi için yönetime kaynak teşkil eden, kamu kaynaklarındaki artış ve azalışı raporlayan bir sistemdir. Bu sistem maliye politikalarının belirlenmesi ve uygulanmasında modern yönetim sisteminin vazgeçilmez bir unsurunu teşkil etmektedir.

Hükümetlerin ekonomideki rollerinin ve kamusal sorumluluklarının küçük olduğu dönemlerde ekonominin yönetimi için gerekli olan bilgilere ulaşmak oldukça basitti. Ancak, son yıllarda yaşanan hızlı sosyo-ekonomik gelişim ve kamusal faaliyetlerin ekonomi içindeki yeri ve öneminin artması ile birlikte devlet muhasebesi ve raporlamanın önemi artmıştır. Yaşanan bu gelişmeler hükümetleri geçmişteki

dönemlere göre daha fazla bilgi edinme ihtiyacına sürüklemiştir. Aynı zamanda hükümetlerin ekonomileri daha etkin yönetebilmeleri için bilgi edinme ve raporlama faaliyetlerinin daha iyi bir sisteme oturtulması bir zorunluluk haline gelmiştir.

Günümüze kadar, dünyada kamu yönetiminde, devletin ekonomik ve sosyal yaşamda oynadığı roller, üstlendiği görevlerin niteliklerine bağlı olarak farklı muhasebe sistemleri uygulanmaya gelmiştir. Dolayısıyla hükümetler uluslar arası karşılaştırmaları zorlaştıran bir birinden farklı finansal raporlama uygulamalarını izlemişlerdir. INTOSAI (Uluslar arası Üst Denetim Kuruluşları Örgütü – The International Organisation of Supreme Audit Institutions), 1995’te yaptığı Muhasebe Standartları Çerçevesinde dört finansal raporlama sistemini ortaya koymuştur. (HOEK, 2005:35).

2.1.4.2.1. Nakit Esaslı Muhasebe (Full Cash Accounting)

Nakit esaslı muhasebe, kamu sektörü birimlerinin muhasebe ve raporlanması, harcama limitlerine (nakit) uygunluğun gösterilmesi, bütçeleme ve birimlerin sorumlu tutulması için geleneksel bir temel oluşturmuştur. Bu muhasebe sistemi, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman olduğuyula ilgilenmeksizin nakdin ödendiği veya alındığı zamanla ilgilenir. Nakit esasına göre, işlemler sadece nakit tahsil edildiğinde veya ödendiğinde hesaplara kaydedilir. Mal ve hizmetler (işçilik, mal alımları, nakliye vb.) bunları temin edenlere bedelleri ödendiğinde tüketilmiş sayılarak hesaplara alınır. Kullanımların ödeneklerden düşülmesi ödeme anında yapılır ve gelirler tahsil edildiklerinde kazanılmış sayılarak hesaplara kaydedilirler. Mali sonuçlar, tahsilât ve ödeme arasındaki fark bazında raporlanır. Bilgiler fonların kullanıldığı bir raporlama dönemi içindeki nakit tahsilâtlar ve harcamalardan sağlanır. Nakit esaslı muhasebe, kamu sektörü birimlerinin muhasebe ve raporlanması, harcama limitlerine (nakit) uygunluğun gösterilmesi, bütçeleme ve birimlerin sorumlu tutulması için geleneksel bir temel oluşturmuştur (DPT, 2000:74).

2.1.4.2.2. Değiştirilmiş Nakit Esaslı Muhasebe (Modified Cash Accounting)

Bu esasın genel olarak çalışma şekli aynen nakit esaslı muhasebe ve raporlamada olduğu gibidir. İşlemleri ve olayları elde edildikleri veya hak edildikleri zamana bakmaksızın nakden tahsil veya ödeme sırasında kaydeder. Nakden yapılan tahsilât ve ödeme, gelir ve giderler eşit olacağından raporlama gelir ve gider ile aralarındaki fark

bazındadır. Bu esasta nakit esasında olduğu gibi varlıkları, yükümlülükleri, borçları ve alacakları muhasebe sisteminde izlenmez. Bu esasın nakit esasından ayrılan tarafı, hesapların mali yıl sonrası aşağı yukarı bir ay açık tutulmasıdır (mahsup dönemi). Bu dönem içerisinde önceki döneme ait olan işlemler, ödeneklerinin de mahsup dönemine aktarılabl olması şartıyla, gerçekleşen giderler ve faturalar kabul edilir. Yine önceki dönemden kaynaklanan tahsiller kabul edilir. Mahsup dönemi süresince olan fakat önceki dönemden kaynaklanan tahsil ve ödemeler, önceki raporlama döneminin tahsil ve ödemeleri olarak kaydedilir. Önceki raporlama döneminden kaynaklandığı için mahsup döneminde hesaplara alınmış olan yeni dönemin başındaki nakit akımları, yeni dönem kayıtlarından düşülürler. Bu esasta raporlamaya temel teşkil eden mali tablo nakit akım tablosudur. Bu esasta genel olarak, dönemsellik ilkesi dışında, nakit esasının bütün zaaflarını bünyesinde taşır (DPT, 2000:70).

2.1.4.2.3. Tahakkuk Esaslı Muhasebe (Full Accrual Accounting)

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, nakdin ne zaman tahsil edildiği ile veya ödendiği ile ilgilenmez işlemin ne zaman gerçekleştiği ile ilgilenir. Diğer bir ifadeyle, ödenip ödenmediğine bakılmaksızın giderler gerçekleştiğinde, tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın gelirler gerçekleştiğinde kayıt altına alınır (HOEK, 2005:35). Bu muhasebe esasl, bir dönem içerisinde meydana gelen maliyetlerle elde edilen faydaları ve gelirler ile sağlanan hizmetleri karşılaştırmayı amaçlar.

Bütçe uygulaması parlamento tarafından tahsis edilen ödenekleri kullanmak (mal ve hizmet satın almak) için taahhüde girişmek suretiyle başlar. Bu işlem sonucunda giderin yapılmasında tahakkuk aşamasına geçilmek suretiyle devletin zimmetinde borç gerçekleşmiş olur. Giderin muhasebeleştirilmesi için alacaklılara, devletin zimmetinde gerçekleşen borcun ödenmiş olması şart değildir. Önemli olan devlet muhasebesinin devletin yükümlülüklerini ölçmek suretiyle bunu rapor etmesi ve karar alıcılara bu yönde bir bilgi sağlamasıdır. Aynı durum devletin alacakları için de geçerlidir. Devletin geliri doğmuş ise, yani kişiler ile devlet arasında bir borç-alacak ilişkisi tesis edilmiş ise, bu aşamada bu gelirin muhasebeleştirilmesi için tahsil edilmesi şart değildir. Çünkü önemli olan karar vericilere devletin alacaklarını devlet muhasebe sisteminin rapor etmesidir. Devlet muhasebesi eğer bu bilgileri temin ediyorsa bu muhasebe sistemine tahakkuk esaslı devlet muhasebesi denir. Kısacası tahakkuk esaslı muhasebe sistemi,

gelirlerin tarh ve giderlerin tahakkuk ettirildiği anda bilginin raporlandığı muhasebe sistemi olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla giderlerin ne zaman ödendiği ya da gelirlerin ne zaman tahsil edildiği tahakkuk esaslı devlet muhasebesi açısından çok önemli değildir. Önemli olan, bir hakkın ya da yükümlülüğün ne zaman doğduğu ve bunun büyüklüğüdür. Bu nedenle tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, devletin mevcut varlık ve yükümlülüklerine gerçek bir biçimde raporlar. Bu sürecin doğal bir sonucu, bir programın gerçek maliyetinin ölçülmesi ve karar vericilerin kamu hizmetlerinin gerçek maliyetini bilmesidir ve dolayısıyla gelecekte kaynak tahsisinin bu bilgiler ışığında gerçekleştirilmesidir. Bu durum, bütçe politikasının ayrılmaz bir parçasıdır (MUTLUER ve diğerleri; 2005:258–259)

2.1.4.2.4. Değiştirilmiş Tahakkuk Esaslı Muhasebe (Modified Accrual Accounting)

Bu muhasebe sisteminde işlemleri kaydetmek için nakit ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemlerin özelliklerini taşıyan bir yöntem kullanılır. Genel olarak bu esasta gelirler ve giderler ödeme ve tahsil zamanında değil gerçekleştiklerinde kayıt altına alınır. Demirbaşlar, binalar ve diğer gayrimenkuller kayıt altına alınmamakta ve mali raporlamaya dâhil edilmemektedir. Bu sistem devletin bir cari yıl içerisinde yapacağı hizmetler için gerekli kaynağın elde edilip edilmediği ve bu kaynağın etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı hakkında bilgi sağlamaktadır.

Değiştirilmiş tahakkuk esası (DPT, 2000:76);

- Nakit esasının bilgi üretmedeki zaaflarını taşımaz.
- Taahhütleri kaydetmesinin yanı sıra yükümlükleri de kayıt adlına aldığı için taahhüt esasından daha ileri bir adımdır.
- Değiştirilmiş nakit esasının, nakit esasından devraldı bilgi üretme zaaflarını taşımaz, yükümlülükler tahakkuk ettiklerinde kayıt altına alındıklarından, bu esasta dönemsellik ilkesini sağlayabilmek için mahsup dönemine ihtiyaç duyulmaz.
- Tahakkuk esasının bütçe odaklı olamaması nedeniyle, bütçeyi tahakkuk esasına göre daha etkin olarak izler.
- Bütçe ödeneklerine uygunluk ve sorumluluk denetimi için daha uygundur.

- Etkinlik ve performans denetiminin gerektirdiği maliyet muhasebesi unsurlarına uyumludur.
- Tahakkuk esasının varlık, yükümlülük, taahhütler, yarı mali işlemler ve borçlar konusunda ürettiği bilgilere bu esasta da ulaşılabilir.
- Tahakkuk esasına göre uygulanması daha kolaydır. Dolayısıyla nakit esaslı bir muhasebenin kısa dönemde iyileştirilmesinde, tahakkuk esasına göre yapılabilirliği daha yüksektir.
- Bu esası destekleyen bir başka görüş ise, tahakkuk esasına göre gelir kaydetmenin, borç ödemelerinde gelir rakamlarının sürekli değişmesi nedeniyle yanlış sonuçlar getirdiği ve özellikle nakit akımlarını belirleme ve planlama için nakit esasına göre gelir kaydetmenin avantajlı olduğudur.

2.1.4.2.5. Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminin Sorunları

Nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi basit bir kayıtlama ve raporlama sistemidir. Bu nedenle anlaşılması ve yönetilmesi kolaydır. Özellikle nakit temelli hazırlanan bütçeye uygunluğu nedeniyle denetlenmesi ve kontrolü oldukça basittir. Bu özelliklerinden dolayı devlet muhasebe sistemi olarak uygulanmaya gelmiştir. Ancak günümüzde devletin ekonomik ve sosyal hayattaki rolleri, ekonomik, teknolojik, iletişim, ulaşım ve sosyal alanlardaki gelişmeler ve küreselleşmenin yarattığı karmaşıklık devlet muhasebe sisteminin daha kapsamlı ve ihtiyaç duyulan bilginin üretilebilir olmasını gerektirmektedir (FALAY ve diğerleri 2006: 237).

Nakit esaslı muhasebe sistemi hizmet veya faydanın ne zaman sağlandığı ile ilgilenmeksizin nakdin alındığında veya ödendiğinde kayıtlama yaptığından dolayı yalnızca nakit varlıkların raporlanmasını sağlamaktadır. Bu sistem bunların dışında kalan; devlete ait borç ve yükümlülükleri, taahhüt ve garantileri, maddi duran varlıkları ve bunlara ayrılan amortismanları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri ve vergi harcamalarını raporlamamaktadır. Dolayısıyla bir bilançonun hazırlanabilmesi için gerekli olan varlık, borç ve yükümlülükler ile öz kaynaklar hakkında bir bilgi olmaması nedeniyle devletin veya ilgili kamu kuruluşunun mali durumu ve mali performansı hakkında bir değerlendirme yapabilmesi imkansızdır.

Nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi, genel olarak nakit denetimi ve bütçenin uygulanmasında görevli olan birimlerin sorumluluğunun tespit edilmesi amacı ile kullanılmaktadır. Gerçekleştirilen kamu hizmetlerinin maliyetlerinin belirlenmesine ve verimlilik analizlerinin yapılmasına ikinci derecede önem verilmektedir. Kayıt altına alınan işlemler, devlet faaliyetlerinin yalnızca nakit giriş ve çıkışları ile ilgili olduğundan maliyet-verimlilik analizlerinin yapılması bu sistemde olanaksızdır (GÜRDAL ve diğerleri, 2006:115-116)

Hizmet maliyeti bilgisi, performans derleme ve kontrol, fiyatlandırma politikası, kamu sözleşme politikası ve diğer karar alma amaçları için yararlı ve zorunlu bir araçtır. Ancak nakit esaslı muhasebe sisteminde giderler ile ilgili bilgi ile hizmet maliyetini belirlemede kullanılacak veriler üretilmediği için karar alma konusundaki gerekli bilgileri edinme de imkânsızlaşmaktadır. Çünkü giderler ve gelirler gerçekleştiği dönemde değil de ödemenin veya tahsilâtın yapıldığı tarihte kayıt altına alınmaktadır. Bunun yanında kullanılan maddi duran varlıklar tanınmadığı için bunların amortismanı kayıt altına alınmamaktadır. Bu da, hizmet maliyetinin hesaplanamamasına neden olmaktadır (FALAY ve diğerleri, 2006: 237).

Kamuya ait varlık ve kaynakların kaydedilmesi ve raporlanması hesap verme sürecinin temel bir unsurudur. Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminin bilgi üretme konusundaki zayıflığı, yetersizliği ve kapalılığı mali şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin gerçekleşmemesine neden olmaktadır.

2.1.4.3.Mali Saydamlığın Önem Kazanması

Mali saydamlık kavramı, “hükümete ait görevlerin, mali hedeflerin ve bu mali hedeflere ulaşmak için izlenecek politikaların, kamusal kaynakların ve bu kaynaklarının kimler tarafından nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bir bilgi seti olarak kamuoyuna sunulması” olarak ifade edilebilir.

Mali saydamlık, devletin görev ve fonksiyonlarının, kamu ekonomisine ve kamu mali yönetimine ilişkin bilgilerin ve hesapların (harcamalar, vergiler, borçlanma, borç yönetimi vs.) ve aynı zamanda kamu mali yönetimine ve temel iktisat politikalarına ilişkin planların, niyet ve projeksiyonların açık ve anlaşılır, düzenli olarak ve güven tesis edecek şekilde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır (Atiyas ve Sayın 1997: 21).

Bu tanıma göre mali saydamlıkta şu unsurların önem taşıdığını görüyoruz (Aktan,2004:53)

- Mali saydamlık denildiğinde bundan sadece kamu mali yönetiminin halka açık olması anlaşılmaktadır.
- Sadece kamu mali yönetimine ilişkin verilerin ve istatistiklerin değil, aynı zamanda mali politikaların da kamuoyunun bilgisine açık olması ve öngörülebilir olması önem taşır.
- Bilgiler açık ve anlaşılır olmalıdır.
- Bilgiler düzenli olarak kamuoyuna sunulmalıdır.
- Bilgiler güven tesis edecek şekilde ekonomide öngörülebilirliğe imkân sağlamalıdır.

Mali saydamlığın yararlarını ise şu şekilde özetleyebiliriz (Aktan, 2004:53)

- Mali saydamlık ile kamusal alana ilişkin gelir ve harcamalar daha kolay incelenebilir ve gözlemlenebilir bir yapıya kavuşur.
- Devlet “hesap verilebilir” bir konuma gelir. Mali saydamlık sayesinde “devletin hesap verme sorumluluğu” gerçekleşmiş olur.
- Mali saydamlık etkin bir denetime imkân sağlar
- Mali saydamlık ile makro-ekonomide “öngörülebilirlik” sağlanmış olur. Temel ekonomi politikası ve özellikle maliye politikasına ilişkin bilgilerin, istatistiklerin, hedeflerin, önceliklerin, beklentilerin, mali sürdürülebilirlik ve risk analizlerinin yapılması ve kamuoyuna sunulması öngörülebilirliği sağlar.
- Mali saydamlık, vatandaş olma bilincinin bir diğer ifadeyle “seçmen olma” bilincinin yerleşmesine imkân sağlar. Vatandaşlar, vekillerinin harcama, vergileme, borçlanma yetkilerini ne şekilde kullandıklarını anlayabildiği ölçüde daha sağlıklı bir oy kullanma imkânına kavuşur.
- Mali saydamlık neticesinde devlete olan güven artar.

- Mali saydamlık, “mali hesap verilebilirlik” ve “denetim” e imkân sağladığından kamusal kaynaklar daha iyi bir şekilde kullanılır. Mali saydamlık neticesinde kamusal kaynaklardaki israf ve savurganlıklar azalır.
- Mali saydamlık kamusal alandaki yolsuzlukların da azalmasına neden olur. Ekonomide rant kollama eğilimleri azalmış olur.
- Mali saydamlık aynı zamanda devletin borçlanma maliyetini azaltıcı etki meydana getirir. Mali alanda açıklığın ve şeffaflığın olmaması hem devlet hem de vatandaşlar üzerinde bazı maliyetler yükler. Devlete güven azaldığından devletin borçlanma maliyeti yükselir, ödemek zorunda olduğu risk primi artar.
- Mali saydamlık sayesinde, devlete ait tüm gelir ve giderleri görmek ve izlemek imkânı olur.

Mali saydamlığın temeli, etkili raporlamaya dayanır. Etkili raporlamanın sağlanabilmesi için de, hedeflerin baştan bilinmesi ve belirlenmesi, bu hedeflere ilişkin uygulama ve sonuçların gözlenmesi ve hedeflerle karşılaştırılması ile raporlanması yoluyla sistemin denetlenmesi gerekir. Ayrıca mali saydamlık açısından; kamuda rollerin ve sorumlulukların, bilginin, bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin kamuya açık olması, denetim ve istatistik organlarının bağımsız olması gereklidir. 1980’li yıllardan itibaren dünyanın pek çok ülkesinde mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramları, kamu yönetiminin temel ilkesi haline gelmiştir. Bu kavramlarla birlikte, mali saydamlığa ve hesap verme sorumluluğuna uygun bir ortam oluşturacak performans esaslı bütçeleme ve performans denetimi gibi kavramlar ön plana çıkmıştır (MUTLUER ve diğerleri, 2005; 138-139) .

1997 yılında Doğu Asya’da yaşanan finansal krizin nedenlerine yönelik yaklaşımlardan bir tanesi de, ekonomide yaşanan gelişmelerin ve mevcut yapının resmini verecek olan bilginin üretilmesinde karşılaşılan problemlerdi. Bu anlamda piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması krizin nedenlerinden birisi olarak gösterilmiştir. Bu tarihten sonra, klasik bütçelerin ekonomilerin maruz kaldıkları mali riskleri tanımlamada ne kadar yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Sadece Asya ekonomilerinin değil,

diğer ülke ekonomilerinin resmi bütçe hesaplarının da ekonomilerin gerçek durumlarından daha sağlam bir görünüm sergiledikleri gözlenmiştir. Buradan hareketle başta uluslar arası örgütler olmak üzere, dünyada doğru bilginin üretilmesi ve yayınlanmasını sağlamak üzere mali saydamlık konusunda çalışmalar yoğunlaşmıştır (DPT, 2000:83).

Şeffaflık kavramı son zamanlara kadar bir takım nedenlerle ulusal ve uluslar arası otoritelerin ilgi alanların dışında kalmıştır. Ancak;

- Global etkileri olan uluslar arası finansal krizlerin ortaya çıkması,
- Küreselleşme ve uluslar arası büyük sermayenin güven arayışı,
- Eski doğu bloğu ülkelerindeki bir takım gelişmeler,
- Mali sistemde başlayan modernleşme eğilimleri,
- Yolsuzluk hareketlerinin kamuoyu gündemine gelmesi, şeffaflık konusuna olan önemi arttırmıştır (Cansız, 2002:22).

Yukarıda sayılan nedenlerle yeni kamu yönetimi anlayışı ve mali reformlarda ön plana alınan şeffaflık kavramı ulusal otoriteler yanında uluslar arası kuruluşların da ilgilendiği öncelikli konular arasında yer almaya başlamıştır. Bu nedenle IMF'nin Guvernörler Kurulu Geçici Komitesi üye ülkeler için 16 Nisan 1998 tarihinde yapılan toplantısında şeffaflık ilkesi bakımından ideal kuralları düzenleyen “Mali Şeffaflık Uygulamaları Tüzüğü” veya diğer bir deyimle “İyi Uygulamalar Tüzüğü”nü (Code of Good Practise on Fiscal Transparency) kabul edilmiştir. Tüzüğün asıl amacı uzun vadede, sistemin ürettiği verilerle ülkenin mali sürdürülebilirliğinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesini sağlamak, kısa vadede ise etkili bir bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında da yeterli bilgi üretilmesini mümkün kılmaktır (Hürcan v.d, 2000:100).

Mali Saydamlık ile ilgili İyi Uygulamalar Tüzüğüne göre, IMF üyesi ülkelerde desteklenmesi istenen dört temel ilke tespit edilmiştir. Bu dört temel ilke şu şekildedir (DPT, 2000:84);

- **Rollerin ve Sorumlulukların Belirgin Olması:** Kamu sektörünün açıkça tanımlanması, kamu sektörünün ekonominin geri kalan kısmından kesin bir şekilde ayrılması, kamu sektörü içinde politika ve yönetim rollerinin açıkça tanımlanması ve de mali yönetim için açıkça tanımlanmış yasal ve yönetsel çerçeve olması gerekmektedir.
- **Bilginin Kamuya Açık Olması:** Hükümet, kamuoyuna geçmiş, şimdi ve gelecek için merkezi hükümetin bütçe dışı faaliyetlerini de içerecek şekilde bilgi vermeli, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri de içeren mali riskleri, vergi harcamalarını ve yarı mali nitelikteki faaliyetleri de raporlamalıdır. Ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhüt bulunmalıdır.
- **Bütçe Hazırlama, Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması:** Bütçe metni, mali politika hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi, bütçenin hangi politikalara dayandırıldığını ve tanımlanabilir başlıca mali riskleri içermeli, bütçe verileri politik analiz yapmayı kolaylaştıracak ve sorumluluğu artıracak şekilde sınıflandırılmalıdır. Ayrıca, ödeneklerin harcanması ve izlenmesi ile ilgili prosedürler açıkça belirlenmiş olmalı ve mali raporlama zamanında, etkin, kapsamlı ve güvenilir olmalı, bütçeden sapmaları tanımlamalıdır.
- **Denetimin ve İstatistikî Veri Yayınlanmanın Bağımsız Olması:** Mali bilgiler hem kamuoyuna açık olmalı hem de bağımsız bir denetim organı tarafından denetlenmelidir.

2.1.4.4. Parlamentonun Bütçe Sürecindeki Etkinliğinin Artırılması

Parlamentonun bütçe sürecinde etkinliğinin artırılmasına yönelik hususlar, Parlamentonun doğrudan etkinliğinin ve dolaylı etkinliğinin artırılması şeklinde ikili bir ayırım yapılmak suretiyle ele alınmış ve öneriler bu kapsamda geliştirilmiştir. Meclisin doğrudan etkinliği, Plan ve Bütçe Komisyonu başta olmak üzere diğer ilgili komisyonların ve TBMM Genel kurulunun bütçe sürecindeki etkinliği, dolaylı etkinliği ise Meclis adına denetim yapan Sayıştay tarafından bütçenin uygulanması ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi şeklinde anlaşılmaktadır (DPT, 2000:14).

Parlamentonun Doğrudan Etkinliğinin Artırılması;

- Kamu gelirleriyle finanse edilen faaliyetlerden önemli bir bölümünün bütçe kapsamı dışına çıkarılması, bu faaliyetlerin makro ekonomik etkilerini değerlendirme ve denetleme imkânını ortadan kaldırmakta ve sonuçta Meclis'e dolayısıyla millete hesap verilmeyen geniş yetkilerin kullanıldığı alanlar bırakmaktadır. Bu nedenle, bütçenin kapsamının kamusal faaliyetlerin tamamını yansıtacak bir biçime dönüştürülmesi ve millete hesap verme yükümlülüğünün sağlanması gerekmektedir.
- Meclisin bütçe sürecinde oynadığı temel roller, bütçenin hazırlanması ve Kesin Hesap Kanununun yasalaştırılması şeklinde olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Meclisin asıl etkinliğini sağlayacak temel araç olan Kesin Hesap Kanunu uygulamada gereği gibi kullanılmamakta ve Meclis kendi elindeki en önemli aracı yine kendi iradesiyle etkisiz hale getirmektedir. Dolayısı ile yürütmenin bir yıllık faaliyetlerinin hesap verme sorumluluğunu ortaya çıkaracak olan Kesin Hesap Kanun uygulaması etkin hale getirilmelidir.
- Meclisin kamu kaynakları ve bunların kullanımı hakkında bilgi sahibi olması, hükümetin kamusal faaliyetlerinin tamamını yansıtan bir devlet bilânçosu ve bunu tamamlayan mali tabloları zamanında ve kapsamlı bir şekilde yayınlaması ile mümkün olacaktır. Bu bilanço, konsolide bütçe ile birlikte planla ilişkisi kurulabilecek alanların tamamını kapsamalıdır. Meclis denetimini etkin hale getirecek bu düzenlemeler, kamuda saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirecek bir tarzda yeniden ele alınmalıdır.
- Plan ve Bütçe Komisyonu'nda bütçeye ilişkin temel büyüklükler görüşülüp karara bağlanmalı, bütçenin kuruluşlara ilişkin bölümleri ise Meclis ihtisas komisyonlarında değerlendirilmelidir.
- Yasal olarak açıklanamayan ödenek üstü harcama için tamamlayıcı ödenek verilmesi uygulamaları, Meclisin kanunlaştırdığı bütçelere güveni zedelediğinden bu uygulamalara istisnai durumlarda başvurulmalıdır. Yine mali yıl içinde ek bütçe kanunu çıkarılmasını zorlaştırmak, ek bütçe uygulamasını gerçekten acil durumlarda başvurulabilecek hususlar ile sınırlandırmak gerekmektedir.

- Meclisin iç denetim birimi olan TBMM Hesaplarını İnceleme Komisyonunun etkinliğini artıracak mekanizmalar geliştirilmelidir.
- KİT Komisyonunun çalışmaları gözden geçirilerek KİT'lerin denetiminde etkinlik sağlanmalıdır.

Parlamentonun Dolaylı Etkinliğinin Artırılması;

- Sayıştay faaliyetlerinde yargısal işlevlerin ağırlıklı olması, Meclis adına yapılması gereken denetimin gerçekleşmesine engel teşkil etmemelidir. Sayıştay denetiminin asıl amacı tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de Meclis adına denetim yapmak ve denetim sonuçlarını Meclise raporlamaktır bu durum Anayasal ve yasal bir gereklilikten kaynaklanmaktadır. Anayasanın 160 ve 164, Sayıştay Kanununun 25, 28, 32, 47, 55, 81, 87, 88 ve Ek 10'uncu maddelerine göre Sayıştay'ın Genel Uygunluk Bildirimleri yanında Meclise sunması gereken çok sayıda rapor bulunmaktadır. Oysa uygulamada Sayıştay, Genel Uygunluk Bildirimleri ve istisnai olarak hazırlanan ve Meclise sunulmayan raporlar hariç bu yasal görevlerin gereğini dışsal nedenlerinde etkisiyle yerine getirememektedir. Diğer taraftan, Mecliste bu konuda herhangi somut bir talepte bulunmamaktadır.
- Sayıştay tarafından hazırlanan Genel Uygunluk Bildirimleri bugünkü haliyle Meclis adına yapılan denetimleri şekli bir inceleme durumuna sokmaktadır. Bu durum ise Meclisin kamu kaynaklarını nasıl kullanıldığı ile ilgili bilgi sahibi olmasını olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısı ile Genel Uygunluk Bildirimleri, saymanlık idare hesabı cetveli, bakanlık kesin hesap cetvelleri ve hazine genel hesabının birbirleriyle karşılaştırmasından ibaret şekli bir rapor durumundan kurtarılarak, ayrıntılı bilgi, görüş ve analizleri içeren kapsamlı raporlar haline getirilmelidir.
- Sayıştay, genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşların mal hesapları ile diğer kuruluşlara ait raporları Sayıştay Kanununun 87. maddesine göre Meclise her yıl sunmak zorundadır. 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununun 105. maddesine göre bizzat ilgili Bakanların sorumluluğunda olan bakanlık mal kesin hesaplarının 1927 yılından beri hazırlanamaması, Maliye

Bakanlığının da bu konuda herhangi bir çaba içinde olamaması, Meclisinde yasal bir zorunluluk olmasına rağmen bu konuda herhangi bir talebinin bulunmaması, Devlet Malları ile ilgili raporun hazırlanmamasına destek sağlamaktadır. Bu nedenle bu raporlara işlerlik kazandıracak mekanizmalar Sayıştay, Maliye Bakanlığı, ilgili Bakanlıklar ve Meclis tarafından en kısa sürede yaşama geçirilmelidir.

➤ Meclis adına yapılan Sayıştay denetimini etkin ve sonuç alınabilir bir hale gelebilmesi için Meclis İçtüzüğü'nde;

- Sayıştay Kanunu gereğince Plan ve Bütçe Komisyonuna sunulacak raporların bu komisyonda hangi esas ve usuller çerçevesinde görüşüleceğinin,
- Komisyonunun üreteceği nihai raporun biçim ve içeriğinin,
- Bu raporlarda belirtilecek hususların izlenmesine dair prosedürün,
- TBMM Genel Kurulun da Sayıştay Kanunu gereğince genel görüşme konusu olacak raporların Genel Kurulda görüşme ve esas ve usullerinin,

Düzenlenmesi gerekmektedir. Plan ve Bütçe Komisyonunun kesin hesap görüşmelerinde geçmiş dönem bütçe uygulama sonuçlarını iyi bir şekilde denetlenmesini sağlamak için daha önce uygulaması olan "Sayıştay Komisyonu" gibi bağımsız bir yeni komisyonun oluşturulmasına gidilmelidir. Böyle bir komisyonun kurulması halinde sözü edilen raporların bu yeni komisyonda görüşülmesi ve bununla ilgili esas ve usuller Meclis İçtüzüğü'nde belirlenmelidir.

➤ Sayıştay tarafından bütçenin uygulanması ile ilgili olarak yapılan ödenek ve kadro işlemlerinin vize edilmesi, harcamalara ilişkin sözleşme ve bağitların kayıt ve tescil edilmesi işlemleri Meclise düzenli olarak raporlanmalıdır.

➤ Cumhurbaşkanlığı, Meclis ve Sayıştay hesapları üzerinde TBMM Hesaplarını İnceleme Komisyonu tarafından yapılan iç denetimin yanı sıra Meclis adına Sayıştay denetimi de gerçekleştirilmelidir.

2.1.4.5. Denetimin Ayrı Bir Disiplin Olarak Algılanması

Dünyada denetim, teorisi ve pratiğiyle ayrı bir disiplin olarak kabul edilmekte ve ayrı bir mesleki faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Bu meslek, meslek kuruluşlarının kabul ettiği denetim standartları ve etik kurallar çerçevesinde yürütülmektedir. Yine bu çerçevede, dünyada denetim riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen ve yıllık programlara bağlanan sürekli ve sistemli bir faaliyet alanı olarak algılanmaktadır.

Denetim, geleneksel bütçe anlayışı içerisinde, bütçe aşamalarının belki en çok üzerinde durulmuş olanıdır. Liberal geleneğin, bir yandan devlet harcamalarının yararına karşı duyduğu kuşku, öte yandan vergilerin ekonomiyi bozabileceği kaygıları, nihayet kamu görevlilerinin kararlarındaki isabete çoğunlukla güvenilmemesi, hem bütçe gelirlerinin elde edilmesini hem de harcamaların yapılmasını çok sıkı bir denetime tabi tutma sonucunu yaratmıştır. Devlet harcama ve gelirleri hakkında bu tür yargıların geniş ölçüde ortadan kalktığı günümüzde bile, hemen her ülkede geniş kapsamlı bir denetimin-bazen bütçe uygulayıcılarındaki kişisel öncelikleri ve uygulamadaki çabukluğu yok etme bahasına-uygulanmasına çalışıldığı görülmektedir (Uluatam, 1997:82-83)

Denetim standartları, denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde önce meslek kuruluşlarınca konulup geliştirilmiş ve daha sonra tek tek yüksek denetim kuruluşları ile yüksek denetim kuruluşlarının oluşturduğu organizasyonlar da kendi alanlarına özgü standartları kabul etmişlerdir. Bu anlamda bazı ülke örneklerine bakılırsa; Amerika Birleşik Devletlerinde Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”nı belirlemekte, Kanada’da Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü’nün yayımladığı “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”, İngiltere ve İrlanda’da faaliyet gösteren 6 temel muhasebe kuruluşunun ortaklaşa oluşturduğu İcra Komitesi’nin düzenlediği denetim standartları bulunmaktadır (DPT, 2000:27).

Bağımsızlık, bütün denetimlerin köşe taşı, olmazsa olmaz koşulu olarak kabul edilmektedir. Denetim prosedürleri ülkeden ülkeye farklılık ve çeşitlilik göstermekle beraber denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin “tarafsız” olmasını sağlamak bakımından denetçinin ve denetim birim, organ ve kurumunun bağımsız olmayı, hem de her türlü dış müdahaleden uzak olmayı içermekte, bağımsızlığın kurullarla güçlendirilip

güvence altına alınması kadar, pratikte de işlerlik ve işlevsellik kazanması da üzerinde durulması gereken önemli ve gerekli konular olarak görülmektedir.

Son yıllarda hemen her ülkede yankı bulan “yeni kamu yönetimi anlayışı” ile uyumluluğu ve bu anlayışın denetimden olan beklentilerine daha iyi cevap verebilen yapısı nedeniyle de “çağdaş denetim” olarak adlandırılan bu denetim yaklaşımı, hemen hemen her ülkede özel sektör tarafından genel kabul görmüş ve benimsenmiş durumdadır. Kamu kesimi uygulamalarına gelince Türk Sayıştay’ına modellik etmiş olan Fransız Sayıştay’ı da dâhil, yargı yetkisiyle donatılmış Sayıştayların birçoğu, ofis tipi Sayıştayların uyguladığı bu denetim anlayışının kaydettiği gelişmelere daha fazla sırt çevirememiş; kedi fonksiyonlarını bu gelişmelere göre gözden geçirme ve çağdaş denetim yaklaşımının gerektirdiği yöntem ve teknikleri alarak bünyelerine adapte etme gereğini duymuşlardır. Bugün Fransa, İtalya, Belçika, Avusturya, İspanya, Portekiz Sayıştayları başka adlar altında da olsa, çağdaş denetim anlayışı ile performans denetimi yapabilir ve bulgularını parlamentolarına sunabilir durumdadırlar. Doğu Bloğu’nun çözülmesiyle ortaya çıkan ülkelerin önemlice bir bölümü de bu denetim anlayışını benimsemişlerdir. Son yıllarda kamu yönetimlerinde görülen ve tüm dünyayı saran küreselleşme, şeffaflık, iyi yönetim gibi yönelimler ile uluslar arası kurum ve kuruluşların bu denetim tarzına olan yatkınlıkları da çağdaş denetim anlayış, metot ve tekniklerinin Dünyaya yayılmasına katkıda bulunmuştur (TESEV, “*Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim*”, Bkz. <http://www.tesev.org.tr>.)

Kamu kurum ve kuruluşlarının gelir ve giderlerine ilişkin tekil işlemlerin mevzuata uygunluğunun ve mali tabloların doğruluğunun tespiti kadar, bu mali işlem ve hesapları üreten sistemlerin ve mekanizmaların rasyonelliği ile bunları verimli ve etkili bir biçimde işlemediklerinin saptanması da uğraş alanına girmiştir.

2.2. Türk Kamu Mali Yönetiminde Yaşanan Değişimin Gereği

Türk kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmalarına tarihsel olarak göz attığımızda; 1960 sonrasında Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP) ile 1988 yılında Kamu Mali Yönetimi Araştırma (KAYA) Projesi’nin atılmış en önemli ve en somut adımlar olduğunu görüyoruz. Ancak gerçekleştirilen bu yeniden yapılanma çabaları kamu mali yönetimini çeşitli nedenlerde istenilen kaliteye ulaştıramamıştır.

Geçmiş yüzyıllara dayanan Türk idare yapısı, şartların değişmesiyle yeniliklere ve ihtiyaçlara ayak uyduramayarak eskimiş, ekonomik ve sosyal gelişmelerin gerisinde kalmıştır. Bunun sonucunda kamu yönetiminde, aşırı merkeziyetçilik, görev, yetki ve sorumlulukların dağılımında dengesizlik, normalin çok üstünde istihdam, atıl kapasite, verimsizlik, lüzumsuz formalite ve kırtasiyecilik hastalıkları meydana gelmiştir. Kalkınmakta olan bir ülke durumundaki Türkiye'nin ekonomik ve sosyal kalkınmasını engelleyen en önemli faktör, Türk idaresinin bu hastalıkları olmuştur (Coşkun B, 2005:28).

1980'li yıllardan itibaren Dünya ekonomisi ile birlikte Türkiye ekonomisinin de ciddi bir yapısal dönüşüm içerisinde olduğu açık bir olgudur. Bu ekonomik dönüşüm sürecinde bünyesinde yapısal değişmelere ihtiyaç duyan kesim özel sektör olmuştur. Ancak, aynı şeyleri kamu sektörü için söylemek güçtür.

Devletin ekonomideki rol ve fonksiyonlarının değişimi ile birlikte kamu kesiminin yeniden yapılandırılması bir zorunluluk haline gelmiştir. Kamu yönetimi değişen ekonomiye adapte olmadığı takdirde bünyesindeki zayıflıklar ve eksiklikler ekonomide sapmalara neden olabileceği gibi, hükümetin performansını da olumsuz yönde etkileyecektir.

Türkiye'de kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması gereğini çarpıcı şekilde ortaya koyan en temel unsurlardan birisi mali açıktır. Siyasi ve idari yapıları içinde rasyonel kaynak tahsisi yapamayan ülkemiz, sonuçta gelirlerinin çok üzerinde harcama yapan bir mali yapı ile baş başa kalmıştır. Toplumsal talepleri zamanında sağlam kaynaklarla ve verimlilik esasına göre çalışarak karşılayamayan kamu kurumlarının harcamaları borçlanmayla finanse edilerek, yeniden yapılanma gereği bir süre için de olsa ertelenebilmiştir. Ancak, artan mali açıkların beslediği güvensizlik içinde yüksek faiz oranları ile borçlanma limitlerine gelen kamu kesimi, zamanında yapamadığı uyumun maliyetini son dönemlerde fazlasıyla ödemeye başlamıştır (Başbakanlık, 2003:71).

Yapılan bu yeniden düzenleme çalışmalarında uluslar arası mali-teknik kuruluşlarının rolü önemlidir. Genel olarak kamu yönetiminde yeniden yapılanma, özelde ise mali yapıda yeniden yapılanma çalışmalarının geçmişine baktığımızda bu çalışmaların bugünkü anlamıyla, ilk kez 5 Nisan 1994 krizini izleyen dönemde IMF ve Dünya Bankası telkinleriyle ortaya çıktığını görmekteyiz (Öz, Kaplan, 2005:244).

Kamu yönetiminin aksaklıkları, etkinsizliği, verimsizliği hantal bürokratik yapısı, gelişen teknolojiye ayak uyduramaması kamu yönetiminin zamanla toplumsal ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmesine neden olmuş ve yeniden gözden geçirilmesini elzem hale getirmiştir.

2.2.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun İhtiyaçları Karşılayamaması

Kamu mali yönetim sisteminin “anayasası” olarak kabul edilen ve Türkiye’de mali yönetim alanında çıkarılan ilk kanun olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ihtiyaç duyulan çeşitli değişikliklerle birlikte 2004 yılına kadar varlığını korumuştur. Dünyada yaşanan gelişmeler ve Türkiye’de yaşanan sorunlar neticesinde değişen koşullara ayak uyduramayan bu kanun 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun Resmi Gazetede yayımlanması ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda mali usul düzenlenmekte; mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağlı görevler itibariyle tanımlanmaktaydı. Başka bir deyişle sayman, tahakkuk memuru, ita amiri ve diğer görevler, bunları yürütenlerin memuriyet unvanlarından bağımsız olarak saptanmaktaydı. Sayıştay’ın hesap yargısı da bu yapıya göre şekillendirilmişti. Ancak, mülga 1050 sayılı Kanunun öngördüğü bu yapı münferit mali işlemleri konu aldığından, modern anlamda mali saydamlık, hesap verebilirlik ve raporlama işlevlerini ihmal etmekte, bunları “Devletin bilimum emvalinin idare ve muhasebesi” dışında, ayrı bir idari faaliyet olarak görmektedir. Söz konusu fonksiyonlar bir yönü ile mali işler sayılmakla birlikte, diğer yönleriyle yürütülen görevin başarı derecesinin ölçülmesi ve ortaya konulması bakımından idari-siyasi nitelikli faaliyetlerdir. Kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılması, hesap verebilirlik, saydamlık, stratejik hedefler ve performans vb. kavramları ölçmek, değerlendirmek ve müeyyidelendirmek mali hukuk konusu olmaktan çok, yönetim hukuku sorunu olarak görülmektedir (Bayar, 2003, 48-49).

Bayar, konuya bu açıdan yaklaşıldığında mülga 1050 sayılı Kanunun (şekil noksanları dışında) sistematik kurgusunun, hiç de yanlış ve demode olmadığını; görev edindiği mali usul hukuku alanını düzenlemeyi esas alan bir tercihin sonucu olduğunu savunmaktadır.

Bütçenin hazırlanması, uygulanması, devlet hesaplarının tutulması ve denetlenmesine ait usulleri belirleyen Muhasebe-i Umumiye Kanununun en önemli özelliği genellik ilkesini getirmesi ve dolayısıyla hazine birliğini kurala bağlamasıdır (Güzelsarı, 2007:133). Genellik ilkesi (hazine birliği) genel anlamıyla devletin bütün gelir ve giderlerinin eksiksiz olarak bütçede yer almasının sağlanması ve bütün ödeneklerin TBMM'nin onayı alındıktan sonra harcanabilmesi demektir. 1050 sayılı yasa da genellik ilkesi "Tüm gelirler Hazine veznelerine girer ve giderler bu veznelerden ödenir. Bakanlıkların özel gelirleri ve vezneleri yoktur" ifadesi ile tanımlanırken, gereken yerlerde vezne açma ve saymanlık kurma yetkisinin de Maliye Bakanlığı'na ait olduğu belirtilmektedir (md.16).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak görev yapan merkez ve taşradaki saymanlar ile merkezdeki bakanlıklar bünyesindeki muhasebe müdürleri ya da diğer bir deyişle bütçe dairesi başkanları aracılığı ile devlet bütçesinin gelir ve gider hesaplarının aylık ve yıllık olarak izlenmesini sağlıyordu.

1939 yılında merkezi devlet örgütlenmelerinden olan Maliye Bakanlığı'nın yeniden örgütlenmesi, rol ve işlevlerinin yeniden tanımlanması için Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra örgütlenmesi ile görevlerini düzenleyen 2996 sayılı yasa çıkarılmıştır. Bu yasa Maliye Teftiş Kurulu'na önceden olduğu gibi sadece Maliye Bakanlığı ve bağlı kuruluşlar değil diğer tüm kamu kuruluşları üzerinde de teftiş yetkisi getirmektedir. Bu yasa ile birlikte genel, katma ve özel bütçeli dairelerle sermayesinin tamamı devlete ait olan kuruluşlar, imtiyazlı şirketler ve devletten mali destek alan kuruluşları maliye müfettişlerinin denetimine tabi oldukları hükme bağlanmıştır. Bundan böyle maliye müfettişleri bakanlıklar ve merkezi idareye bağlı tüm daireler, mahalli idareler ve kamu iktisadi kuruluşlarında mali yönden teftiş yapma yetkisi kazanmışlardır.

Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, gider kanunlarının hazırlanması, bakanlıklar ile iktisadi devlet teşekküllerinin gider kanunlarının incelenmesi, katma bütçelerin genel bütçe ile uyumunun sağlanması için bakanlık bünyesinde Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) kuruldu. Buldukları dairenin gider bütçelerinin hazırlanmasında ve ödeme emirlerinin düzenlenmesinden sorumlu olan muhasebe müdürleri (bütçe dairesi başkanları) bu müdürlüğe bağlandı (Güzelsarı, 2007:135).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu mevcut idari yapıyı esas almakta, bunları tabi olduğu bütçe rejimi içerisinde genel bütçe, katma bütçe ve mahalli idareler bütçesi olmak üzere üçe ayırmaktadır (Bayar, 2003:48-49).

Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 1938 yılına kadar (3460 sayılı yasa) posta idaresi, Demiryolları ve inhisarlar idareleri gibi iktisadi işletmeler dâhil olmak üzere tüm Devlet birimleri genel ve katma bütçe içinde toplanmış; sadece mahalli idarelerin bütçeleri dışarıda bırakılmıştır. 1938 yılından itibaren işleyişleri yönünden bütçe rejimi içine oturmayan ve çalışmaların iktisadi ve ticari alanda özel hukuk hükümlerine göre yürüten iktisadi devlet kuruluşları da konsolide bütçe dışına çıkarılarak ayrı idari ve hukuki rejime tabi kılındı. Ne var ki aşağıda da görüleceği gibi yasa kapsamında kabul edilen bu türden istisnalara dayanarak ve devlet örgütlenmesindeki genişleme nedeniyle yeni kurulan kamu idareleri zamanla esneklik kazanma amacıyla kendilerini bütçe rejimi ve 1050 sayılı yasanın kapsamı dışına çıkarmanın yollarını bulmuşlar ve bunlara sürekli yenileri eklenerek (fonlar, döner sermayeler ve vakıflar) Devlet bütçesini ve bütçe rejimini yozlaştırmaktadır (Bayar, 2003:49).

Yasanın kabul edildiği 1927 yılından bu yana zamanla devletin kimi gelir ve giderleri farklı bütçeler içinde yer almaya ve farklı bir mevzuata bağlı olarak idare edilen bütçeler ortaya çıkmaya başladı. Genel ve katma bütçenin yanında ayrıca mahalli idare bütçeleri, genel, katma ve mahalli idare bütçeleriyle yönetilen idarelere bağlı çok sayıda döner sermaye ve fon bütçeleri ile yasayla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz çeşitli idarelerin bütçeleri uygulama alanı bulmuştur (Güzelsarı, 2007:136).

Aslında burada bozulmanın tek sebebi olarak 1050 sayılı Kanunu görmemiz yanlış olur. Bozulmayı körükleyen daha sonra çıkarılan kanunlar ve yapılan uygulamalarla sistemin etrafından dolaşılması ve sürekli yeni ayrıcalıkların yaratılmasıdır.

2.2.2. Kamusal İdarelerin ve Bütçenin Değişen Yapısı

Türkiye’de kamu sektörü dört alt bölüme ayrılır. Kamu sektörü içerisinde en önemli yeri *genel bütçe* ile yönetilen daireler ile *katma bütçeli idareler* oluştururken; kamu sektörünün ikinci bölümünü *fonlar*, üçüncü bölümünü *yerel idareler*, dördüncü bölümünü ise *döner sermayeli daireler* oluşturmaktadır (Önder ve diğerleri, 1993:19). Cumhuriyetin ilanından itibaren günümüze kadar kamu sektörünün bu dört unsurunda

meydana gelen değişimler ve bu idarelerin günün koşullarına ayak uyduramaması Türkiye’de kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması gereğinin ortaya çıkaran sebeplerden birini oluşturmaktadır.

1924-1933 yılları arasında merkezi idarede yer alan kamu kuruluşlarının tamamına yakını genel bütçe içerisinde yer aldı. Katma bütçeli idare sayısı ise oldukça azdı; ancak 1931 yılından itibaren bunların sayısı artmaya başladı (Öner, 2005: 478-481). Bu dönemde bütçe ilkeleri çerçevesinde denk bütçelerin hazırlanması ve uygulanması konusuna ayrıca önem verilmiştir. Kamu kesimi temel olarak Bakanlıklar ve bağılı dairelerden oluşuyordu ve kamu hizmetlerinin çoğunluğunu bu idareler yerine getirmekteydi. Belediye, özel idare ve köylerin kendi gelirleri ise son derece azdı. Diğer yandan memurlar, işçiler ve bağımsız çalışanlar için emekli sandıkları henüz kurulmamıştı. Kamu iktisadi teşebbüsleri ise ancak 1930 sonrasında kurulmaya başladı. Dolayısıyla merkezi idare bütçesi olarak genel bütçe neredeyse tüm kamu kesimi gelir ve harcamalarını kapsıyordu. Maliye Bakanlığı da bütçe gelir ve giderleri ile daha etkin bir maliye politikasını uygulama olanağına sahipti (Öner, 2005: 482).

1936-1950 döneminin bütçeleri incelendiğinde kamu hizmetlerinin genel bütçenin dışında ve ayrı tüzel kişiliğe sahip olan kurumlar eliyle yürütülmesi yönünde bir eğilim başladı. Bunlar ya Hazine tarafından sermaye verilmek yoluyla İktisadi Devlet Teşekkülü (İDT) olarak ya da katma bütçeli idareler olarak kuruldular. 1949 yılında katma bütçeli idare sayısı 12’ye ulaştı. Bir önceki dönemde olduğu gibi bu dönemde katma bütçeli idareler bütçe aracılığıyla Hazineden %3-4 gibi düşük bir oranda destek alırken, dönemin sonunda bu oran %8-9’a yükseldi. Dolayısıyla genel bütçe, tüm devlet gelir ve giderleri ile faaliyetlerini toplu olarak gösteren bir araç olmaktan giderek uzaklaştı. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı’nın hem iktisadi devlet teşekküllerinin hem de katma bütçeli idarelerin gelir, gider, finansman, kadro, kar ve zararlarına ilişkin mali kontrol ve denetim yetkisi devam etti. Bu dönemin göze çarpan bir diğer gelişmesi de bütçelerin genel olarak denk sonuçlanmasıdır. Ancak 1947 yılından itibaren katma bütçeli idareler artan oranda açık vermeye başlayacaktır (Öner, 2005:551).

1950 yılından itibaren bütçe harcamaları cari harcamalar-yatırım harcamaları olarak sınıflandırıldı. Kalkınma stratejisi bağlamında daha önce genel bütçeye dâhil olan daireler tarafından yapılan ve vergiler yoluyla finanse edilen karayolu, baraj gibi alt

yapı yatırımları ile tarım, petrol gibi alanlar için genel bütçenin dışında ayrı katma bütçeli idareler kuruldu. Dönemin sonunda katma bütçeli idare sayısı 14'e yükseldi. Karayolları, devlet su işleri ve üniversiteler gibi geliri giderini karşılamayan katma bütçeli idareler genel bütçeden büyük miktarlarda hazine yardımı aldılar. Bunun sonucunda katma bütçeli idarelerin aldığı hazine yardımı bir önceki dönem sonunda toplam gelirlerin sadece %8-9'u seviyesinde iken, bu oran 1950'lerin sonunda %70'e ulaştı. Bu gelişme karşısında 1050 sayılı yasada yer alan katma bütçe tanımı bazı idareler yönünden geçerliliğini kaybetti. Daha da önemlisi 1950-1960 arası yıllarda genel bütçeler her yıl açıkla sonuçlandı. Dönem sonunda dış borçların 489 milyon dolar, iç borçların ise 3.6 milyar lira olduğu, iç ve dış borç toplamının GSMH'ya oranının %11.4'e ulaştığı görülmektedir. Bununla birlikte dönem içinde toplam vergi yükü azalırken bütçe açıkları da artış göstermiştir (Öner, 2005:559).

1950'li yıllardan itibaren uygulanan cari harcamalar-yatırım harcamaları sınıflandırması 1964 yılı bütçesi ile birlikte cari harcamalar-yatırım harcamaları-sermaye teşkilli ve transfer harcamaları olmak üzere üçlü bir ayırım olarak değiştirildi. Yine bu dönemde bütçe gelirlerinde uygulanan sınıflandırmada değiştirildi. Bütçe gelirleri, vergi gelirleri vergi dışı gelirler olarak ikili bir ayırıma tabi tutuldu. Devletin düzenli gelirleri arasında sayılmayan gelirler, özel gelirler ve fonlar olarak vergi dışı gelirler arasında gösterildi. 1960'ların ortalarından itibaren özel gelir ve fonlar diğer gelirlerden ayrı olarak bütçelerde gösterilmeye başladı. Böylelikle bütçe gelirleri vergi gelirleri, vergi dışı normal gelirler ve özel gelirler ve fonlar şeklinde üçlü bir ayırıma tabi tutuldu (Öner, 2005:559).

1980 öncesinde uygulanan bütçe ödenek ve gelir sınıflandırması 1980 sonrasında da uygulanmaya devam edecekti. Ayrıca 1982 Anayasası ile (md.163) bütçelere, harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine ilişkin hüküm konulması ve Bakanları Kuruluna KHK ile birlikte değişiklik yapma yetkisi verilmesi yasaklandı. Bu dönemde konsolide bütçeye dâhil dairelere bir yandan yenileri eklenirken bir yandan da bazı daireler kapsam dışına çıkarıldı. Dönem içerisindeki bütçelerin 1997 yılı bütçesi dışında tamamı yüksek açıklarla sonuçlandı. 1980'lerin ilk yıllarında yaklaşık %1 olan bütçe açıkları yıllar içerisinde giderek arttı ve 1999 ve 2000 yıllarında %10'u buldu (Öner,2005:639-640).

1980 sonrası ekonomik ve mali dönüşümlerin kamu mali yönetim sistemine ait en önemli etkilerinden birisi de karar alma sürecinin giderek daha fazla bütçe dışında şekillenmeye başlamasıdır. Karar alma süreci bütçenin dışında şekillendiği ölçüde bütçenin kapsamı da daraldı ve bütçe dışına çıkan kamusal harcamalar bütçenin tabi olduğu temel mali mevzuatın dışında gerçekleşmeye başladı. Bütçe dışı fonlar, döner sermayeler, bağımsız bütçeli kamu kuruluşları, yarı mali işlemler, vergi harcamaları ve dış proje kredisi uygulaması gibi kurumsal yapılar ve işlemlerin artmasıyla birlikte kamusal kaynakların dağıtım ve kullanım sürecinde etkin bir mali kontrol sisteminin uygulanmasından da uzaklaşıldı (Güzelsarı, 2007:140).

Genel bütçeler genellik ve birlik ilkelerinin en katı haliyle uygulandığı bütçelerdir. Genel bütçeye dâhil olan kurumların kendi özel gelirleri bulunmaz. Bu kurumların bütçe ile kendilerine ayrılan ödenekleri kullanabilmeleri için Hazine'den nakit verilmesi gerekir. Bununla birlikte 1980 sonrasında genel bütçeli kurumlar kendilerine ait bazı gelirler elde edebilen, kurdukları döner sermayelerle kaynak yaratan ve bunları kullanabilen kurumlar haline geldiler. Bu uygulamalar sonucu genel bütçeli kurumların kendi özel gelirlerinin olamayacağı anlayışından uzaklaşıldı ve gelirlerini genel bütçe yerine başka bütçeler aracılığıyla kullanmaya başladılar. 1990'ların sonlarından itibaren fonların kaynak yaratma ve bunları kullanabilme imkânlarına bazı kısıtlamalar getirilmeye başlamasıyla birlikte genel bütçeli kuruluşlar bu kez de dernek ve vakıf uygulamalarına ağırlık vermeye başladılar. Üstelik döner sermaye, fon ve vakıf-dernek uygulamaları sadece genel bütçeli kuruluşlarla sınırlı kalmadı; aynı uygulamalar katma bütçeli idarelerde de yaygınlaştı (Güzelsarı, 2007:140).

Bütün bunların sonucunda ise genişleyen kamu kaynakları üzerinde yasama organı yerine yürütme organı daha fazla hareket serbestisine sahip olurken, temel mali mevzuatın dışında idare edilen yeni bir kamu kesimi ortaya çıktı (Öner, 2005:279).

2.2.3. 5018 Sayılı Yasa Öncesinde Mevcut Kurumsal Yapı ve Yaşanan Sorunlar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu öncesinde temel olarak bütçe sistemi üzerine kurulu olan kamu mali yönetimimizin esas belirleyicileri Anayasa, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Bütçe Kanunu, 832 sayılı Sayıştay Kanunu ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'dur.

Maliye Bakanlığı, bütçenin hazırlanması, uygulanması, muhasebesi, raporlanması ve gelirlerin toplanmasından, DPT kamu yatırım programının ve makroekonomik çerçevenin hazırlanmasından, Hazine Müsteşarlığı nakit ve borç yönetimi, bütçe dışı fonlar ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinden (KİT) sorumludur. Maliye Bakanlığı ve Sayıştay mali kontrol ve denetim konusunda ana sorumlu kuruluşlardır. Harcamacı kuruluşların bütçeleri Maliye Bakanlığı'na bağlı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) ile DPT tarafından ilgili kuruluşların yetkilileri ile görüşülerek hazırlanmaktadır.

Muhasebe-i Umumiye Kanununa göre, harcamacı kuruluşların en üst düzey memurları ita amiri olarak giderlerin ödenmesi hususunda saymalara yazılı emir ve yetki verirlerken, tahakkuk memurları harcama gereksinimlerinin değerlendirilmesi ve devlet giderlerinin kanunlara uygun olarak tahakkuk ettirirler. Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışan saymanlar ise gelirleri tahsil ederler, nakit ve ayniyatı muhafaza ederler, giderleri hak sahiplerine öderler ve bu işlemlerle ilgili olarak Sayıştay'a hesap verirler.

Mali kontrol kurumları, harcama öncesi kontrolü gerçekleştiren birimler ile harcama sonrası denetim yapan birimlerden oluşur. Denetim ise iç ve dış denetim olmak üzere ikili bir biçimde gerçekleştirilir. İç denetim, yürütmeye bağlı birimlerin yine yürütme adına denetim yapan birimler tarafından denetlenmesi şeklinde gerçekleşirken; dış denetim, yürütmenin yürütme dışında Parlamento adına görev yapan kuruluşlar tarafından yerine getirilir. Buna göre Sayıştay, Yüksek Denetleme Kurulu ve bir anlamda Maliye Teftiş Kurulu dış denetimden sorumludur (Güzelsarı, 2007:142).

Mali yıl içerisinde kullanılacak olan ödeneklerin dağılımı ve harcamaların denetlenmesinden Maliye Bakanlığı sorumludur. Ödeneklerin serbest bırakılması işleminden sonra, birinci derecedeki ita amiri, merkezde yapacağı ödemeler için merkez ve hazine saymanlıklarına, merkez dışındaki ödemeler için de il ve ilçelerdeki saymanlıklara ödeme emri göndermek suretiyle ödenekleri dağıtır. Kamu harcamalarında oto-kontrolün sağlanması ve bu suretle yolsuzlukların engellenmesi için devlet adına yapılacak ödemeler taahhüt, tahakkuk, verile emrine bağlama ve ödeme aşamalarından geçtikten sonra ödenir (Pehlivan, 2001:319-320). Maliye Bakanlığı mali işlemlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili olarak illerde defterdarlar tarafından temsil

edilirler. İlçelerde ise bütçesel işlemler ve mali raporlama işlemlerinden mal müdürleri sorumludur.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası öncesinde, Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen mali kontrol; yasalara uygunluk, bütçe mevzuatına uygunluk, mali uygunluk ve mali sonuçları olan politika önerilerinin kontrolünü kapsar. Bu anlamda Maliye Bakanlığı kamu malı ve parasının konu olduğu tüm işlemlerin kontrolünden sorumludur. Ayrıca sadece ödeneklerin harcama birimlerine tahsisinden ve bütçelenmesinden değil ayrıca bu harcama birimlerinde yer alan birim ve personeliyle doğrudan harcama öncesi kontrolü yerine getirir. Maliye Bakanlığı kontrollerini harcama öncesi iç mali kontrol, harcama sonrası iç mali denetim ve harcama sonrası dış mali denetim olmak üzere üç boyutta gerçekleştirir (Güzelsarı, 2007:143).

Harcama öncesi iç mali kontrol: Maliye Bakanlığı bünyesindeki BÜMKO ihale birimi belli bir limitin üstündeki taahhütlere ilişkin ihale işlemlerinin Devlet İhale Kanunu'na ve ilgili mevzuata uygunluğu bakımından kontrolünü yapar. Bütçe daireleri ise Maliye Bakanlığı'nı temsilen harcamacı kuruluşların merkez birimlerinde kurulurlar ve bu birimlere ait olan bütçesel işlemlerin yasal, bütçesel ve mali uygunluğunu denetlerler. Merkez birimler ile il ve ilçelerde bulunan saymanlıklar bütçede öngörülen ödemeler yapılmadan önce, bütçesel işlemleri mali ve yasal uygunluk açısından günlük olarak kontrol ederler (Güzelsarı, 2007:143).

Harcama sonrası iç mali kontrol: İç kontrol organizasyonlarından en eskisi ve en gelişkini Maliye Teftiş Kurulu'dur. Kurul, kamu kurum ve kuruluşlarının iç kontrol usullerine ilişkin görüş sunmanın yanında yasal uygunluk ve mali uygunluğu denetler. Bütün bakanlıklar, kamu iştirak ve bağlı ortaklıkları, bakanlıklardaki saymanlık ve bütçe daireleri ile döner sermayeli kuruluşlar ve bütçe dışı fonlar Maliye Teftiş Kurulu'nun kontrol ve denetim alanına girer. Kurul ayrıca gerçek ve tüzel kişi vergi mükelleflerinin vergi incelemelerini gerçekleştirir. Bu anlamda kurul devletin tamamını mali yönden teftiş etmek ve sorumlulara yönelik yasal işlemleri belirlemek yetkisine sahiptir. Maliye Teftiş Kurulu dışında birçok denetim birimi bulunmaktadır. Öte yandan kamu fonları ve KİT'lerin kendi denetim ve kontrol birimleri vardır ve bunlar Sayıştay

kontrolü dışındadır. Denetim prosedürleri dış denetim birimlerinin incelemesine kapalıdır (Güzelsarı, 2007:143-144).

Harcama sonrası dış mali denetimden Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu sorumlu iken Sayıştay hem harcama öncesi hem de harcama sonrası denetim yapan anayasal bir kurumdur. Sayıştay'ın denetim alanında genel bütçeli, katma bütçeli ve özel bütçeli kuruluşlar, döner sermayeli ve fon şeklindeki kuruluşlar ve özerk idareler (rekabet kurumu gibi) yer alırken; KİT'ler, Özelleştirme İdaresinin özelleştirme işlemleri, Belediyeler Fonu, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu gibi işlem hacimleri önemli büyüklüklere ulaşan bazı bütçe dışı fonlar ile BDDK, SPK, RTÜK gibi özerk idareler özel yasal düzenlemelerle Sayıştay denetimi dışında bırakılmıştır. Bunun yanı sıra finansmanı Dünya Bankası tarafından sağlanan projelere ait kamu harcamaları da bu kapsamda yer almaz. Sayıştay'ın yaptığı denetim kamu idarelerine tahsis edilen kamu fonlarının hesabını tutan saymanların mali ve kişisel sorumluluklarının Sayıştay tarafından belirlenmesi anlayışına dayalıdır. Bu anlamda denetim kurumsal temelden daha çok sayman hesabına dayalı olarak gerçekleştirilmektedir (Güzelsarı, 2007:144).

Görüldüğü üzere kamu kesimi Sayıştay, Başbakana bağlı Yüksek Denetleme Kurulu ve Cumhurbaşkanı'na bağlı Devlet Denetleme Kurulu olmak üzere toplam üç dış denetim organı ve çok sayıda iç teftiş ve denetim organı ile kapsamlı bir mali denetime tabidir. Sayıştay genel ve katma bütçelere ilişkin raporu, Yüksek Denetleme Kurulu ise mali olmayan kamu iktisadi teşebbüsleri ve bazı fonlara ilişkin raporu TBMM'ne sunar. Devlet Denetleme Kurulu'nun her ne kadar ordu ve adliye dışında kalan tüm kamu idarelerini kapsayan geniş bir denetim yetkisi bulunsa da, Kurul sadece Cumhurbaşkanının talebi üzerine inceleme ve denetim yaptığından asli dış denetim organı olarak çalışmaz. Sayıştay ise mali ve uygunluk denetiminden sorumludur. Sayıştay'ın yanı sıra Cumhurbaşkanı ve Başbakana rapor sunan diğer iki dış denetim organına rağmen bütçe dışı harcamalar başta olmak üzere kamu maliyesinin önemli bir kısmı denetim dışıdır. Her bakanlığın kendi teftiş organının yanı sıra Hazine Kontrolörleri Kurulu'nun da denetim sorumluluğu vardır (Güzelsarı, 2007:145).

İdari, mali ve hukuki yapıdaki dağınıklık ve kargaşa, sadece planlama anlayışının değil mali yönetimde disiplin ve otoritenin de kaybedilesi sonucuna götürmektedir. Böyle bir

yapıda plana gerek kalmaz, varsa da uygulanmaz. Türkiye’de 1980’ler sonrasındaki mali politika yönelişlerinin bir kısmı böyle bir dokunun yaratılması olarak da görülebilir. Bu durum salt kötü yönetim veya optik çarpılması gibi gerekçelerle açıklanabilir değildir. Ancak bu durumun sürdürülemez olduğu da açıktır.

Bugün Türkiye’de kamu harcamaları çok sayıda ve farklı yapıdaki bütçeler ile fon ve döner sermaye işletmeleri arasında dağılmıştır. Kamu harcamalarının yönetimi; genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe, fonlar ve döner sermaye işletmeleri aracılığı ile yapılmaktadır. Ayrıca, kamu kurumları nezdinde kurulu bazı vakıf, dernek veya sandıkların da kamusal görevler ifa ettikleri kabul edilmekte ve bunlara vergi bağışıklığı tanınarak, genel bütçeden pay verilerek veya Devletin bizzat vermiş olduğu hizmetler mukabilinde vatandaşlardan bu türden örgütlenmeler için ayrıca ödeme talep edilerek, kamu adına kaynaklar elde edilmekte ve harcamalar yapılmaktadır. Bu nedenle, bütçe birliği ilkesinden uzaklaşmakta, konsolide bütçe kapsamı dışında kalan kamu gelir ve giderleri nedeniyle kamu gelir ve giderlerinin tam ve net miktarı görülememektedir (DPT, 2000:108)

Kamu kuruluşlarının harcama esas ve usullerini düzenleyen mevzuatın, merkeziyetçi bir yapıya dayanması, etkinlikten çok uygunluk değerlendirmesini öne çıkarması ve katı kurallar içermesi, sistemin esnekliğini engellediği gibi, denetim ve mevzuat dışına kaçışın gerekli bir durum olduğu fikrini yaygınlaştırmakta ya da denetim dışına kaçışın bir gerekçesi olarak kullanılmaya zemin hazırlamaktadır. Ayrıca kurumsal örgütlenme, yetki paylaşımı, mevzuat geliştirilmesi, politika tespiti, kullanılan teknikler gibi temel sıkıntıların yanı sıra uygulayıcıların seçimindeki yanlışlar ile uygulayıcıların yetersiz ve yanlış tercihleri de sistemin sıkıntılarını artırmaktadır.

2.2.4. Devlet Bütçe Sisteminde Yaşanan Sorunlar

Kamu kesimi ekonomisinin toplam ekonomi içerisindeki büyüklüğünü gösteren ve hükümetin toplumsal ihtiyaçlara yönelik ekonomik ve sosyal tercihlerini yansıtan bütçe metinleri aynı zamanda yasamanın yürütme üzerindeki siyasal denetimini yaptığı en önemli araçtır.

Siyaset rekabet sürecinde doğan yükümlülüklerin gerçekleşmesini bütçe sistemi düzenler. İyi bir bütçe sistemi, makro ekonomik istikrarı sağlama, kaynak dağıtımında

etkinliği ve hizmet üretiminde verimliliği özendirme ve hesap verme hedeflerini içeren, bunun mekanizmalarını kuran ve bu hedeflere ulaşan bir bütçe sistemidir. Türkiye’de bütçenin kapsamı oldukça dar olup, kamu tarafından dağıtılan kaynakların sadece bir bölümünü kaydetmektedir. Ayrıca, mevcut kapsam içinde dahi bütçenin anılan hedeflere ulaşmada yetersiz kaldığı görülmektedir (Atiyas, 1999:21)

Mevcut bütçe sistemimizin bugünkü işleyiş yapısı, 1980’den sonra yaşanan ekonomik ve siyasi dönüşümleri kavrayacak bir yeniden yapılandırmaya geçememesinin olumsuz sonuçlarını işleyişe somut bir şekilde yansıtmaktadır. Bu dönem süresince uygulanan pragmatik kamu mali politikalarda bütçe sistemini daha karmaşık ve bilgi üretmeyen bir yapıya dönüştürmüştür. Bu yüzden, bütçe niteliğinde olan veya bütçeden kaynak kullandığı için bütçeyle ilgisinin kurulması gereken önemli miktardaki bir kamusal harcama büyüklüğü bütçe sistemi dışında şekillenmeye başlamış ve kamusal kaynaklar üzerindeki kontrol etkinliği bütçenin dışına çıkmıştır (DPT, 2000:28).

Gelinen noktada kamu bütçesi büyük açıklar vermekte, vergi gelirlerinin büyük bir bölümü faiz ödemelerine gitmekte, kamu hizmetlerinden halkın memnuniyet düzeyi sürekli gerilemekte ve halkın yönetime olan güveni aşınmaktadır. Bu açıklar kartopu gibi büyüyen bir dış ve iç borçlanma ile bir süre finanse edilmiş, son yıllarda bu imkânın da sınırına gelinmiştir. Toplanan vergileri borç çevirmek için harcayan bir kamu yönetimi; halkın sorunlarını çözmekten uzaklaştığı gibi, kamu çalışanlarının motivasyonunu da kırmıştır. Uzun vadeli strateji geliştiremeyen, gündelik sorunlarını erteleyen, dışarıdan yapılan değişim taleplerine karşı nasıl tepki vereceğini kestiremeyen ve sürekli yalpalayan, kendi gündemini oluşturamayan bir yönetim görüntüsü üretilmiştir (Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma:1, 2003:71).

2.2.4.1. Bütçe Kapsamının Darlığı Sebebiyle Yaşanan Sorunlar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmeden önce Türkiye’de Devlet bütçesini ifade eden konsolide bütçe, genel ve katma bütçeli kuruluşları bütçe toplamından hazine yardımının düşülmesiyle ulaşılan büyüklüktür. Genel bütçe, Devlet dair ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanundur (1050 Sayılı Kanun m.6) Giderleri özel gelirlerle karşılanan ve Genel Bütçe dışında yürütülen bütçelere “katma bütçe” denilmektedir (1050 Sayılı Kanun m. 115).

Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması öncesinde bütçe sistemimiz kamusal faaliyet alanının tümünü kavrayan bir yapı göstermemesi yanında kendisinden beklenen bütçesel sonuçları gerçekleştirmekten uzaktır. Vatandaş bütçe ile meclisin çalışma performansını sorgulayamamakta, meclis bütçe yoluyla hükümetin faaliyetlerini siyasi olarak yeterince kontrol edememekte, bakanlar kurulu kuruluşların hizmet maliyetleri ve performansları hakkında tam bir bilgi setine sahip olamamakta, kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir bir hizmet maliyeti sistemi ve kaynak kullanma konusunda etkinliğe dayalı bir rekabet yapısı bulunmamaktadır (DPT, 2000:29).

IMF tarafından belirlenen mali saydamlık standartları açısından Türk bütçe sisteminde bir takım eksikliklerin olduğu IMF'nin internet sayfasında da yayımlanmıştır. Bunlar, Devlet bütçesinin kapsamının dar olması, bütçe hazırlanması sürecinde yeterli ekonomik ve mali durum raporlarının veri olarak bulunmadığı, bütçe hazırlıkları başlamadan önce politik önceliklerin ne olduğu konusundaki önceliklerin yeterli ve ayrıntılı bir şekilde hazırlık çalışmalarını yürütenlerin elinde olmayışı, bütçe hazırlama sürecinin kısalığı ve bütçenin orta vadeli olarak hazırlanmaması, bütçe uygulamasında rolleri ve sorumlulukların açıkça ortaya konmaması ve mali dağınıklığın etkisizlik yaratması, performans ölçümüne elverişli koşulların yaratılmaması, muhasebe raporlama ve denetlemelerdeki eksiklikler gibi sorunlardır (Kızıldaş, 2001:127)

Bütçe sisteminde konsolide bütçe dışında idare edilen kaynaklar ve birimler dönem içinde artış göstermiştir. Bu birimler, topladıkları gelirler ve yaptıkları harcamalar bakımından konsolide bütçe ile yarışır duruma gelmişlerdir. Döner sermayelerin çeşitliliği ve çokluğu, bütçenin transfer tertibinden yardım alan kuruluşların bütçe sisteminin dışında çalışması, 1980'li yıllarda başlayan fon uygulaması yoluyla kamu kaynaklarının ve hizmetlerinin hızla sistem dışına taşınması, kamusal nitelikli vakıf ve derneklerin büyüklüğünün topladıkları kaynaklar ve yürüttükleri hizmetler bakımından çok önemli boyutlara ulaşması, kaynak dağılımı ve kullanımında etkinliği ve verimliliği olumsuz yönde etkilemiş, bütçenin birlik ve genellik ilkelerinden uzaklaşmasına ve mali disiplinin bozulmasına yol açmıştır (MUTLUER ve diğerleri, 2005:130)

Bu anlamda en çarpıcı örnek; Orman Genel Müdürlüğü (OGM) bünyesinde faaliyet gösteren orman döner sermayesi işletmeleridir. Orman Genel Müdürlüğü'nün gelir kaynaklarının büyük bir kısım bu döner sermaye tarafından elde edilmekte, yine bir

kısım harcamalar bu döner sermaye tarafından yapılmaktadır. Katma Bütçeli İdareler, 200 yılı Bütçe Kanununa göre OGM' nün bütçe büyüklüğü yaklaşık 68 trilyon TL'dir. Oysa OGM' ye bağlı döner sermayeli işletmelerin büyüklüğü 230 trilyon TL'dir (3 katından fazla bir büyüklüğü karşılık gelmektedir). Hâlbuki harcamaların ve gelirlerin niteliğine bakıldığında, kamusal mal ve hizmet üreten olmaları nedeniyle (devlet ormanlarındaki ağaçların kesilmesi, satılması, bu işi yapmak için gider yapılması gibi) bunların normalde katma bütçe içinde olması gerektiği görülmektedir. Özellikle son 10 yıllık dönemde üniversitelerin önce döner sermaye ardından fon ve devamında vakıf gibi kurumsal oluşumlarını geliştirmeleri benzer bir yaklaşımın sonucu olarak da görülebilir (DPT, 2000:30).

Bütçe kapsamında bütünlüğün sağlanması için bütçe dışı fonlarla katma bütçelerin tamamı ve döner sermayelerin de büyük bir bölümü bütçe içine alınmalı; bütçe hazırlama prosedüründe rasyonel değişiklikler yapılmalı ve bütçe hazırlığı makro ekonomik bir çerçeveye oturtulmalıdır.

2.2.4.2. Bütçenin Yapısından Kaynaklanan Sorunlar

1973 mali yılından itibaren, Türkiye'de devlet bütçesinde geleneksel bütçe sistemi yerine program bütçe sistemi uygulanmaya başlamıştır (COŞKUN, 1994:146). Program bütçe sisteminin temel prensipleri ve özellikleri göz önünde tutularak, ilk yıllarda, geleneksel sistem ile köprü model niteliği taşıyan bir model uygulaması başlatılmış; kullanılan belgelerde bazı şekli değişiklikler yapılmıştır (ALTUĞ, 1999:42)

Program bütçe, mevcut ekonomik ve sosyal yapıda devlet yükümlülüklerinin yapılan hizmet açısından değerlendirilerek sınıflandırıldığı ve kaynakların ayırımında, faaliyetlerin yerine getirilmesi ve sürdürülmesinde "hizmeti" esas alan bir bütçe sistemidir. Bu bütçe sisteminin uygulanmasındaki temel yaklaşım tanımlanan hizmetler ve bunların çeşitli araçlar kullanılarak ölçülmesi ve değerlendirilmesidir (Kamu Mali Yönetimi Projesi, 1995:15)

Program bütçe sisteminin temel öğeleri;

- (i) Planlama,
- (ii) Programlama,

- (iii) Bütçeleme,
- (iv) Yönetim ve
- (v) Değerlendirmedir.

Planlama orta vadeli bir projeksiyon ile amaçların ve maliyetlerin saptanması, programlama daha kısa bir dönem içinde söz konusu planın etkin bir şekilde uygulanması ve kontrol edilmesi, bütçeleme ilke olarak programın uygulamaya dönüştürülmesi, yönetim ögesi sistemin uygulanmasındaki birimlerin etkin bir şekilde yapılandırılması ve son olarak değerlendirme ise sistem analizi, maliyet-fayda, maliyet-etkinlik gibi çeşitli analiz teknikleri kullanılarak seçenekler arası karşılaştırmalar yapılmasıdır. Program bütçe sisteminde hizmetlerin belirli ölçütlere göre program alt-program-faaliyet adı altında sınıflandırmasına “hizmet sınıflandırması” bu hizmetlerin gerçekleştirilmesi için sağlanan kaynakların kullanımını düzenleyen sınıflandırmaya ise “harcama kalemi sınıflandırması” denir. Hükümetin temel amaçlarının gerçekleşmesine yönelik ana faaliyet gruplarına fonksiyon denilmektedir. Hükümetin topluma sağladığı temel hizmetleri göz önüne alarak yapılan sınıflandırma ise fonksiyonel sınıflandırma olarak adlandırılır (Kamu Mali Yönetimi Projesi, 1995:15).

Ülkemizde plan bütçe ilişkilerinin kurulabilmesi amacıyla uygulanmasına başlanan program bütçe sistemi, bütçe açıklarını önlemede yeterli başarıyı gösterememiştir. Program bütçe kamu ekonomisinin özel ekonomi kurallarına göre düzenlenmesine, kamu harcamalarının daha etkin bir şekilde kullanılmasını ve kamu harcamalarının yöneldiği amaçlara göre program maliyetlerinin belirlenmesini esas almakla birlikte, ülkemizde kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinde bu konuda bir gelişme sağlanamamıştır.

Kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma öncesi dönemde Türkiye’de bütçe hazırlama tekniğinin mali disiplini sağlamada yetersiz olduğu bir gerçektir. Her ne kadar Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca orta ve uzun vadeli kalkınma planları hazırlanmakta ise de bunlar özü itibarıyla hedeflerin somut olarak belirlenmesi niteliğinde değil, dilek ve temenniler şeklinde bilgiler içerdiği görülür. Bütçe hazırlama sürecinde planlama verilerinden anlamlı bir şekilde yararlanılmamaktadır (Kızıldaş, 2001:175).

Program bütçe sisteminin, sistemden ve uygulamadan kaynaklanan bir takım aksaklıkları bulunmaktaydı (ALTUĞ, 1999:43).

2.2.4.2.1. Sistemden Kaynaklanan Aksaklıklar

- i. Planlama denince, kalkınma planı, programlar denince de yıllık programlar anlaşılmalıdır. Oysa program bütçede, her bir devlet fonksiyonunun uzun vadeli gelişimi ve sonuçlarının planlanması; belirlenmiş amaçlar doğrultusunda da fonksiyonun programlara indirgenmesi söz konusudur. Ülke kalkınmasının planlı-programlı olması ise farklı bir durumdur; kuşkusuz devlet fonksiyonlarının da kalkınma hedefi doğrultusunda planlanması gerekir; ama bunun dışında eğitim, sağlık, ulaştırma vb. fonksiyonları üstlenen kurumların da belirlediği hedefler olmalıdır.
- ii. Sistemde kullanılan program analizlerinden örneğin, fayda-maliyet analizlerinin kamu kesiminde uygulanmasında sorunlar vardır (gölge fiyat tespitinin zorluğu vb.). Bunun dışında Türkiye’de alternatif programlar geliştirilmektedir; dolayısıyla tek çözümün en verimli-etkin sonuca ulaştıracağı kuşkuludur.

2.2.4.2.2. Uygulamadaki Aksaklıklar

- i. Türkiye’de bir idare, birkaç fonksiyonu üstlenebilir; örneğin sağlık fonksiyonunu üstlenen Sağlık Bakanlığı, bünyesinde sağlık meslek okullarını barındırmakta; ayrı bir fonksiyon olan eğitimin bir uzantısı, sağlık fonksiyonu için ele alınmaktadır.
- ii. Bir fonksiyon birkaç idare tarafından farklı yönleriyle yerine getirilebilir; örneğin, Milli Eğitim Bakanlığı okul öncesi, ilköğretim, ortaöğretim, yurtdışı eğitim, hatta burs vb. Yönleriyle yükseköğretime ilişkin ödenekleri kullanırken; Maliye Bakanlığı Maliye Okulu, Sağlık Bakanlığı Sağlık Meslek Okulu’nu organize etmekte; yükseköğrenim birer katma bütçeli kuruluş olan devlet üniversitelerince üstlenilmektedir.
- iii. Program bütçe sisteminde iş-insan ilişkisi kurulması gerekir; bazı alanlarda personel kıtlığı varken bazı alanlarda fazlalık söz konusuysa; gereken

bilgiye sahip olunmadan; üretmeyi teşvik edecek bir ücret sistemi olan bütçe sisteminin kâğıt üzerinde değiştirilmesi, olumlu sonuç vermez.

- iv. Üretilen mal ve hizmet miktarını, program maliyetlerini, birim maliyetlerini gösteren maliyet muhasebesi, program bütçe sistemi için gereklidir.
- v. Bütçeye ilişkin kararlar alınırken, bir önceki yıl uygulaması esas alınmaktadır; ödenek talep eden kuru, “nasılsa kısılır” endişesiyle taleplerini yüksek tutarken, incelemeyi yapan Maliye Bakanlığı yetkilileri de “nasılsa yüksek tutulmuştur” düşüncesiyle talepleri kısmaktadırlar; bir tür pazarlık esasıyla kurum bütçeleri oluşturulunca, ödeneklerin ne kadar gerçekçi hazırlandığı kuşkuludur.
- vi. Uygulama sırasında mali dengeyi sağlamak için, harcamaları kısmak zorunda kalınması sonucunda yeterli ödenek kullanılmamasıyla işlerin sürüncemede kalması; yapılıyor gözüküp de yeterince yapılmaması ise en büyük isaf kaynağıdır.

Bütçe sistemi; plan-program, program bütçe ve plan-bütçe ilişkisini kuramamıştır. Hazırlanan planların arkasında gerekli olan siyasi taahhüdün bulunmaması, planların zaman içinde her şeyi kapsayana metinler haline dönüşmesi, bütçelerin plan ve programlardan kopuk hazırlanmasına neden olmuştur (Mutluer ve diğerleri, 2005:129).

Ancak uygulamada, siyasi kararlılığın yeterince güçlü olmaması, yapılması gerekli olan ve 1973 Bütçe Hazırlama Rehberinde öngörülen mekanizmaların kurulamaması (fonksiyonel kodlama sistemine geçiş, hizmet programlarının sağlıklı tespiti ile ilgili kurumsal değişiklikler gibi), 1975 yılında program bütçe sisteminde bütçe hazırlığı sürecinde temel araçlardan biri olarak tanımlanan(U) cetvelinin kaldırılması, tarihsel gelişim içinde harcama kalemleri ile devamlı oynanması (birler düzeyindeki ayrıntıdan yüzler düzeyine çıkılması gibi) ve bunun, kodlama sisteminde 1973 yılındaki rehberde öngörülenlerin yapılmaması ile birleşmesi sonucu program bütçe sistemine geçilememiş, bir anlamda klasik bütçe sisteminin uygulamasının devam edilmiştir. Program-bütçe sisteminin uygulamasında gerekli olan sürekliliğin sağlanamaması, orta vadede uygulamaya dâhil olması hedeflenen bazı düzenlemelerin gerçekleştirilememesi ve mevcut kurumsal yapının yeni yapıya direnç göstermesi nedenleriyle, hizmet

programlarından beklenen çok yönlü fayda sağlanamamış, zamanla sistem eski haline dönmeye başlamıştır (Yılmaz,1995: 34).

2.2.4.3. Bütçenin Uygulanması Sürecinde Karşılaşılan Temel Sorunlar

Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması öncesinde karşılaşılan en büyük sorunlardan bir tanesi hesap verme sorumluluğuydu. Bütçe uygulaması sadece mevzuat hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilmeyi çalışılıyordu, verimlilik ve etkinlik üzerinde durulmamaktaydı. Kaynakların etkin ve verimli, zamanında kullanılması konusunu zorunlu kılan bir sistem yoktur. 1050 sayılı Kanununun 28'inci maddesinde "... Bütçeler, kalkınma plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanır ve uygulanır..." hükmü yer almakta ise de uygulanmamaktaydı.

Yönetim alanında bütçenin girdi-çıkıtı esasına göre uygulanmasına ilişkin bir düzenlemenin yapılmaması, kalifiye personel yetersizliği, etkin bir muhasebe ve raporlama ağının oluşturulamaması, sistemin başarısını doğrudan etkileyen analitik tekniklerin kullanılamaması bütçe uygulamasında sorun teşkil etmektedir.

Bütçe uygulamasında karar alma sürecinin etkinliğini arttıracak mekanizmaların iyi tanımlanmaması ve bu mekanizmaların öngörülen etkinlikten uzak çalışması sonucunda, süreç karar alan kişinin veya kurumun bilgi düzeyine ve tecrübesine bağlı kalmaktadır. Bunun getirdiği en temel sakınca bütçenin uygulanması sürecinde sistemli bir işleyişin uygulamaya geçirilememesidir (Kızıлтаş, 2001:199)

Etkin bir bütçe uygulamasında üç temel birimin görev alması gerekli görülmektedir (DPT, 2000:65).

- Harcama birimi
 - Belgelendirme ofisi
 - Onay ofisi
- Yetkilendirme birimi
- Muhasebe birimi

Mevcut sistemde, kısaca ödenek kullanımlarının bütçeye uygunluğunu teşhis edecek ve kullanıma bütçe adına yetki verecek birim olarak tanımlanabilecek, yetkilendirme birimi rolü net olarak ortaya çıkarılamamaktadır. Uygulamada harcamayı yapan birimdeki İta Amirinin (onay ofisi) harcama talebini onaylamadan önce ödenek araması ile saymanlıklarda (muhasabe birimi) yürütülen ödenek kontrolü ve bütçe tertibine uygunluk kontrolü benzer bir işlevi sürdürmektedir. Ancak İta Amiri'nin bu görevi sürdürme imkânı bütçe ödeneklerinden bilgi sahibi olmaması, destek sistemlerinin yetersizliği ve çok çeşitli parçalardan oluşan mali kontrol sisteminin getirdiği sorumluluk yükü ile kısıtlanmaktadır. Sistemde, sadece muhasabe kontrolü sorumluluğu olması gereken saymanlıkların yetkilendirme birimi rolü üstlenmeleri ise mali kontrol sisteminin etkin çalışmasını engellemektedir.

Satınalma prosedüründe mali disiplin sağlanamamaktadır. Bütçe uygulamasının önemli bir bölümü olan satınalma prosedüründe tek tip yöntemler kullanılmamaktadır. Satın alma prosedürlerini düzenleyen genel yasal düzenlemeler yapılamadığı için Genel Muhasebe Kanununa ve Devlet İhale Kanununa tabi olmayan kurumlar oluşmaktadır. Bütçe uygulamasında mal veya hizmetlerin temin edilmesi sürecinde; gerek mali mevzuatta gerekse yapılan idari düzenlemelerde (tasarruf genelgeleri gibi) kontrol ve prosedürlerin uzun süreler alması ve yinelenmesi nedeniyle kamu kaynaklarının etkili ve randımanlı yönetimi tehlikeye atılmakta ve genel olarak pek yararlı olmayan, ağır çalışan bir ortam oluşturmaktadır (Kızıldaş, 2001:200)

Kamu kesiminin personel alımı, kadro tahsisi gibi tasarrufları Devleti gelecekte yükümlülük altına sokacak uygulamalardır. Örneğin personel alımı uygulamasıyla Devlet sadece alınan personelin maaşı kadar yükümlülük altına girmemektedir. Kamunun bu tasarrufu ile ortaya; en aza 3–4 kişinin sağlık giderleri, eğitim giderleri, ömür boyu emekli maaşı ödenmesi gibi pek çok taahhüt kalemi ortaya çıkmaktadır. Kamunun bu şekilde taahhüt özelliği taşıyan tasarruflarında, sistemde bir taahhüt modülü olmadığı için, ilgili yılların bütçelerine yeterli ödeneğin konulabilmesini sağlayacak analizler yapılamamaktadır (DPT, 2000:68).

2.2.4.4. Bütçenin Muhasebe, Raporlanması Sürecinde Yaşanan Temel Sorunlar

Mali yönetimin yeniden yapılandırılması öncesinde mevcut muhasabe sistemi, nakit esasına dayanmaktadır. Diğer bir deyişle alınan mal veya yaptırılan hizmet karşılığı

doğmuş olan bir Devlet borcunun gerçekleştiğinde değil, nakden veya hesaben ödendiğinde bütçeye gider, gelirlerinde nakden veya hesaben tahsil edildiğinde bütçeye gelir yazılmaktadır. Nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde Devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınamamaktadır. Devletin maddi duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların yapıldığı yıl bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Ancak bir bütçe yılında yapılan bir bina gelecek bütçe yıllarında da kullanılmaktadır. Bunun maliyetinin sadece yapıldığı yıl bütçesinde gösterilmesi doğru bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemektedir. Bu ise yıllar itibariyle muhasebe sisteminden elde edilen verilerin gerçek durumunu yansıtmaması sonucunu doğurmaktadır (Kızıldaş, 2001:207)

Devlet muhasebe sistemi kapsam olarak dardır. 01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanılmaya başlanılan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği genel bütçeli daireler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareleri kapsamaktadır. Oysa kamu kesiminde belediyeler, özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi ellerinde mali kaynak tutan ve kullanan kurumlar da bulunmaktadır. Bunların varlıklarını ve sorumluluklarını dışarıda bırakarak elde edilen veriler, milli ekonominin planlanması ve ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasında yeterli değildir (DPT, 2000:78).

Kamuda muhasebe birliğinin olmaması, mevcut muhasebe sisteminin genel ve katma bütçeli idareleri kapsamaması, bunların dışında kalan kuruluşların kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturmalarına sebep olmuştur. Bu şekilde oluşan muhasebe sistemleri ile mevcut devlet muhasebe sistemi arasındaki muhasebe esasları ve defter ve belge düzenindeki farklılıklar kamu kesiminin tamamında hesapların konsolidasyonunu mümkün kılmamaktadır. Bu ise Devlet bilânçosunun çıkarılamamasına yol açmaktadır.

Yapılanma öncesi devlet muhasebesi sistemi hesapları sınıflandırmamaktadır. Mevcut muhasebe sisteminde hesaplar sistemli bir kodlamaya sahip değildir. Zaman ayırıcı hesaplar yoktur. Hesaplar niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmamıştır. Hesapların nitelikleri ve taşıdıkları anlamlar sadece bu konuda uzmanlaşmış kişiler tarafından anlaşılabilir. Bu nedenle mevcut muhasebe sisteminden anlamlı mali raporlar üretmek zordur. Üretilen raporların önceden belirlenmiş bir standartta olması

ise hemen hemen imkânsızdır. Bu nedenle mevcut muhasebe sisteminden tüm kullanıcıların anlayabileceği ve yorumlayabileceği mali raporlar ve bilgiler üretilmemekte ve Devlet muhasebesi bir uzmanlık alanı olarak devam etmektedir (Kızıлтаş, 2001;207)

2.2.4.5. Bütçenin Kod Yapısından Kaynaklanan Problemleri

Bütçenin kodlanması, Devlet faaliyetleri ile bu faaliyetlerin milli ekonominin geneli veya bölümleri üzerindeki etkisinin analizi içi gerekmektedir. Bu açıdan bütçe kodlaması, devletin faaliyetlerinin sonuçlarını ölçmek, izlemek, analiz etmek, ülkeler ve dönemler arası karşılaştırmalar yapmak amacına hizmet eder. Bütçe kodlaması, mali (gelir, gider, açık, finansman) işlemleri ve kamu politikalarının sonuçlarını kapsar. Devletin piyasa şartlarındaki üretimi ile aynı işlemleri ve para otoritelerinin işlemlerini kapsamaz. Bütçe sınıflandırmasının verileri, milli gelir hesaplarının en güvenilir girdisi olarak kullanılabilir. Bunun için bütçe sınıflandırması, milli gelir hesaplarının derlenmesinde kullanılan yöntemleri ve sınıflandırmaları izleyebilmelidir (Kızıлтаş, 2001:209)

Mevcut bütçe kodlamasında karşılaşılan temel sorunlar 8. Beş Yıllık Kalkınma Planında şu şekilde sıralanmıştır;

2.2.4.5.1. Sınıflandırma Problemleri

Sınıflandırma sistematigi kaybedilmiştir. Kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kodlar arası geçişmeler yaygındır. Kodlamanın alt grupları içerisinde de geçişmeler yaşanmaktadır. Sınıflandırma olması gereken standartları korunmamıştır. Bu erozyon, özellikle fonksiyonel sınıflandırma ve harcama kalemi sınıflandırmasında yaygındır. Sınıflandırma ülkenin mali, ekonomik ve idari gelişmesi ile mali mevzuat değişikliklerini izleyerek geliştirilememiştir.

2.2.4.5.2. Kod Yapısının Problemleri

Kod yapısı, sağlıklı bilgi sağlayacak niteliklerini yitirmiştir. Kod yapısı içerisinde fonksiyonel ve ekonomik kodlar iç içe yer almaktadır. Kod büyüklükleri sınıflandırma ile uyumlu düzenlenmiştir. Örneğin 999 adet harcama kalemi oluşturmak mümkün iken yalnızca 10 harcama kalemi kullanılmaktadır. Kurumsal kodlama oldukça yetersizdir.

2.2.4.5.3. Uygulama Problemleri

Fonksiyonel kodlamada ortak kod kullanımı yoktur. Aynı kodlar, değişik kurumlarda değişik hizmet programlarını ifade etmektedir. Kodların kullanımı zaman içinde giderek daraltılmıştır. Mali mevzuatın oluşturulmasında kodlama ve sınıflandırma standartları korunmamıştır. Hizmet ve maliyet analizlerine yöntemler giderek zaafa uğramıştır.

2.2.4.5.4. Altyapı Problemleri

Teknik altyapı, ortaya çıkan ihtiyaçlara uygun olarak geliştirilememiştir. Özellikle teknolojik gelişme ihtiyacın oldukça gerisinde kalmıştır. Yeterli sayıda nitelikli personel istihdamını sağlamak mümkün olamamıştır. Merkezi bütçe birimleri, iş ve yetki merkezileştirmesi ve analizler yapılması yerine rutin işlemler üzerinde yoğunlaşmıştır. Sınıflandırma, ülkenin mali, ekonomik ve idari gelişmesi ile mali mevzuat değişikliklerini izleyerek geliştirilememiştir. Zaman içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçlar için geliştirilen çözümler sistematığı bozmuştur. Hizmet ve maliyet analizlerine ilişkin yöntemler giderek zaafa uğramıştır.

2.2.5. Türkiye'nin Dünya Bankası, IMF ve AB ile İlişkilerinin Önem Kazanması

2.2.5.1. Türkiye-Dünya Bankası İlişkileri

Dünya Bankası 1990'ların başından itibaren proje anlaşmaları çerçevesinde az gelişmiş ülkelerin kamu mali yönetimi ve bütçe sistemleri ile ilgili kurumsal ve yapısal reformlar gerçekleştirmektedir. Türkiye'de kamu mali yönetimi ile ilgili olarak önemli yapısal değişimlerin gerçekleşmesini sağlayan ilk dışsal müdahale Dünya Bankası tarafından gerçekleştirilmiştir.

Dünya Bankası Uzmanları 1994 yılında Türkiye'ye gelerek "Dünya Bankası Misyon Heyeti Raporu"nu (World Bank Aide-Memoire) hazırladı. Bu rapor ülkemizde uygulanan bütçe ve muhasebe sisteminin günün ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olmadığını, bütçe kapsamının darlığını ve bütçe dışına çıkarılmış fon ve döner sermayelerin bütçe içinde yer alması gerektiğinin önemini vurgulamaktadır. Uzmanlarca hazırlanan bu raporda bütçe sistemimizdeki zaafılar şu şekilde sıralanmaktadır (Arın ve diğerleri, 2000:91);

- Bütçenin kapsamı iyice daraltılmıştır; bütçe içerisinde olması gereken pek çok kamu fonu değişik adlar altında bütçe dışında kalmıştır,
- Bütçenin hazırlanması sırasında, bütçenin ögeleri arasındaki entegrasyonun yetersizliği; yatırım projelerinin gerektirdiği her türlü harcamanın yatırım bütçesi içerisinde kavranmaması, kimi proje giderlerinin cari harcama olarak değerlendirilmesi,
- Teknik olmayan nedenlerle harcamaların sistematik olarak düşük tahmin edilmesi. Bu zaaf; bütçe tahminlerinin gerçekçi olmayan makro ekonomik çerçeveye dayandırılmasının bir sonucudur.
- Ekonomik analizlere elvermeyen ve uygun bir muhasebe kod sistemi ile ilişkilendirilemeyen bir bütçe kodifikasyonunun varlığı,
- Yönetim bilişim sistemimizin yetersizliği; bilgilerin zamanlı ve doğru olarak elde edilip, yöneticilere sunulabilmesi bilişim teknolojisi olmadan mümkün görülmektedir.

Bununla birlikte 1995 yılında Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında “Kamu Mali Yönetim Projesi”nin “Harcama Yönetimi” sistemini yeni bir esasa bağlamaya yönelik bir anlaşma imzalanmıştır (Söyler, 2006:284). Aslında bu proje harcama yönetiminde reformun ve dolayısıyla Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası’nın ilk dayanağını ve kaynağını oluşturması bakımından önemli bir yere sahiptir (Güzelsarı, 2007:162).

Bu çalışmada Misyon Heyeti Raporu’nda dile getirilen kamu harcama yönetim sürecinin yapısal sorunları yinelenmekte ve harcama yönetiminde değişim için döner sermayelerin, katma bütçelerin ve bütçe dışı fonların kaldırılması ya da yeniden yapılandırılması ile bütçe kontrol sisteminin güçlendirilmesi; bütçe dairesi başkanlıklarının yeniden yapılandırılması ve saymanlık sisteminin daha rasyonel hale getirilerek yıl içi kontrollerin azaltılması gibi öneriler sıralanmaktadır. Çalışmanın kapsamı daha sonra yeni bütçe sınıflandırması ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemin uygulanmasına doğru genişletilmiştir. Dünya Bankası uzmanları tarafından yapılan bu çalışmalar sonucunda 2004 yılından itibaren konsolide bütçe kapsamındaki kurumlarda IMF’nin Devlet Mali İstatistikleri (Government Finance Statistics-GFS) ve Avrupa

Birliği'nin kısa adı EAS95 olan standartlarına uygun yeni bütçe sınıflandırmasına geçilmiştir (Güzelsarı, 2007:163).

Bu anlaşmayı izleyen bir dizi çalışma yapılmıştır. Şöyle ki (Söyler, 2006:284);

2001, 2005 yıllarını kapsayan sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında “mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması, mali saydamlığın sağlanması, muhasebe ve mali raporlama standartlarının geliştirilmesinden bahsedilmiştir. 2001, 2002 ve 2003 yılı Programlarında da kamu harcamalarında verimliliğin artırılması, performans değerlendirme sistemi kurulması, açıklık ve şeffaflık vurgusu yapılmıştır.

Konu mevcut Hükümet Programı'na da yansımış olup, kamu kesiminde fayda-maliyet analizine imkân verecek düzenlemelerin yapılacağı belirtilerek, Hükümet tarafından hazırlanan Acil Eylem Planında “Ekonomik Dönüşüm Programı” çerçevesinde Tek Hazine Hesabı'nın yaygınlaştırılacağı, 1050 sayılı Kanun'un yenileneceği, Sayıştay'ın yetkisinin genişletileceği belirtilmiştir (Söyler, 2006:284).

2000 yılında Türk kamu mali yönetiminde yaşanan genel sorunlara yönelik olarak Dünya Bankası uzmanları ve Türkiye'den bazı bürokratlar “Kamu Harcamalarının ve Kurumsal Yapının Gözden Geçirilmesi (Public Expenditure and Institutional Review- PEIR) adlı proje çalışması yürütmüşlerdir.

Bu çalışmada Dünya Bankası'nın Türk kamu mali sisteminde yaşanan sorunlara yönelik görüşleri şu şekilde sıralanabilir (Mutluer ve diğerleri, 2005:132);

- Bütünsel bir mali yönetimin olmayışı önemli bir eksikliktir. Bütçe sistemi tek bir kurum yerine birden fazla kurumun söz sahibi olduğu çok başlı bir yapı göstermektedir.
- Stratejik karar alma ihmal edilmektedir. Politikalar ve planlar bütçeyle ilişkili değildir.
- Bütçe uygulamaları üzerindeki aşırı kontroller savurganlığı ve etkinsizliği önlemede başarısız olmaktadır.

- Konsolide bütçe, gelir ya da borçlanma ile finanse edilen bütçe harcamalarının önemli bir kısmını dışarıda tutmaktadır.
- Etkin bir program ve fonksiyonel sınıflandırmasının olmayışı, politika ve bütçe bağlantısının sağlanmasında önemli bir engeldir.
- Türk bütçesi yıllık bütçelere odaklanmakta, mevcut kararların takip eden yıllara getireceği sonuçlar göz önüne alınmamakta ve dolayısıyla çok yıllık bütçeleme yapılmamaktadır.
- Bütçeleme süreci harcamacı kuruluşlar nezdinde çok az önemsenmektedir.
- Ön (Ex-ante) kontroller çok fazladır ve harcamacı kuruluşlara kaynak kullanımında çok az yetki verilmektedir.
- Bütçeye ilişkin bilginin parçalı olması, kısmen ortak muhasebe standartlarının olmamasından ve hesap planında devlet kuruluşlarının sınıflandırılmasına ilişkin bir birliğin bulunmamasından kaynaklanmaktadır.
- Kamu yönetiminin önemli bir kısmı Sayıştay denetimin dışındadır.

Dünya Bankası ile ortaklaşa yürütülen PEIR proje çalışması kapsamında ayrıca 2001 yılında dönemin hükümetine sunulan “Türkiye – Kamu Harcamaları ve Kurumsal İncelemesi – Etkin Devlet İçin Bütçe Kurumlarının Reformu” (*Turkey Public Expenditure and Institutional Review Reforming Budgetary Institutions for Effective Government*) başlıklı bir rapor bulunmaktadır. Şubat 2001 krizinin ardından hazırlanan bu rapor krizin nedeni olarak “kötü ekonomik yönetim”i göstererek bütünlüklü bir kamu yönetim reformunun gerekliliğini vurgulamaktadır.

Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizlerinin “yönetişim sorunu” temelinde kamunun kolektif karar alma süreci ile yakından ilişkili olduğunu, dolayısıyla kamu politikalarını belirleme yönteminde kaynak tahsisi ve bütçe uygulamaları ile saydamlık ve denetimde köklü değişikliklere gitmeden ekonomide yeniden canlanmanın mümkün olamayacağını yaptığı açıklamalarda sık sık dile getiren Dünya Bankası temelde siyasal ve yönetsel sistem bütünlüğü içinde devletin temel işlevlerinde bir dönüşümü öngörmektedir.

Kamu harcama yönetimi ve denetim sisteminin kapsamlı ve oldukça ayrıntılı olarak ele alındığı PEIR çalışması kapsamındaki “Türkiye Kamu Harcamaları ve Kurumsal İncelenmesi- Etkin Devlet İçin Bütçe Kurumlarının Reformu” çalışması kamu harcama yönetimi için “stratejik” bir çerçeve sunmaktadır. Türkiye’de mevcut kamu harcama yönetimi üzerine genel bir değerlendirme ve kamu harcamalarının analizinin yanı sıra politika, plan ve bütçelere yönelik kurumsal temellerin; hesap verebilirlik ile daha etkin bir devlet yapılanmasının tartışıldığı bu çalışmada sağlık ve eğitim alanlarına yönelik kamu harcamaları üzerinde ayrıca durulmaktadır (World Bank: 2001:54-88).

Bu raporda harcama yönetimine ilişkin incelemede öne çıkan konu başlıklarından biri Türkiye’de mevcut mali yönetimin “yetersizliği”dir. Bütçe açığı ve enflasyon gibi sorunları mali yönetimin yetersizliğine dayalı olarak açıklayan Dünya Bankası, mevcut sistemin bütçe dışı ve yarı mali nitelikli işlemleri artırdığını ileri sürer. Dünya Bankası için temel sorun mali harcamaların iyi yönetilememesidir. Bunun önemli bir nedeni mali yönetimde stratejik karar alma sisteminin kurulmamış olması; politika-bütçe bağlantısının kurulamaması; uzun vadeli mali planlamanın yapılmamasıdır. Öte yandan taşra örgütlerinin gereksinimlerini karşılamaya dönük bir bütçe sürecinin işletilememesi nedeniyle bu örgütler bütçe dışı düzenlemelere yönelmektedirler. Bu nedenle kurumsal yapıların güçlendirilmesi gerektiğini vurgulayan Dünya Bankası, bahsedilen sorunların yanı sıra bütçe ve harcama yönetiminde görev ve sorumlulukları Maliye Bakanlığı, DPT ve Hazine Müsteşarlığı arasında bölünmüş olmasını da eleştirir (Worldbank, 2002:89-111).

Personel ve cari giderlerin yer aldığı bütçe Maliye Bakanlığı tarafından, yatırımların yer aldığı bütçe DPT tarafından ve transfer bütçesi ise Hazine Müsteşarlığı tarafından yönetilmektedir. Dünya bankası bütçenin yönetimi konusundaki bu bölünmüşlüğü, Maliye Bakanlığı’nın kamu kaynakları üzerindeki kontrolünü kısıtladığı, kamusal kaynakların stratejik yönetimini imkânsızlaştırdığı ve kalkınma planlarında öngörülenlerin bütçeye tam olarak yansımadağı için sakıncalı bulmaktadır. Dünya Bankası ayrıca kamu ihale mevzuatının AB standartlarının dışında kaldığını vurgulayarak kamu ihale sisteminin yeniden düzenlenmesi, ihale standartlarının belirlenmesi ve ihale sürecini denetleyecek bağımsız bir kuruluşun gereğine işaret etmiştir.

Dünya Bankası, kamusal kaynakların stratejik öncelikler etrafında dağıtılmasını, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlayan Orta Vadeli Harcama Sistemine geçilmesini ve tüm harcamacı kuruluşlara kendi çok yıllık bütçelerini oluşturma sorumluluğunun verilmesi gereğini vurgular. Banka ayrıca Maliye Bakanlığı'nın bütçe süreci üzerindeki etkinliğini yeterli görmemekte ve daha etkin bir rol alması gerektiğini düşünmektedir.

Dünya Bankası'nın bütçe ve harcama sisteminin yanı sıra eleştirdiği ve önerilerde bulunduğu diğer bir konu kamu harcama denetimidir. Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile harcama öncesi katı bir denetim sistemi benimsendiğini ifade eden Dünya Bankası, bu türden bir denetim yapısını merkezci geleneğin açık bir göstergesi olarak değerlendirmektedir. Banka bütçe dışı uygulamaların meşru sayılmasının nedenini de harcamacı kuruluşların bu denetim sisteminden kaçma eğiliminde olmalarına bağlamaktadır. Bu açıklamalara dayanarak Banka harcama öncesi katı denetim aşamasının, gücün merkez örgütlerde toplanmasına yol açtığını vurgulamaktadır (World Bank, 2002:123-125).

Dünya Bankası Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın gerçekleştirdiği denetimin yasal mevzuata uygunluk denetiminden başka bir şey olmadığını ileri sürerek, performans ve maliyet denetiminin göz ardı edildiğine işaret eder. Banka ayrıca Sayıştay'ın denetimi kapsamında bulunmayan TBMM ve Cumhurbaşkanlığı örgütünün denetim kapsamına dâhil edilmesi gereğini vurgulamaktadır.

Raporda ayrıca denetim, teftiş ve kontrol organlarının sayıca fazlalığına rağmen iç denetimde boşluk meydana geldiği, güven sorunun ortaya çıktığı ve bölünmüş bir denetim yapısının bütün kamu kesimini kapsamadığı belirtilmiştir. Dünya Bankası'nın önerisi iç denetim kapsamının genişletilmesi ve harcamacı kuruluşlara daha geniş yetkilerin verilmesidir. Daha açık ifadeyle bütçe uygulamasının ve denetimin adem-i merkezileştirilmesidir (Güzelsarı, 2007:169).

Bir bütün olarak değerlendirdiğimizde 2001 krizini “kötü yönetim”e, diğer bir ifadeyle “iyi yönetim ilkelerinin uygulanmaması”na bağlayan Dünya Bankası, mali disiplinin sağlanması gereğinin altını çizmiştir. Bunun için performans kriterlerini ve hesap verme sorumluluğunu temel alan bir harcama sistemine geçilmelidir. Mali disiplin için genel

bir mali strateji oluşturulmalı ve kamu idareleri bu stratejiye uygun kendi stratejik planlarını hazırlamalıdır (Güzelsarı, 2007:170).

2.2.5.2. Türkiye-IMF İlişkileri

Türkiye uzun yıllar süren enflasyon ortamının yaşandığı, mali ve siyasi krizlerin olduğu bir süreçten geçmiştir. Bu sürecin neden olduğu büyük kamu bütçesi açıklarının kapatılabilmesi için uluslararası kuruluşlarla bağlantıya geçilmiştir. Bu kuruluşlardan bir tanesi 1947 yılından beri kaynak kullandığı Uluslararası Para Fonu (IMF) dir. Türkiye ödemeler bilançosu dengesinin sağlanamadığı ve bundan dolayı döviz darboğazı yaşadığı dönemlerde IMF'nin onayını alarak veya doğrudan IMF ile anlaşma yaparak ekonomik istikrar programını yürütür.

IMF, kaynak kullandırdığı ülkelere bütçe disiplini, kamu kesiminin küçültülmesi, özelleştirme, sıkı para ve maliye politikalarının uygulanması gibi bazı ön koşulları ileri sürmekte ve bu ülkeleri belirli aralıklarla “gözden geçirme” olarak tabir edilen bir incelemeye tabi tutmaktadır. Kaynak kullanan ülkeler de uygulamaya koyacakları programları “Niyet Mektubu” ile IMF'ye önceden bildirirler.

Türkiye 9 Aralık 1999 tarihli ilk stand-by düzenlemesinde devlet örgütlenmesinde yeniden yapılanmanın yasal düzenlemelerle kurumsallaşma sürecini başlatan ve programa bağlı mali finans destekli üç yıl uygulanacak makro ekonomik politikaların genel çerçevesi çizildi. Enflasyonla mücadele ve istikrar programı adı altında maliye politikalarının yanı sıra para, kur ve gelirler politikaları ve özelleştirmelere ilişkin düzenlemeler öne çıkarıldı. Program ile kamu yönetiminde dört alanda yapısal reform öngörüldü: tarım, sosyal güvenlik, kamu mali yönetimi ve vergi politikası ve vergi idaresi. IMF tarafından belirlenen makro-ekonomik istikrara ulaşma amaçlı öngörülen yapısal kriterlerden biri kamu mali yönetimi ve saydamlık başlığı altında sıralanan yapısal değişikliklerden oluşuyordu: bütçe içi ve bütçe dışı fonların tasfiyesi, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi (Güzelsarı, 2007:171-172).

2000 Kasım ve 2001 Şubat krizleri sonrasında 18 Ocak 2002 tarihinde IMF ile 16 milyar dolarlık yeni bir stand-by anlaşması imzalandı. Bu anlaşma kapsamında verilen niyet mektubunda özellikle kamu harcama yönetiminde ve vergi sisteminde reform düşüncesi vurgulandı. Bütçe reformunun yanı sıra borç yönetimi ve kamu ihale

sisteminin de yeniden düzenleneceğine işaret edildi. Kamu kesimi için açık borçlanma kriterleri ve limitlerini ortaya koyan ve hazinenin devirli kredi ve borç garantilerini de bütçe kapsamına alan “Kamu Finansmanı” ve Borç Yönetimi Kanununun” 2001 yılı Haziran ayının sonuna kadar TBMM’ne sunulacağı belirtildi. Bu programa dayalı olarak bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesine ilişkin açık bir çerçeve belirleyen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun TBMM’den geçirilmesi 6. gözden geçirmenin bir ön koşulu olarak belirlendi. Bunun yanı sıra aynı niyet mektubunda devlet birimlerindeki harcama ve maliyetlerin daha iyi takip edilmesini sağlayacak bilgisayarlı muhasebe sistemi uygulamasının tamamlanacağı ifade edilmiştir (19.IMF Niyet Mektubu, 6. Gözden Geçirme, www.hazine.gov.tr).

IMF uzmanları tarafından 2000 yılında hazırlanan Mali Şeffaflık raporunda, kamu mali yönetim sisteminin geliştirilmesi ve mevcut sorunların çözümü bakımından bir yol haritası çizilmiştir.

Bu yol haritasında yer alan sorunlar (Mutluer ve diğerleri, 2005:133);

- Bütçe kapsamı çok sınırlıdır. Hazine garantilerini de içermek üzere yarı mali işlemler yaygın bir kullanım alanına sahiptir.
- Kamu kaynaklarını toplayan ve harcayan çok sayıda bütçe ve bütçe dışı kuruluşun varlığı ile birlikte çok çeşitli muhasebe ve raporlamak yükümlülüğünün bulunması mali işlemlerdeki şeffaflığı engellemektedir.
- Hükümet içindeki farklı unsurlar arasında ve hükümet ile kamu iktisadi teşebbüsleri arasındaki mali ilişkilerde netlik yoktur.
- Bütçe işlemleri, pek çok kuruluş tarafından paylaşılmaktadır. Cari ve yatırım bütçeleri farklı kuruluşların sorumluluğu altında ayrı ayrı hazırlanmakta ve böylece hiçbir kurum bütçe sürecinin tam sahibi olamamaktadır.
- Bütçe hazırlama, hükümetin mevcut taahhütlerine ilişkin gerçekçi bir değerlendirmeye dayanmadığı gibi, orta dönemli bir makro ekonomik çerçeveye de bağlı değildir. Sonuç olarak bütçe hazırlama, harcamacı kuruluşların harcamalarını artırma talepleri ile gerçekleştirilmektedir.

- Bütçe sınıflandırması yetersizdir. Fonksiyonel sınıflandırma bulunmamaktadır. Muhasebe sistemi, taahhütleri düzenli bir şekilde izlememektedir.

Görüldüğü üzere IMF kamu mali yönetim sistemimiz üzerine hemen hemen Dünya Bankası ile aynı eleştirilerde bulunmaktadır. IMF özellikle Türkiye’de uygulanan kamu mali yönetim sisteminin mali saydamlıktan uzak olduğuna işaret ediyor. Bütçenin kapsamı mali ve yarı-mali işlemlerin saydamlığını gizleyen bütçe içi veya bütçe dışı birçok örgütün varlığı nedeniyle sınırlı olmaya devam etmekte bu da mali yönetimin sağlıklı işlemesine engel olmaktadır. Bunların yanı sıra Maliye Bakanlığı, DPT ve Hazine’nin bütçenin hazırlanması ve uygulanması sırasındaki farklı görevleri bütçenin “sahipsiz” bir görüntü arz etmesine neden olmaktadır. IMF, mali yönetimin ve saydamlığın gelişmesi için bütçe kapsamının genişletilmesini, bütçe dışı fonların hızlı bir şekilde tasfiyesini, bütçe dışında kalan bütün harcamacı kuruluşların tek bir muhasebe çatısı altına alınmasını ve mali denetimin güçlendirilmesini öngörmektedir (IMF, Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC), Turkey 2000).

2.2.5.3. Türkiye-AB İlişkileri

Kuruluşu ve örgütlenme şekli ile uluslar üstü ekonomik ve sosyal bir yapı haline gelmiş olan Avrupa Birliği (AB) ile Türkiye’nin ilişkileri 1959 yılından beri devam etmektedir. Ancak son birkaç yıldır atılan hızlı adımlar ilişkilerde önemli gelişmeler sağlamıştır. Bu özelliğinden dolayı ülkelerin iç yönetim sistemleri ve uygulamalarına dolaylı yoldan da olsa müdahale edebilmektedir. Bu sebeple Türkiye de bir adaya ülke olduğu için mali yönetim sistemini AB normlarına uydurmak zorunluluğundadır.

Avrupa Birliği’nde özellikle bütçeler üzerine getirilen yasal sınırlamalara örnek “Maastricht Anlaşması”nın mali kriterleri ile belirlenmektedir. Bu kriterlere göre: genel bütçe açığı GSYİH’nin %3’ünü, genel devlet borçları ise %60’ını geçemez. AB üyesi ülkeler bu kurallara uymak maksadıyla bütçelerinde bir dizi reform çabasına girmişlerdir (Lamba, 2006:19). Bütçe reformlarının ayrılmaz bir parçası olarak bütçe açıklarının düşürülmesi, vergileri arttırmak yerine bütçe harcamalarının düşürülmesini ve buna paralel olarak vergileri de sınırlandırmayı hedeflemiştir. Fakat Almanya, Fransa, İtalya, Belçika gibi bazı Avrupa Birliği üyeleri Maastricht anlaşmasının gereklerini yerine getirebilmek üzere vergilerini arttırmıştır. Japonya da harcama kısıntılarından çok vergileri artırma yoluna gitmiştir (Arın, 1999:22)

Avrupa Birliği her yıl yayımladığı aday ũlkelere yönelik İlerleme Raporlarında Kamu Mali Yönetimleri ile ilgili hususlara da yer vermektedir. rnek teşkil etmesi açısından AB'nin Türkiye'ye yönelik olarak yayımladığı İlerleme Raporlarından bazılarında kamu mali yönetimi ile ilgili hususlardan söz edilecektir.

AB'nin Türkiye ile ilgili 2001 yılı İlerleme Raporunda "Kamu İç Mali Kontrolü" alanındaki yeterli gelişme sağlanamadığı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol sistemlerindeki zayıflık ve yetersizliklerden söz edilmiştir. Ayrıca "sağlam bir uluslar arası kabul görmüş prensiplerin düzenli olarak takip edilmediği, kamu iç kontrol sisteminin uygulanmasında, kaçakçılık, yolsuzluk ve ciddi kanunsuzluklara yol açtığı belirtilmiştir". Bununla birlikte kamu iç mali denetim sisteminin bulunmadığı bütçede yer almayan fonların bulunduğu bu sebeple kamu harcamalarının kontrolünün sağlanamadığı deđinilmiŐtir.

İlerleme raporunun 29. bölümünde; kamu borçlanma gereğine bağlı olarak, borçlanma sınırları açıklanmalı ve hazine'nin çok verme garanti işlemlerini bütçeye dâhil edecek bir Mali Yönetim Kanunu çıkarılması gerektiği belirtilmiştir.

Türkiye'de mali yönetim birimlerini her biri ayrı bir Bakan tarafından yönetilen birçok birime dađıtılmıŐtır. Çok sayıda döner sermayeli fon ve kurum bulunmaktadır ve kamu harcama yönetimi etkin değildir Şeklinde eksiklikler belirtmiŐtir.

Avrupa Birliği 2002 yılı İlerleme Raporu 28. baŐlıđın altında: Türkiye'nin geleneksel kamu yönetim ve kontrol yapıları ile AB'nin uyguladığı kriterler arasında önemli ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılık, yöneticilerin hesap verilebilirliği için ve modern iç denetimin olmamasından ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay'ın çoğu zaman örtüŐen ve çatıŐan iŐlevlerinden daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır (AB 2002 Yılı İlerleme Raporu).

2001 yılından bu yana mali yönetim alanında önemli değişikliklerin olmadığı ancak, hükümetin Kamu Yönetim ve Kontrol Kanunu yasa tasarısını Meclise gönderdiği belirtilmiştir. Özellikle kamu harcaması birimlerin tüm gelir, gider, aktif ve pasifleri tek bir ulusal bütçede birleŐtirilmesi gerektiği vurgulanmıŐtır. Ayrıca tüm kurumlarda kendi mali denetimini yapacak birimler oluşturulmasında yarar olduğu ve bu denetimlerin performans denetimi Őeklide yapılması gerektiğinin altı çizilmiştir (Lamba, 2006:20)

Raporun genel değerlendirme kısmında; “gelir, gider ve tahminleri içeren bir orta vadeli perspektif bütçe sürecine dâhil edilmelidir” şeklinde ifade yer almaktadır. Ayrıca mali raporlama ve istatistikle ilgili olarak da adımlar atılmasına ihtiyaç olduğu belirtilmiştir. Özellikle mali raporlamanın zamanında, kapsamlı ve güvenilir olması ve bütçeden sapmaları net olarak teşhis etmesi gerektiği bildirilmiştir.

Türkiye ile AB ülkelerinin mali yönetim sistemleri arasındaki farklılıkların devam ettiği Türkiye’de tüm harcamacı kamu kurumlarına ilişkin gelir, gider, aktif ve pasiflerin tek bir ulus bütçesinde toplanması gerektiği yinelenmiştir. Sayıştay’ın harcamalarını kapsayacak şekilde genişletilmesi konusunda görüş bildirilmiştir (AB 2003 İlerleme Raporu). Ayrıca tüm kamu kurumlarında iç denetim birimlerine de ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir.

2005 yılına ait ilerleme raporunun Mali Kontrol başlıklı 32. faslında Türk kamu mali yönetimi ve kontrol sistemlerini modern kamu mali yönetim kavramları ve AB uygulamaları ile uyumlu hale getiren “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun 2003 yılında kabul edildiği ancak bütçe icrasıyla ilgili olanlar hariç, 2005 yılında yürürlüğe girmesine rağmen uygulama mevzuatı yeterli olmadığı için işlevsel olmadığından söz edilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu AB müktesebatına uyum için tam olarak yürürlüğe girmeli ve idari yapılar oluşturulmalıdır (AB 2005 Yılı İlerleme Raporu).

Görüldüğü üzere dünyadaki gelişmeler ve uluslar arası örgütlerin zorlayıcı etkileri Türkiye’de Mali Yönetim ve Kontrol alanındaki köklü değişiklikler yapılması zaruretini doğurmuştur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu dış etmenlerin ve bundan sonraki bölümde incelenecek olan sebepler baz alınarak şekillenmiştir.

BÖLÜM 3: 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU'NUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE KAMU MALİ SİSTEMİNE ETKİLERİ

Türkiye, bütçeleme sistemini, yıllardır olumsuz etkileyen teknik ve politik etkenlerin etkisiyle, yeni bir mali yönetim ve denetim anlayışı ihtiyacı hissetmiş ve nihayet 11 Ekim 1995 tarihinde Maliye Bakanlığı ve Dünya Bankası arasında “Kamu Mali Yönetim Projesi”nin “Harcama Yönetimi” sistemini çözümlenmeye yönelik bir proje anlaşması imzalamıştır. Ardından, IMF İcra Direktörleri Kurulu’nun altıncı gözden geçirmeyi onaylayabilmesi için Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Yasa Tasarısının yasalaştırılması ön şart olarak ileri sürülmüştür (Saraç; 2004:123-124).

Daha sonra, Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde, yasa tasarısı Maliye Bakanlığı tarafından “Avrupa Birliği ve uluslar arası standartlara uyumlu bir kamu iç kontrol sistemi oluşturulması” amacıyla, 3 Ağustos 2002 tarihinde T.B.M.M.’ne sunulmuştur. Seçim döneminde kadük olan tasarı, 58. Hükümet Acil Eylem Planında da ilk altı aylık tedbirler arasında yer almış ve 59. Hükümet tarafından tekrar meclise sunulmuştur (Cumhuriyet; 2003).

Mevcut kamu mali yönetim sisteminin değiştirilerek daha etkin olması, Ulusal Program ve Politika Belgesi’nde yer alan uluslar arası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması amacıyla yapılandırılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10 Aralık 2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24 Aralık 2003 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu kanun kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, mali işlemlerin muhasebeleştirilip raporlanması ile mali kontrole ilişkin esasları düzenlemekte ve kamu mali yönetimi konusunda önemli yenilikler getirmektedir.

Öte yandan, 1050 sayılı Kanunda yer almamış ve yerleştirilmemiş olan mali saydamlık, hesap verebilirlik ve raporlama işlevlerinin 5018 sayılı Kanunda yer aldığı gözükmektedir. Mali işlemlerin uzantısı olarak görünebilecek bu faaliyetlerin, görevin\hizmetin ölçümlenebilmesi bakımından pekâlâ idari-siyasi nitelikli faaliyetler olduğu, konunun mali hukuk konusu olmaktan çok, yönetim hukuku sorunu olduğu da

ileri sürülen bir düşüncedir. Konu, yalnızca 5018 sayılı Kanunun amaç ve tanım maddesinde değil, Kanunun hemen hemen tüm maddelerine sirayet etmiş, deyim yerindeyse ruhunu oluşturmuş bir konu durumundadır (Saraç; 2004:127).

3.1. Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri Bakımından Getirilen Yenilikler

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun uygulanmasında karşılaşılan aksaklıklar ve kamusal kaynakların kullanımı konusundaki kamuoyu baskısı gibi iç etkenler ile Türkiye'nin Dünya Bankası ve IMF arasındaki kredi ilişkileri ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum süreci gibi dış etkenler kamu mali yönetimi üzerinde köklü değişiklikler yapma ihtiyacını doğurmuştur. Bu sebeplerden yola çıkarak kamu mali yönetiminin daha etkin olması, uluslar arası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulması, diğer yandan bütçe kapsamının genişletilmesi, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, şeffaflığın ve hesap verme mekanizmasının kurulması amacıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır.

Kanunla, bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde;

- Makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması,
- Harcama yetkisinin görev ve hizmetle uyumluluğu,
- İdarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerinin ve fayda-maliyet analizinin dikkate alınması,
- Çok yıllık bütçeleme esasıyla bütçenin izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülüp değerlendirilmesi,
- Hükümetin mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesinin temini,
- Gayrisafilik esası,
- Ademi tahsisi ilkesi,
- Denklik ilkesi,
- Bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmemesi,

- Uluslar arası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır,
- Açıklık, doğruluk ve mali saydamlık,
- Genellik ilkesi,

uygulanması hedeflenmiştir. Büyük bölümü doktrinde de yer alan bu ilkelerden birincisinin, sübjektif bir ilke olduğunu, kişilere ve hükümetlere bağlı olarak değerlendirilebileceğini, bir ilke olmaktan çok siyasi ekonomik bir hedef olduğunu belirtmek gerekir. 1050 sayılı Kanun'un 28 ile 59. maddeleri arasında yukarıda sayılan iki unsur dışında diğer ilkelerin var olduğu görülmektedir. 5018 sayılı Kanun ile karşımıza ilk defa çıkan yenilikler ise, (1) Makro ekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması ve (2) çok yıllık bütçeleme esasıyla bütçenin izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülüp değerlendirilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Her iki yeni ilkenin modern bütçeleme anlayışı ile uyumlu ve sağlıklı planlama temeli üzerine oturduğu görülmektedir. 1050 sayılı Kanundan farklı olarak, bütçenin yıllık yapılmaması bu Kanuna özgüdür. 1050 sayılı Kanunda, Kanun'un 3. maddesinden hareketle, hesap dönemi, mali yıl ve yönetim dönemi kavramlarından oluşmaktaydı. 5018 sayılı Kanunda bu anlayışın yer almadığı görülmektedir (Saraç, 2004:129).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, kamusal kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere,

1. Kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini,
2. Kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını
3. Tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünü

Düzenlemek üzere hazırlanmıştır. Görülüyor ki, Kanunun düzenlenme amacı, mali işlem ve eylemler hakkında doğru ve kapsamlı bir çerçeve çizmektedir. Ancak, bir mali usul kanunu niteliğindeki Kanunun 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndan farklı olarak mali yönetim yapısı da düzenlediği anlaşılmaktadır. 1050 sayılı Kanun esas

olarak mali usul düzenlemekte, mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağı görevler olarak tanımlanmakta idi (Bayar, 2004:47).

Yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemini düzenleyen 5018 sayılı Kanun'un esas aldığı bazı temel kavramlar şunlardır (Candan; 2006:7):

- a. Hesap verilebilirlik ve yönetim sorumluluğı
- b. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı
- c. Stratejik planlama
- d. Performans esaslı bütçeleme
- e. Çok yıllık bütçeleme (Orta vadeli harcama programı)
- f. Mali saydamlık
- g. Tahakkuk esaslı muhasebe
- h. Mali istatistiklerin ve faaliyet raporlarının yayımlanması
- i. İç kontrol sistemi
- j. Etkin bir iç denetim
- k. Dış denetim

Bu kanunun öngördüğü esaslar ve bazı yenilikler özetle şöyledir:

Kamu maliyesinin ne olduğu ve temel ilkeleri Kanunla düzenlenmiştir. Kamu maliyesi; gelirlerin toplanması, giderlerin yapılması, açıkların finanse edilmesi kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsayan sistem olarak tanımlanmıştır. Kanun uyarınca, kamu maliyesi, merkezden ve yerinden yönetim esaslarına (kaynakların merkezi idare ve mahalli idareler arasında paylaşılması-mali tevzin) göre yürütülür, kamu idarelerinin görevleri, ilgili kanunlarında açık olarak belirlenir ve kaynakların dağıtımında esas alınır (Candan; 2006:9).

Kamu mali yönetimi genel kabul gören uluslar arası tanımlamalara göre yeniden tanımlanmış ve yapılandırılmıştır. Buna göre, kamu mali yönetimi; kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını

sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler olarak tanımlanmıştır. Bu yasayla, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolü düzenlenmiştir (Candan; 2006:7).

5018 sayılı kanun ile birlikte bütçenin türleri, uluslar arası standartlarda benimsenen biçimde yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmış bunun yanı sıra bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla bütçenin kapsamı genişletilmiştir (Tosun, 2003: 19-20). Böylece belirlenen harcamaların parlamentonun bilgi ve denetimine tabi olması sağlanmaya çalışılmıştır. Kanunun kapsamı, uluslar arası sınıflandırmalara uygun olarak, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir (Kesik; 2005:102).

Kanunda üç farklı bütçe türü öngörülmüştür. Böylece 1050 sayılı Kanun uygulamasındaki bölünmüşlüğe (genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe, bağımsız idare bütçesi, döner sermaye, fon gibi) son verilmiştir. Ayrıca, geçici maddelerdeki hükümlerle genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçelerinin ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alacağı ve Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş olan döner sermaye işletmeleri ile fonların belirli bir geçiş süreci içinde yeniden yapılandırılması ve daha sonra tasfiyesi öngörülmüştür (Candan; 2006:8).

“Bütçe” kavramı Kanun kapsamına giren tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde yeniden tanımlanmıştır. 5018 sayılı Kanuna göre bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi ifade eder (5018\md.3\ f). Bütçe tanımında Muhasebe-i Umumiye Kanunundaki tanımdan farklı olarak bütçenin, “belirli bir dönemi” kapsadığı vurgulanmakta bunun yanı sıra bütçeden “kanun” yerine “belge” olarak söz edilmektedir (Candan; 2006:8).

Yeni bütçe sistemimize göre genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri;

- a. Merkezi yönetim bütçesi,
- b. Sosyal güvenlik kurumları bütçesi

c. Mahalli idareler bütçeleri,

olarak hazırlanır ve uygulanır. Kanun ayrıca kamu idarelerinin bunların dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturamayacağı esasını getirmektedir.

1050 sayılı Kanun sadece devlet tüzel kişiliğine dâhil idareler ile özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsarken. 5018 sayılı Kanun: merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri de, Kanuna ekli (I), (II), (III) sayılı cetvelerde gösterildiği üzere, genel bütçeli ve özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerinden oluşmaktadır. Ancak düzenleyici ve denetleyici kurumların mali özerkliklerinin sağlanması için, bu kurumlar Kanunun bazı maddelerinden istisna edilmişlerdir (Kesik; 2005:102).

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir. Özel bütçe ise, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir (Candan; 2006:8).

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Mahalli idare bütçesi ise, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir. Kanun gereği, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idare bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer mali işlemleri, 5018 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak koşuluyla, ilgili kanunlardaki hükümlere tabidir (Candan; 2006:8).

5018 sayılı Kanunun 6. maddesinde hazine birliği ilkesi yeniden tarif edilmiştir. Kanundaki metin şu şekildedir; “ *merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilât, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi, hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülür. Bu kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu*

idarelerinin tüm gelirlerin Hazine veznelerine girer, giderleri bu veznelerden ödenir. Bu idareler özel vezne açamaz. Her türlü iç ve dış borçlanma, yurt dışından hibe alınması, borç ve hibe verilmesi ve bunlara ilişkin geri ödemeler, hazine garantileri, hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususlarda 09.12.2004 tarihli ve 4059 sayılı, 28.03.2002 tarih ve 4729 sayılı kanun hükümleri uygulanır”.

1050 sayılı Kanununun 16. maddesinde de hazine birliği ile ilgili düzenleme yer almaktaydı. İlk zamanlar katma bütçeye dâhil idarelere hazine tarafından yapılan yardımlarının oldukça düşük seviyelerde olması nedeniyle hazine birliği ilkesine uyulmaktaydı fakat zamanla “giderlerin ortalama %98’i genel bütçeden karşılanan idareler bile katma bütçeli idare statüsüne devam etmişlerdir. Bu şekilde, hazine birliği ilkesi uygulamada kendini gösterememiştir. Buna rağmen idarelerin bünyesinde bulunan maliye saymanlıkları sanki bu ilke geçerliymişçesine görevlerine devam etmişlerdir. Bu suretle hazine birliğinin ihlal edilmesine rağmen muhasebe birliği sürdürülmüştür (Bayar, 2004:51).

5018 sayılı Kanununun 6. maddesinde (I) sayılı cetvelde yer alan idareler hazine birliği kapsamında değerlendirilmiştir. (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan idarelerin böyle bir zorunluluğu yoktur, yani bu idareler ayrı vezne açabilme imkânına sahiptir. Yani özel bütçeli kurumlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar bu ilkenin istisnalarını oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere kamuda hazine birliğinden bahsetmek pek de mümkün görünmemektedir (Mutluer, vd. 2005:265).

3.2. Kamusal Kaynakların Kullanımı Bakımından Getirilen Yenilikler

Mali politikanın temel hedefi ekonomik refahın artırılmasıdır. Bunu sağlayabilmek için mali politika üç unsur kullanır. Bunlar; kamusal kaynakların tahsisi, refah ve gelirin yeniden dağılımı ve ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesidir. Mali politikanın uygulanmasının önemli aracı olan bütçe, başta kamu kaynaklarının tahsisi olmak üzere diğer unsurları da doğrudan veya dolaylı olarak etkiler. Bütçeleme sürecinin, yukarıda sözü edilen unsurları nasıl etkilediğini görmek mümkündür. Bu sürecin ilki, politikanın formüle edilmesidir. Daha sonra yapılan politikaya uygun bir bütçe hazırlanır, uygulanır ve uygulamasının mantığı da, vatandaşın devlete vermiş olduğu yetkinin kullanılması olup devlet bu yetkiyi kullanırken neler yaptığını ve neler ürettiğini açıklayarak hesap verebilmelidir (Kesik; 2005:104).

Geleneksel kamu yönetimi anlayışında, hesap vermek mevzuata uyum şeklinde cereyan eder, dolayısıyla yöneticiler kurallara uydukları sürece hiçbir sorun ile karşılaşmazlar. Yeni kamu yönetimi anlayışında yöneticilerin nasıl yaptıkları değil ne yaptıkları daha önemli hale gelmiştir (Blöndal, 2003:18).

Kamusal kaynakların kullanılmasında benimsenen dört temel ilke bulunmaktadır. Bunlar; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, performans esaslı bütçeleme ve çok yıllık bütçelemedir. Bu dört ilke üzerine oturan bir bütçeleme anlayışı ile kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinliğin ve verimliliğin artacağına ilişkin dünyada yaygın bir anlayış vardır. Şimdi bu temel unsurları sırasıyla inceleyelim (Kesik; 2005:104).

3.2.1. Mali Saydamlık

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 7. maddesinde düzenlenen mali saydamlık Türk kamu mali yönetiminde yeni ve önemli bir kavramdır. Mali saydamlık kamu kaynağı kullanmanın genel esaslarından biri olarak tanımlanmıştır. Mali saydamlık esası icabı, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması için kamuoyunun zamanında bilgilendirileceği öngörülmüş ve bu amaçla;

a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,

b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,

c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,

d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,

zorunluluğu getirilmiştir (Candan; 2006:8-9).

Ayrıca, mali saydamlığın gerçekleştirilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu tutulmuş, bu hususları izleme görevi de Maliye Bakanlığı'na verilmiştir (Candan; 2006:3).

Saydamlık, devletin, hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların meydana getirdiği sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir şekilde sunmasıdır. Bu tanımda iki unsurun altını çizmekte yarar vardır. Buna göre sistemin saydam olması için sadece aktörlerin ne yaptıklarının bilinmesi değil, ne yapmaya niyetli oldukları konusunun da kamuoyuna sunulması gerekmektedir. Niyetlerin açık biçimde belirlenmesi ve kamuoyuna sunulması hem niyetlerin kamu yararına uygun olup olmadığını tartışma olanağı yaratır, hem de vatandaşlara daha sonra davranışları ve bu davranışların sonuçlarını değerlendirmede önemli bir kıstas sunar. İkincisi, bilginin bir yerlerde mevcut olması sistemin saydam olduğunu göstermez. Bilginin vatandaş tarafından etkin bir biçimde kullanılabilmesini sağlayacak bir biçimde düzenli, anlaşılabilir ve tutarlı olması gerekmektedir. Bilginin güvenilir olması ise objektif olarak doğru olmasını içerir ama bununla sınırlı değildir. Güvenirlik aynı zamanda bilgiyi kullananların da bilginin doğruyu yansıttığına inanmasını, bu ise inandırıcılığı sağlayan “kalite kontrol” mekanizmalarının kurulmuş olmasını gerektirir (Saraç, 2004:142).

Cansız'a göre; mali saydamlık, seçmenlerin ve mali piyasaların, hükümetten şimdiki ve gelecekteki mali durumlarını doğru olarak değerlendirebilmeleri için kamu sektörü dışında cereyan eden işlemlerini de içermek üzere, hükümet işlemleri üzereni uluslar arası karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, zamanında, kapsamlı ve güvenilir bilgiye kolayca ulaşmayı içerir.

Saydamlığın çok çeşitli boyutları vardır. Bunlardan birincisi, mali saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilgisinin var olması demektir. İkincisi, performans saydamlığı ise nihai mal ve hizmet sunumunda etkinliğin (yani mümkün olan en az maliyetle sunulup sunulmadığının veya amaçlanan toplumsal hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının) değerlendirilmesine yarayan veya bu değerlendirmeyi kolaylaştıran bilgilerin sunulmasıdır (Atiyas, 2000:1).

Mali saydamlığı sağlamanın bir gereği olarak 5018 sayılı Kanun; bakanların, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık

performans planları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmelerini zorunlu tutmaktadır. Bunun yanı sıra üst yöneticiler, birim faaliyet raporlarını esas alarak kendi idarelerinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporlarını hazırlamak suretiyle kamuoyuna açıklama zorunluluğu ile karşı karşıyadırlar. Dolayısıyla 5018 sayılı Kanun kapsamında hazırlanması gereken stratejik planlar, idare ve birim düzeyinde düzenlenecek olan performans ve faaliyet raporları, mali saydamlığı sağlamaya yönelik önemli araçlardır (Kesik; 2005:105).

Mali saydamlık uluslar arası kuruluşlarında üzerinde önemli durduğu bir konudur. Dünya Bankası ve OECD gibi kuruluşların yıllık raporlarında mali saydamlık konusuna özellikle değinilmektedir. Özellikle IMF bu konuda “Mali Saydamlıkla İlgili Uygulamalar Tüzüğü” adı altında bir belge yayınlamıştır.

IMF Yönetim Kurulu Ara Komitesi Eylül 1996’da sürdürülebilir küresel büyüme ortaklığını benimseyerek iyi yönetişimin önemini vurgulamış, Eylül 1997’de Hong Kong SAR toplantısında mali saydamlığın iyi yönetişime katkısının büyük olacağını vurgulamıştır. Böylece mali politikaların planlanması ve sonuçları ile ilgili daha bilinçli bir kamuoyunun oluşması, mali politikaların uygulanması konusunda hükümetlerin sorumlu tutulması ve bu sayede makro ekonomik politikaların ve seçimlerin daha iyi anlaşılması ve geçerlilik kazanması mümkün olacaktır. Bu nedenle IMF “Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü’nün” üye ülkelerde uygulanmasını teşvik etmektedir.

Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında mali saydamlık önemli bir araçtır. Yetki ve sorumluluklarının iyi bir şekilde ayrıştırılmaması, bütçe kapsamının kamusal harcama alanının ancak bir kısmını kavraması, muhasebe, raporlama ve kodlama yapısının yetersiz olması ve standartların geliştirilmemesi gibi nedenlerle, Türk kamu mali yönetim sisteminin etkin ve sorumlu bir şekilde çalıştığını söylemek mümkün değildir. Bu anlamda, kısa dönemde kamu mali sistemimizde yapılacak düzenlemelerin başında saydamlığın sağlanması yönündeki çabaların uygulamaya geçirilmesi olmalıdır (Hürcan vd., 1999:103).

Devletin, özellikle kamu kaynaklarının tahsis amacı olması beklenen bütçelerinde ve buna ilişkin diğer mali mevzuatında şeffaflığın sağlanması, bugün makroekonomik

istikrarın sağlanması, yetkin devlete (yönetme kapasitesi yüksek devlete) ulaşılması açısından çok önemli bir ön şart olarak görünmektedir (Dedeoğlu vd., 1999).

IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü'nün getirdiği sistematik yapı içinde geliştirilen öneriler şu şekilde özetlenebilir;

- Bütçe kapsamının genişletilmesi, bunun yasal ve siyasal olarak yapılmasında zorluklar olması halinde kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip mali raporlar hazırlamasının sağlanması ve bunların konsolide edilmesi suretiyle toplam kamu hakkında bilgi edinilmesi,
- Bütçe tahminleri analiz yapmaya ve sorumlulukları tanımlamaya imkân veren bir yapıda hazırlanmalı ve sunulmalı,
- Hükümet işlemlerinin brüt bazda raporlanması böylece kalemlerin gerçekleşmeleri hakkında daha doğru bilgi edinilmesi,
- Yapılan raporlamaların kapsamlı ve güvenilir olması yanında geçmiş dönem sapmalarını göstermesi,
- Yıllık bütçe ve sonuç hesaplarında kullanılan veri ve muhasebe standartlarının açıklanması,
- Mali bilgiler ve raporların düzenli yayınlanması konusunda taahhütte bulunulması,
- Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler ve vergi harcamaları için raporların hazırlanmaya başlanması böylece mali risk analizleri ne imkân tanınması,
- Harcamaya yönelik düzenlemelerin örneğin Devlet İhale Kanunu'nun tüm kamu için uygulanmasının sağlanması, böylece kamu kaynaklarının kullanılmasında uygulanan prosedürlerin standartlaştırılması,
- Mali mevzuatın karmaşık yapısından kurtarılması, basitleştirilmesi bu konudaki gelişmelerle beraber ülkedeki tüm yasal düzenlemelerin teknolojik imkânlarda kullanarak (tasarıların internete konması gibi) kamuoyunda tartışılmasının sağlanması,

3.2.1.1. Mali Saydamlığın Olumlu Etkileri

Mali saydamlığın kamu mali yönetim sistemi üzerindeki olumlu etkileri üç ana başlık altında gösterebiliriz;

3.2.1.1.1. Mali Disiplinin Sağlanması

Saydamlığın en önemli sonuçlarından bir tanesi kamu yönetimine olan güvenin artmasıdır. Saydamlık, toplumun devlet üzerindeki denetimini arttırdığından, saydam bir sistemde devletin kendi kendisini kısıtlayan kurallar koyması, bu kurallara uyacağı konusunda toplumu ikna etmesi ve bu konuda inandırıcı olması daha kolaydır (Atiyas ve Sayın; 2000:52).

Mali saydamlık sorumluluğu güçlendirir ve sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu riskleri arttırır (DPT, 2000:83). Mali politikaların planlanması ve sonuçları ile ilgili daha bilinçli bir kamuoyunun oluşmasına, mali politikaların uygulanmasından hükümetlerin sorumlu tutulmasına ve böylece makroekonomik politikaların ve seçimlerin daha iyi anlaşılmasına ve geçerlilik kazanmasına olanak sağlar (Cansız, 2000:85).

Mali saydamlığın mali disiplin ile ilgili belli başlı yararları şöyledir (Atiyas ve Sayın, 2000:29);

- Bütçeye ilişkin bilgilerin zamanında yayınlanması, devletin hedeflerinin ne olduğu konusunda piyasanın bir değerlendirme yapmasını ve piyasanın kendini buna göre ayarlamasına imkân verir.
- Saydamlık, hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli araçlardan bir olarak demokrasinin hâkim olduğu ülkelerde sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların iktidardan uzaklaştırılmasını sağlar.
- Saydam bir mali sistem, bilgilere tam, doğru ve zamanında ulaşılmasına, hiyerarşi içerisinde kimin ne yaptığının bilinmesine imkân vererek kamu kesiminde sorumluluk dağılımını kolaylaştırır.

3.2.1.1.2. Etkinliğin Sağlanması

Mali saydamlığın etkinlik ile ilgili belli başlı yararları şöyledir (Atiyas ve Sayın, 2000:29);

- Mali saydamlığın açıklığı gerektirmesi, kamu harcamalarında etkinliği artırır.
- Saydamlık kamuoyunun kaynakların nasıl kullanıldığını izleyebilmesini sağlar.
- Milletın devleti daha iyi izleyebilmesi, politikaların, bürokratların kamu yararına daha uygun davranmalarını teşvik ederek, kamusal kaynakların dağılımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirir ve kamu yönetimini yetkinleştirir.
- Genel olarak, saydamlığın yaygın olarak uygulandığı demokratik ülkelerde performans kriteri ön plana çıkar.

3.2.1.1.3. Yolsuzluk ve Rüşveti Önlemesi

Kamuda etkin bir hesap verme sisteminin olmaması yolsuzluk ve rüşveti her zaman tetiklemiştir. Hesap verme sorumluluğu mali saydamlık kavramına bağlı olduğundan, mali saydamlık rüşvet ve yolsuzluğun önüne geçilmesinde etkin bir öneme sahiptir.

Yolsuzluğun ve rüşvetin engellenebilmesi için asıl yapılması gereken toplumun her düzeyine saydamlığın kabul ettirilmesidir. Parlamenteoya ve hükümete, kamuoyuna karşı sorumluluk yüklemek suretiyle, ulusal ve uluslar arası sivil toplum kuruluşları ile işbirliği yapılarak saydam bir kamu mali yönetim sisteminin kurulması ile rüşvet ve yolsuzlukların engellenmesi imkân dâhilindedir (Kurtuluş, 1998:8).

3.2.1.2. Mali Saydamlığın Olumsuz Etkileri

Bilginin ulaşılabilirliğinin sağlanması, bütün bilgilerin merkezileştirilmesi, anlamlı verilerin üretilebilmesi, muhasebe ve raporlama sisteminin mali faaliyetleri değerlendirmeye olanaklı olması zaman ve parasal açıdan bir maliyeti gerektirmektedir.

Mali sistemi sağlıklı olarak işleyen ülkeler, ihtiyatlı ve saydam makroekonomik politikalara dayanan, serbest fakat düzenli sermaye hareketlerini sağlayacak olan daha sağlıklı bir uluslar arası finansal sistemi inşa etme gayreti içerisindeyler. Üstelik bu kuruluşların ve uluslar arası büyük sermaye çevrelerinin savundukları modellerin ve

politikaların, gelişmekte olan ülkelerde saydamlıktan uzaklaşmaya, yolsuzlukların artmasına ve rüşvetin yaygınlık kazanmasına yol açan temellerin atılmasına veya sağlamlaştırılmasına neden olacağı düşünülmektedir (Şalcı, 2005:6).

Saydamlık, genel refaha aykırı olabilen politikalarda belirli bir grubun davranışları sonucu risk taşır. Bu nedenle, kamu maliyesinde saydamlık için en önemli şart olan verilerin açıklanmasının etkinlik tarihinden önce yapılmamasına son derece dikkat edilmelidir (Atiyas ve Sayın, 2000:30-31).

3.2.2. Yetki ve Sorumluluklara İlişkin Düzenlemeler

3.2.2.1. Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğunun klasik hukuki sorumluluk veya mali sorumlulukla herhangi bir ilgisi bulunmamaktadır. Türkçede tam karşılığı olmadığı için “hesap verilebilirlik” veya “hesap verme yükümlülüğü” olarak da adlandırılan hesap verme sorumluluğu, bir cevap verme, açıklamada bulunma yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük ilişkisinde eşit olmayan iki taraf mevcuttur. Taraflardan biri diğerine görev tevdi etmekte, diğeri de bu görevin yapılıp yapılmadığı, yapılamadıysa neden yapılamadığı, verilen paranın nasıl harcadığı, tamamının harcanıp harcanmadığı, görevin gerektirdiği amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı, hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için mümkün olan her şeyin yapılıp yapılmadığı ve geçmiş deneyimlerin ışığında nelerin iyi gittiği nelerin iyi gitmedi hususlarında cevap vermekte, durumunu açıklamakta, rapor etmektedir. Yeni kamu yönetim anlayışının çok yeni kavramlardan biri olan hesap verme sorumluluğu bir raporlama faaliyet olup, bir görev icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevin nasıl yerine getirildiği hususunda açıklamada bulunma sorumluluğudur (Baş, 2005:3).

5018 sayılı Kanun ile birlikte getirilen en önemli yeniliklerden birisi, hesap verme sorumluluğudur. Bu bağlamda, idareler tarafından hazırlanan faaliyet raporları Sayıştay tarafından değerlendirilecek ve TBMM’ye rapor sunulacak ve TBMM’ye sunulan raporlar ve değerlendirmeler, kamu idarelerinin kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin hesap verme sorumluluklarının yasama organında görüşülmesine temel teşkil edecektir (Yüksel, 2005:5).

Hesap verme sorumluluğu; kişinin görevlerini yerine getirip getirmediğinin hesabını verme zorunluluğudur. Yönetim açısından bakıldığında hesap verme sorumluluğu ise, böyle bir sorumlulukla birlikte yöneticilerin programlarını geleceğe yönelik olarak bildirme taahhüdünü de içermektedir. Bu anlamda hesap verme sorumluluğu, kaynakları yönetenlerin programlarının etkinliğini ortaya koyarken sağlam bir bilgi sistemine sahip olmalarını da gerektirir (Kesik; 2005:106).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile hesap verme sorumluluğunun sağlanması amaçlanmıştır. Kanun gereği, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek hükme bağlanmıştır. Bunların yönetim ve hesap verme sorumluluklarının TBMM tarafından görüşülüp değerlendirileceği öngörülmüştür (Saraç, 2006:8).

Kanun hesap verme sorumluluğunu dört başlık altında toplamaktadır. Bunlar; harcama birim yetkisinin sorumluluğu, üst yöneticinin sorumluluğu, bakanın sorumluluğu ve hükümetin sorumluluğudur.

5018 sayılı Kanun'un 41. maddesine göre, harcama birimi yetkilisinin kendi performansını değerlendirmesi gerekmektedir. Böylelikle üst yöneticiye hesap vermiş olacaktır. Üst yöneticinin de, Bakan'a karşı idari olarak hesap verme zorunluluğu vardır. Bu sorumluluk, idare performans programının faaliyet raporunda yer alan çıktı ve sonuçlarla karşılaştırılması suretiyle yerine getirilir. Faaliyet raporunda üst yönetici idaresi ile ilgili olarak performans değerlendirmesini yapar. Bu değerlendirme önceden tespit edilen stratejik amaç ve hedeflere ilişkin yıllık uygulama sonuçlarına yani performans hedeflerine ulaşmış olup olmadığını ortaya koyar.

Bakanlar, Başbakan ve parlamentoya karşı siyasi olarak hesap vermek zorundadırlar. Bu hesap verme, bakanlığın bir yıllık faaliyetinin, hükümet programı, kalkınma planı ve yıllık program ile idarenin stratejik planında yer alan hedeflere ulaşmış olup olmadığı ve kamuoyunun beklentilerini karşılamadaki başarısı bakımından, performansının değerlendirilmesidir. Performans programları ve faaliyet raporları, bakanların kendi faaliyetleri ile ilgili bu sorumluluklarını yerine getirmeleri ve ayrıca kamuoyunun idare

faaliyetleri hakkında bilgilendirilmeleri bakımından birer araçtır. Hükümet ise, parlamentoya ve kamuoyuna karşı hesap vermek zorundadır. Bu hesap verme, yürütme tarafından hazırlanan faaliyet raporları ve Sayıştay tarafından hazırlanan değerlendirme raporları ve genel uygunluk bildirimini ile yerine getirilir (Kesik, 2005:106).

Hesap verme sorumluluğu kamu mali yönetimi anlayışında kullanılan yeni kavramlardandır. Özellikle mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu birbirinin tamamlayıcısı, olmazsa olmaz öğeleridir. Türk mali sistemine en dar anlamıyla giren “accountability” kavramı “negatif içerikli ele alındığında kontrol ve cezalandırmayı, pozitif içerikli ele alındığında ise kamuoyunu, yönetimin belirlediği hedefler ve hedeflere ulaşmak için kullanılacak kaynaklar konusunda detaylı olarak bilgilendirmeyi tanımlamaktadır (Özyıldız, 2000:77).

Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tümüyle 1050 sayılı Kanunun arka planında bıraktığı etkinlik, verimlilik, saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramları üzerine oturuyor görünmektedir. Ancak, hesap yargısı önünde hesap verme ilkesi terk edilmekte; kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında, muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında etkinlik verimlilik ve hukuka uygunluk bakımından sorumlu olmak ve bunu yetkili merciler önünde açıklamak anlamında bir hesap verme sorumluluğu anlayışı getirilmektedir (Bayar, 2004:48).

Bayar’a göre, kamusal kaynak ve yetki kullananların bağlı oldukları üst yöneticilere ve hükümete (yönetmelik), parlamentoya (siyasal) ve kamuya (demokratik-etik) hesap vermelerine yönelik düzenlemeler getirilmesi Devlet sistemimizde eksikliği hissedilen, geç kalınmış düzenlemelerdir. Mevcut yasalar çerçevesinde bunların yapılması, tam ve kâmil manada olmasa bile, mümkün idi. Yine de bu kanunla konunun daha tutarlı bir temele oturtulmuş olması bir artı sayılabilir. Ancak, kanun yargı raporlamasını ve hesap yargısını işlevsiz kılacak, adeta ortadan kaldıracak hükümler getirmektedir. Bunun yanında, Sayıştay’ın hesap yargısı olmayan bir denetim kurumu halinde, çağdaş gelişmelere paralel olarak yeniden yapılandırılması gerektiği yönünde yetkililerin basına yansıyan açıklamaları mevcuttur. Öngörülen, açıklama ve bilgi sunma zorunluluğu anlamında hesap verme sorumluluğunun, yargı karşısında hesap verme sorumluluğu yerine konulması hiçbir şekilde kabul edilemez.

3.2.2.2. Bakanların ve Üst Yöneticilerin Sorumluluğu

Yasada mali kontrol ve bütçe işlemleri ile ilgili olarak siyasi sorumlulukla yönetsel sorumluluk yeniden tanımlanmış ve sistemde siyasi ve bürokratik roller değişime uğramıştır. Kamu üst yöneticileri mali yönetim ve kontrol mekanizmasında ön plana çıkmıştır. Bütçelerin uygulanması başta olmak üzere temel azı konularda inisiyatif ve sorumluluk siyasi otoriteden alınarak bürokrat olana kamu üst yöneticilerine geçmiştir (Ergenoğlu ve Yılmaz, 2005:1).

Bakanların hesap verme sorumluluğu 5018 sayılı Kanun'un 10. maddesinde şöyle düzenlenmiştir; *“Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlarına uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanı'na, mahalli idareler için İçişleri Bakanı'na aittir.*

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludur.

Bakanlar, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.

Bu madde ile bakanların nelerden sorumlu tutulacaklarına dair çok açık düzenlemelere gidilmiştir. Bakanların parlamentoya karşı hesap vermeleri, parlamento tarafından kullanılmasına izin verilen kaynağa karşılık hangi sonuçları elde etmeyi hedeflediğini taahhüt ve beyan etmesi şeklinde gerçekleşiyor. Madde metnine dikkat edilirse kamu kaynağını kullanımında etkinlik ve verimlilik ilkeleri yine göze çarpmaktadır. Bu ilkelerin gerçekleştirilebilmesi için kurumlardan yıllık performans planları yapmaları istenmektedir. Performans planlarında, amaçlar ve hedefler açıkça ortaya konulur. Bunların gerçekleştirilmesi için belirlenen stratejiler ve gerekli kaynaklar net olarak ortaya konulmalıdır. Öte yandan 10. maddenin 3. fıkrasında yer alan; hazırlanan

performans planlarının her mali yılın ilk ayında kamuoyu ile paylaşım zorunluluğu, bakanların vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğunu düzenlemiştir.

İlgili bakanların kamu kaynaklarını belirlenmiş ilkelere göre kullanılması hususunda Başbakana ve TBMM'ye karşı sorumlulukları vardır. Bakanlar her yıl hazırlanmış oldukları performans programları ve faaliyet raporlarını Başbakana sunacaklardır. Önceden belirlenmiş hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı da bu raporlarda ortaya çıkmış olur. Hükümet ise parlamentoya ve kamuoyuna karşı hesap vermek zorunda bırakılmıştır. Bu hesap verme uygulaması yürütme tarafından hazırlanan faaliyet raporları, Sayıştay tarafından hazırlanan değerlendirme raporları ve Genel Uygunluk Bildirimi ile yerine getirilir (Mutluer vd., 2005:141).

Kanunun 11. maddesinde üst yöneticilerin sorumluluğu şu şekilde düzenleniyor; *“Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.*

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kapıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi, mali kontrol yetkilisi ve iç denetçiler ile muhasebe yetkilisi aracılığıyla yerine getirirler.

Dikkat edilirse, kanunla birlikte üst yöneticilere mali yönetim sistemi içerisinde önemli bir rol verilmekte ve bu roller ile bağlantılı olarak sorumlulukları tanımlanmaktadır. Kamu idarelerinde en üst yöneticiler üst yönetici olarak tanımlanmıştır. Dikkat edilmesi gereken diğer bir nokta Milli Savunma Bakanının hem üst yönetici hem de Bakan sıfatına sahip olmasıdır. Milli Savunma Bakanı hem üst yönetici hem de Bakan olarak sorumluluk taşımaktadır.

Üst yönetici konumundaki kişilerin sorumlulukları doğrudan bağlı buldukları Bakan'a karşıdır. Ancak mahalli idarelerde kendi meclislerine karşı sorumluluk durumu bulunmaktadır. Üst yönetici; idarelerin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlusu buldukları kamusal kaynakların etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde elde edilmesi ve kullanımı sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının engellenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesinden, izlenmesinden, idari faaliyet raporunun hazırlanıp ilgili yerlere gönderilmesinden sorumludur. Bu sorumluluklar mali olmayıp, idari sorumluluktur. Kanunun faaliyet raporları başlıklı 41. maddesinde de bu sorumluluğun idari sorumluluk olduğu belirtilmiştir.

Kamu idareleri faaliyet raporlarının düzenlenmesi ile bu işlemlere ilişkin diğer esas usuller hakkında yönetmeliğin birim faaliyet raporu başlıklı 11. maddesinde "Bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar birim faaliyet raporlarını hazırlayarak üst yöneticiye verir." İdare faaliyet raporu başlıklı 12. madde de ise "Üst yönetici, birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hazırlayarak izleyen mali yılın en geç Nisan ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına gönderir ve kamuoyuna açıklar." denilmiştir. Ayrıca, 41. maddede "TBMM bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur" denilmek suretiyle, üst yöneticilerin yönetsel hesap verme sorumluluklarına örtük biçimde değinilmektedir. Bununla birlikte, harcama yetkililerinin de üst yöneticilerle içsel hesap verme sorumluluk ilişkisinin bulunduğu aynı maddeden anlaşılmaktadır.

1050 sayılı Kanun'a göre ita amirleri, mali yönden bütçe uygulamalarını izlemek ve gözetmek, kamu giderlerinin ödetmek konusunda görevli ve yetkili idiler. Bu konumlarının gereği olarak da harcama sürecinin her aşamasında işlemlere katılmakta ve yönlendirmekte idiler. Bunun yanı sıra ita amirleri sahip oldukları hiyerarşik yetkileriyle ve idari yöntemlerle de işlem ve eylemleri izlemekte idiler. Oysa yeni kanun

üst yöneticileri bütçe uygulamasından sorumlu tutmakta, fakat işlem sürecinden koparmaktadır. Üst yönetici bu sorumluluğun gereklerini yerine getirirken, harcama yetkililerinden ve diğer görevlilerden gelecek raporlara bağlı kalacaktır. Üst yöneticinin gözetim yükümlülüğünün, uygulama sorumluluğu haline getirilmesi ve üstüne uygulamanın dışına itilmiş olması, onları epey bir sıkıntıya koyacak gibi görünmektedir (Bayar, 2004:55).

3.2.2.3. Harcama Yetkilisinin Sorumlulukları

Harcama yetkilisinin sorumlulukları 5018 sayılı Kanun'un 31. maddesinde (5436 sayılı Kanun ile değişikliğe uğrayarak) şu şekilde düzenlenmiştir;

“Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Ancak, teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığı'nın, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine yürütülebilir.

Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibariyle harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.”

5018 sayılı Kanunda harcama yetkilisi, kendisine bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama biriminin en üst yetkilisi olarak tanımlanmışken, 5436 sayılı Kanun ile bu tanım,

teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idareler dikkate alınarak genişletilmiştir. Böylece harcama yetkisinin, zorunlu hallerde üst yönetici veya belirleyeceği kişiler tarafından kullanılabilmesi sağlanmıştır (Öztürk, 2006:14).

Yürürlükten kalkan 1050 sayılı Kanunda harcama sürecindeki sorumlular, tahakkuk memuru, sayman, ita amiri ve kanunun 22. maddesinde sayılan görevlilerdir. 1050 sayılı Kanunun 22. maddesinde iadesini bulan kişi borçlarının ödenmesinden sorumlu olanlar hariç tutulduğunda, kusursuz sorumluluk bağlamında harcama sürecinde yer alan sayman ve tahakkuk memurlarıdır. Sorumluluk üstlenme halinde bu sorumluluk ita amirlerini de kapsamaktadır. Diğer yandan kanunun 22. maddesindeki şartlarda ilgililerin sorumluluğu da söz konusudur. Kısaca 1050 sayılı Kanundaki mali sorumluluk temelinde kusursuz sorumluluğa dayanmakta olup, sorumlular görev ve unvan itibariyle sınırlandırılmıştır (Kızılkaya, 2004b:25).

1050 sayılı yasaya göre harcama sürecindeki ikinci görevli grubu tahakkuk memurlarıdır. Tahakkuk memurları, ödeneklerin yerinde ve zamanında kullanılmasından, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından, programlanmış hizmetlerin zamanında ve tam olarak yerine getirilmesinden sorumlu kimseler (birim amirleri) şeklinde tanımlanmışlardır (1050\22-A). Tahakkuk memurları, Devlet gelirlerini ve giderlerini mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirmekle görevli ve düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve yasala uygunluğundan sorumlu tutulmuşlardır (1050\13). Bu görevliler yeni kanunda “harcama yetkilisi” olarak adlandırılmış ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin en üst yöneticisi olarak tanımlanmışlardır (5018\31).

Bu ifadelerden hem 1050 sayılı Kanunda hem de 5018 sayılı Kanunda aynı kişilerin kast ve işaret edildiği anlaşılmaktadır. Farklı olan özellik, harcama yetkilisinin aynı zamanda ödetme yanı ita emri yetkisinin de bulunmasıdır. Tahakkuk memurları gerçekleştirdikleri iş, hizmet veya alımların bedellerini ödetmek konusunda ita amirlerinin verile emrini imzalamasına ihtiyaç duymakta idiler. Bu yeni düzenlemenin, işleri çabuklaştırması ve işi gören, hizmeti yürüten, alıma yapan yetkilinin, giderin ödetilmesini de sağlama imkânına kavuşturulması gibi üstün bir yanı bulunmaktadır.

Buna karşılık kamu idaresi üst yöneticisini işlem sürecinden koparmak, onu bir kenara koymak gibi bir sakıncası vardır (Bayar, 2004:54).

1050 sayılı yasaya göre ita amirinin yalnızca sorumluluk üstlenme hali ve gözetim yükümlülüğünden dolayı sorumluluğu vardı, 5018 sayılı kanunda ise harcama yetkilisi, verdiği harcama talimatından sorumlu tutulmuştur. Kanundaki düzenlemeye göre harcama talimatında yer alan hususlar nedeniyle bir kamu zararı doğacak olursa harcama yetkilisi bundan mali olarak sorumlu olacaktır. Harcama yetkililerinin sorumluluğu işlemin niteliğine göre hem idari hem de mali sorumluluk olabilecektir (Kaya, 2006:10).

Harcama yetkilisinin sorumluluğunun harcama talimatı ile sınırlandırılması onu adeta dokunulmaz kılmaktadır. Mevzuata aykırı talimat vermek söz konusu olmayacağına ve aksine davranış suç teşkil edeceğine göre, doğru talimatlar karşısında harcama yetkilisine mali sorumluluk yüklemek mümkün olmayacaktır. Harcama yetkilisine sadece verdiği talimattan dolayı değil; bu talimatın uygulanması sonucu doğan yolsuzluk ve usulsüzlüklerden dolayı da hesap sorulması ve hakkında hüküm tesis edilebilmesi gerekmektedir (Bayar, 2004:54).

1050 sayılı Kanuna göre tahakkuk memuru ve sayman asıl sorumlu olurken kanunda sayılan diğer sorumlular ise özel hallerde sorumlu tutulabilmekteydi. Herhangi bir yanlış ya da hatalı ödeme durumu oluştuğunda sayman ve tahakkuk memurunun kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın ödenen tutar tamamen tazmin edilmeye çalışılmaktaydı. Saymanın mali konular haricinde uzmanlık bilgisi gerektiren harcama hatalarını tespit edememesinden dolayı “kusursuz sorumlu” tutulması 1050 sayılı Kanunun aksayan en önemli yönlerindedir.

5018 sayılı Kanun’a ekli III sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimlerinde harcama yetkilileri görev ve unvanları itibarıyla aşağıdaki gibi saptanmıştır.

Tablo 1. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Bakanlık (Milli Savunma Bakanlığı Hariç)	Müsteşar	Genel Müdürlük Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Başkanlık Özel Kalem Müdürlüğü Savunma Sekreterliği Müşavirlik	Genel Müdür Kurul Başkanı Daire Başkanı Başkan Özel Kalem Müdürü Savunma Sekreteri Müşavir
Müsteşarlık	Müsteşar	Genel Müdürlük Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Başkanlık Savunma Uzmanlığı Müşavirlik	Genel Müdür Kurul Başkanı Daire Başkanı Başkan Savunma Uzmanı Müşavir
Genel Müdürlük	Genel Müdür	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı	Kurul Başkanı Daire Başkanı

		Başkanlık Müdürlük Savunma Uzmanlığı Savunma Sekreterliği Müşavirlik Akademi Başkanlığı Birim	Başkan Müdür Savunma Uzmanı Savunma Sekreteri Müşavir Akademi Başkanı Birim Amiri
Başkanlık	Başkan	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Savunma Uzmanlığı Savunma Sekreterliği Müşavirlik	Kurul Başkanı Daire Başkanı Savunma Uzmanı Savunma Sekreteri Müşavir
Genel Sekreterlik	Genel Sekreter	Müstakil Daire Başkanlığı	Daire Başkanı
Yüksek Mahkemeler ve Sayıştay	Başkan	Genel Sekreterlik Özel Kalem Müdürlüğü	Genel Sekreter Özel Kalem Müdürü

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,

Tablo 2. Özel Bütçe Kapsamındaki İdarelerde Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Üniversite ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	Rektör	Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Fakülte Yüksekokul Meslek Yüksekokulu Enstitü Hastane Merkez Bölüm	Genel Sekreter Daire Başkanı Hukuk Müşaviri Dekan Müdür Müdür Müdür Başhekim Müdür Başkan
Müsteşarlık	Müsteşar	Müstakil Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği	Daire Başkanı Hukuk Müşaviri
Genel Müdürlük	Genel Müdür	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Müdürlük	Kurul Başkanı Daire Başkanı Müdür Savunma Uzmanı

		Savunma Uzmanlığı Savunma Sekreterliği Hukuk Müşavirliği Şube Müdürlüğü	Savunma Sekreteri Hukuk Müşaviri Şube Müdürü
Merkez	Merkez Başkanı	Genel Sekreterlik Başkanlık Müdürlük Hukuk Müşavirliği Kurul Şube Müdürlüğü	Genel Sekreter Başkan Müdür Hukuk Müşaviri Kurul Başkanı Şube Müdürü
Başkanlık	Başkan	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Özel Kalem Müdürlüğü Savunma Uzmanlığı Sivil Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Müdürlük Şube Müdürlüğü Genel Koordinatörlük Koordinatörlük Grup Başkanlığı	Kurul Başkan Daire Başkanı Özel Kalem Müdürü Savunma Uzmanı Sivil Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Müdür Şube Müdürü Genel Koordinatör Koordinatör Grup Başkanı

Kurum	Başkan	Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Enstitü Müdürlük	Genel Sekreter Daire Başkanı Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Müdür Müdür
Kurul	Kurul Başkanı	Genel Sekreterlik Üniversitelerarası Kurul	Genel Sekreter Üniversitelerarası kurul başkanı
Enstitü	Başkan veya Müdür	Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Özel Kalem Müdürlüğü Sivil Savunma Uzmanlığı Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Müdürlük Koordinatörlük Şube Müdürlüğü	Genel Sekreter Daire Başkanı Özel Kalem Müdürü Sivil Savunma Uzmanı Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Müdür Koordinatör Şube Müdürü
Hastane	Başhekim	Savunma Sekreterliği Müdürlük	Savunma Sekreteri Müdür

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,

Tablo 3. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Başkanlık	Başkan	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Amirlik Savunma Uzmanlığı Müşavirlik Uzmanlık	Kurul Başkanı Daire Başkanı Amir Savunma Uzmanı Müşavir Uzman
Genel Müdürlük	Genel Müdür	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Savunma Uzmanlığı Sivil Savunma Birimi	Kurul Başkanı Daire Başkanı Savunma Uzmanı Sivil Savunma Uzmanı

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

3.2.2.4. Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumlulukları

5018 sayılı Kanununun 33. maddesine göre; bütçeden bir harcamanın yapılabilmesi, iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının ya da gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olmasını gerektirir. Giderlerin

gerçekleştirilmesi harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması ve tutarın hak sahiplerine ödenmesiyle tamamlanır (Edizdoğan, 2007:352).

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Kısaca, gerçekleştirme görevlilerinin bedeli bütçeden ödenek bir iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alınmasında veya gerçekleştirilmesinde görevlendirilmeleri sorumlu olmaları için yeterli görülmüştür. Ayrıca, görevlendirildikleri işlerle ilgili kamu zararı olduğu durumlarda zararı kanuni faiziyle birlikte ödemekle yükümlüdürler. Bu görevlilerin kamu zararı dışındaki sorumlulukların tespiti ise genel hükümlere tabidir (Kaya, 2006:13).

5018 sayılı Kanun'un 8. maddesinde her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar için hesap verme sorumluluğu genel olarak düzenlenmiştir. Gerçekleştirme görevlileri, 1050 sayılı Kanun'dan farklı olarak, yaptıkları ve yapmaları gereken iş ve işlemlerden dolayısıyla sorumlu tutulmuşlardır. Harcama talimatından ödeme aşamasına kadarki süreç içerisinde işlemleri yürütenlerin düzenledikleri belgenin doğruluğundan sorumlu olmaları kabul edilmiştir.

3.2.2.5. Muhasebe Yetkilisinin Sorumlulukları

5018 sayılı Kanun Saymanların sorumluluğu açısından 1050 sayılı Kanun'a göre biraz daha rahatlık getirmiş, her şeye bakan, her şeyi kontrol eden ve bundan dolayı da her şeyden sorumlu olan eski sayman tanımı kaldırılmış yerine muhasebe yetkilisi tanımı getirilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 61. maddesi muhasebe yetkilisini şu şekilde tanımlar; "Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu olan kişidir."

Kanunda belirtilen muhasebe hizmetleri; gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve para ile ifade edilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanmasıdır (Edizdoğan, 2007:352).

Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu, incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır. 1050 sayılı Kanun'un uygulanmasında, saymanlar ödeme yapmadan önce uygunluk denetimi yaparak Sayıştay'a karşı mali olarak sorumlu iken, 5018 sayılı Kanun'un uygulanmasında muhasebe yetkililerinin, ödeme evrakı üzerinde yapılan ödemenin mevzuata uygunluğunu denetlemek gibi bir görevi bulunmamaktadır. Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu sadece 5018 sayılı Kanun'un 61. maddesinde belirtilen kontrol ile sınırlıdır (Mutluer v.d., 2005:236). Ödeme emri belgesi ve ekli belgeler üzerinde; yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında belirtilen belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür (Edizdoğan, 2007:353).

5018 sayılı Kanundan önce, tahakkuk müzekkeresi ve verile emrine bağlanmış bir harcama evrakı (Maliye başkanı bulunan kurumlarda) Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışan maliye başkanı, bütçe dairesi başkanı ve sayman tarafından uygunluk denetimine tabi tutulmaktaydı. Ancak yeni sistemde, uygunluk denetimi sadece harcama yetkililerince yönetim sorumluluğu çerçevesinde yerine getirilecek, böylelikle yöneticilere hareket serbestisi tanınmış ve yetki-sorumluluk dengesi kurulmuş olacak, aynı zamana kamu hizmetlerinin sunumunda gereksiz gecikmelerin de önüne geçilmiş olacaktır (Mutluer v.d., 2005:236).

1050 sayılı Kanun'a göre yönetim dönemi hesabı Sayıştay'a verilirken, 5018 sayılı Kanun'a göre yönetim dönemi hesabı yetkili mercilere verilecektir. Muhasebe yetkililerinin idarenin karar ve işlemleri hakkında mali, hukuki, cezai sorumlulukları bulunmayacak, dolayısıyla Sayıştay'a defter ve belgeleri denetim için ibraz etmekten öde bir hesap vermeyeceklerdir. Diğer bir ifadeyle belge noksanı, yetkili imzaların bulunmaması, maddi hata ve hak sahibinin kimliği gibi konularda, bu kanunda ve 657 sayılı kanunda öngörülen yaptırımlar uygulanmayacaktır. Bu konularda gerekli özeni göstermemekten dolayı bir kamu zararına da sebep olunmuş ise bu da genel hükümlere göre tazmin edilecektir. Bu durum Sayıştay tarafından müeyyidelendirilemez, zira bu eylemler sayman sorumluluğunu gerektirir nitelikte değil, idari disiplin suçlarıdır (Bayar, 2004:53).

1050 sayılı Kanun'a göre devlet, alacağının tahsili ve takibinde saymanın kusurlu bulunması halinde alacağını saymandan tahsil etmeye hükmetmekteydi. Bu kanun genel

olarak “kusursuz sorumluluk” ilkesini benimsemişti. Saymanlar, hukuka aykırı ödemelerden dolayı kusurları olmasa dahi sorumlu tutulmuşlardır. 5018 sayılı Kanun ile birlikte muhasebe yetkililerinin yani saymanların ödeme belgeleri üzerinde yapacakları kontroller azaltılmış ve kontrol edemedikleri işlemlerden dolayı sorumlu tutulmaları uygulaması sona ermiştir.

1050 sayılı Kanun’a göre; ita amirliği, saymanlık ve tahakkuk memurluklarından ikisi bir kişide birleşmiyordu. 5018 sayılı Kanun’a göre harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşmeyeceği hükmü getirilmiştir. Bu değişikliğe göre muhasebe yetkilisi bir ödeme emri belgesinde aynı zamanda gerçekleştirme görevlisi olarak da görevli olup imzalayabilecektir.

Muhasebe yetkililerinin görev ve yetkileri şu şekildedir (Resmi Gazete:26056);

1. Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuata göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek. Yönetmeliğin 32. maddesinde muhasebe yetkililerinin, idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının yükümlüleri ve sorumluları adına ilgili hesaplara kaydedilerek tahsil edilmesinden sorumlu olduğu belirtilmiştir. Ayrıca alacağın tahsilinde ihmali görülen muhasebe yetkililerinin, alacaklı kamu idaresince, ihmali görülen muhasebe yetkilisinin bağlı olduğu kamu idaresi üst yöneticisine bildirileceği hükmedilmiştir.
2. Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek.
3. Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek. Muhasebe yetkilisi genel hükümlere göre sorumlu olacaktır. Yangın, sel, deprem gibi afet halleri ile savaş veya askeri ve idari sebeplerle tahliye ya da hırsızlık gibi nedenlerle vezne ve ambarlarda kayıp veya noksanlık meydana gelmesi halinde, muhasebe yetkililerince durumun derhal en yakın amire yazılı olarak bildirileceği, olaya ilişkin delillerin kaybolmaması için gerekli tedbirleri alması gerektiği, sorumluluğunun ibrası için, olayın öğrenildiği günden itibaren en geç 15 gün içerisinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Bakanlığa, diğerlerinde ise ilgili kamu idaresine başvurması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda muhasebe yetkilisinin

sorumluluğunun, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığı üst yöneticisinin, kapsama dâhil diğer kamu idarelerinde ise ilgili kamu idaresinin üst yöneticisinin görüşleri alınarak Sayıştay tarafından hükme bağlanacağı belirtilmiştir.

4. Yukarıdaki bentlerde sayılan işlemlere ve diğer mali işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek. Yönetmeliğin 28. maddesinde, bir ekonomik değer yaratılması, başka bir şekle dönüştürülmesi, mübadeleye konu edilmesi, el değiştirmesi veya yok olmasının mali işlem olarak kabul edildiği ve bütün mali işlemlerin muhasebe yetkililerince muhasebeleştirileceği, her muhasebe kaydının bir belgeye dayandırılmasının zorunlu olduğu belirtilmiş olup muhasebeleştirme işlemlerinin, idarelerin tabi olduğu muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen muhasebeleştirme belgeleri ile yapılacağı hüküm altına alınmıştır.
5. Gerekli bilgi ve raporları, Bakanlığa, hizmet verilen ilgili kamu idaresinin harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğer mercilere muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen sürelerde düzenli olarak vermek. Yönetmeliğin 33. maddesinde muhasebe yetkililerinin defter ve belgeleri düzenlemesinde ve bunların Sayıştay'a ve ilgili kamu idarelerine göndermesinde, kamu idarelerinin tabi oldukları muhasebe yönetmeliklerinde yer alan usul ve esaslar ile Sayıştay tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yapacağı belirtilmiştir. Yönetmeliğin 34. maddesinde ise muhasebe yetkililerinin mali raporları düzenlemesi ve göndermesi işlemlerinin aynı esas ve usuller çerçevesinde yapılacağı ve söz konusu raporların mevzuatında belirtilen sürelerde tam ve doğru olarak ilgili kamu idaresine, Bakanlığa ve Sayıştay'a gönderilmemesi halinde; durumun, muhasebe yetkilisinin bağlı olduğu kamu idaresi üst yöneticisine yazılı olarak bildireceği, verilen ek süre içerisinde de gönderilmesi halinde ilgili muhasebe yetkilisi hakkında disiplin hükümleri uygulanmasının talep edileceği hüküm altına alınmıştır. Yönetmeliğin 36. maddesinde yönetim dönemi hesabının, görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından, mevzuatında belirtilen süre içerisinde yetkili mercilere verileceği

yönetim dönemi hesabı dosyasının bir örneğinin de muhasebe biriminde saklanacağı belirtilmiştir.

6. Vezne ve ambarların kontrolünü ilgili mevzuatında öngörülen sürelerde yapmak.
7. Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak.
8. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasebe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek.
9. Hesabını kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak. Yönetmeliğin 35. maddesinde muhasebe yetkililerinin, yerlerine atanan veya görevlendirilen asil veya vekil muhasebe yetkilisi göreve başlamadan ve hesabını bunlara devretmeden görevlerinden ayrılamayacakları ancak, görev alanların içerisinde yapacakları kontrol ve incelemeler için, işlemlerden doğacak sorumluluk kendilerine ait olmak üzere en çok bir gün süre ile yerlerine vekil tayin edilmeden görevlerinden ayrılacakları, mali yılı sona ermeden herhangi bir nedenle görevinden ayrılan muhasebe yetkilisinin, hesabını, yerine gelen muhasebe yetkilisine devredeceği, devir süresinin yedi gün olduğu belirtilmiştir.
10. Yönetmeliğin 26. maddesinde muhasebe yetkililerinin görev, yetki ve sorumluluklarını, kanunlarla kendilerine verilen görev ve yetkilerinden bir kısmını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslara göre yardımcılarını devredebilecekleri devrettikleri görev ve sorumlulukların, yardımcılar tarafından usulüne uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini gözetmekle yükümlü oldukları belirtilmiştir.
11. Muhasebe birimini yönetmek.
12. Diğer mevzuatla verilen görevleri yapmak, olarak sayılmış ve sayılan hizmetlerin zamanında yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Muhasebe yetkililerinin sorumlulukları şu şekildedir (Resmi Gazete:26056);

1. Mutemetleri aracılığıyla aldıkları ve elden çıkardıkları para ve parayla ifade edilen değerler ile bunlarda meydana gelen kayıplardan,
2. Ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu aşamalarında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesi ve kontrolünden,
3. Yersiz ve fazla tahsil edilen tutarların ilgililerine geri verilmesinde, geri verilecek tutarın, düzenlenen belgelerde öngörülen tutara uygun olmasından,
4. Ödemelerin, ilgili mevzuatın öngördüğü öncelik sırası da göz önünde bulundurularak, muhasebe kayıtlarına alınması sırasına göre yapılmasından,
5. Rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklardan,
6. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol etmekten,
7. Yetkili mercilere hesap vermekten sorumludurlar,
8. Muhasebe yetkilileri ödeme emri belgesi ve ekleri ile ön ödemeler ile geri verilecek para ve para ile ifade edilen değerlere ilişkin olarak düzenlenen muhasebeleştirme belgeleri ve ekleri üzerinde; yetkililerin imzası, ödemenin çeşidine göre ilgili mevzuatında belirlenen belgelerin tamam olması, maddi hata bulunup bulunmadığı, hak sahibinin kimliği hususları dışında kontrol ve inceleme yapamayacak, ödemelerde ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamayacak, bu konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamayacak ve ödemeye zorlanamayacaktır. Muhasebe yetkililerinin bu Kanun'a göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.
9. Ödeme emirleri, muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren, en geç dört iş günü içinde incelenecek, uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek hak sahiplerinin banka hesabına aktarılacak, eksik veya hatalı olanların tespit

edildiği günü izleyen iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilecek, hata veya eksiklikleri tamamlanarak tekrar muhasebe birimine verilenler, en geç iki iş günü sonuna kadar incelenerek muhasebeleştirme ve ödeme işlemi gerçekleştirilecektir.

10. Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderlerin, muhasebe kayıtlarına alma sırasına göre ödenmesinden, ancak, kanunlar gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken sırasıyla vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme zammı ve faiz doğuracak ödemelere ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilmesinden sorumludurlar. Hata veya noksanlığı nedeniyle iade edilen ve tamamlanarak muhasebe birimi kayıtlarına giren ödeme emri belgeleri tutarı, yeni giriş sırasına göre ödenecektir. Giderlerin ödenmesinde öncelik sıralaması mali mevzuatımıza yeni getirilen düzenlemelerden biridir.

5018 sayılı Kanun'a göre muhasebe yetkilisi kontrolünde bulunan konulardan dolayı kamu zararına neden olursa zararın oluştuğu tarihten itibaren faiziyle birlikte kendisinden tahsil edilir. Söz konusu kamu zararı suç teşkil ediyorsa adli ve idari yaptırımlar ayrıca uygulanacaktır.

3.2.2.6. Ön Mali Kontrol Yetkilisi ve Görevleri

Avrupa Birliğinin mali kontrole ilişkin olarak “Kamu İç Mali Kontrolü (Public Internal Financial Control)” (PIFC) yaklaşımı kullanılmaktadır. İç mali kontrol geniş bir kavramdır ve içeriği oldukça fazla alanı kapsamaktadır. Kamu iç kontrolü, harcama birimlerinin ilgili mevzuata, bütçe tanımlamaları ve kurallarına, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, ilkelerine ve tutumluluğa uymalarını sağlamak amacıyla hükümet ve yetkili kuruluşlar tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır (Arcagök, 2005:84).

“Ön mali kontrol” kavramı AB müktesebatına uygun olarak “harcama öncesi kontrol” kavramının yerine gelmiştir. Ön mali kontrol 5018 sayılı Kanun'un temel unsurlarından

birini oluşturmaktadır. Bu kanun ile birlikte ödeme aşamasında yapılan uygunluk kontrolü uygulaması kaldırıldı. Bunun yerine ön mali kontrol görevi idarelerin kendilerine verildi.

5018 sayılı Kanun'a göre; ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasından yapılacak asgari kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilecektir (md.58).

1050 sayılı Kanunun yürürlükte olduğu önceki uygulamaya göre, ön mali kontrol görevi şöyleydi; harcamayı gerektirecek taahhüt ve sözleşme tasarıları vize için Maliye Bakanlığı'na gönderilirdi. Maliye Bakanlığı vizesinden ayrı tutulacak taahhüt ve sözleşmeler ilgili yıllarına ait bütçe kanunlarında yer alırdı. Kuruluşların gider taahhütlerini kontrol etmek ve hesaplarını tutmak, bunlara ilişkin sözleşme tasarılarını vize etmek Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün görevleri arasındaydı.

Ayrıca, 1050 sayılı Kanunun 110. maddesinde muhasebe müdürlerinin her türlü gider yükleme belgelerini icradan önce görüp bütçe, kanunlar ve diğer mevzuata uygunluğu açısından Bakana görüş bildirmeye ve bakanlıkça bu görüş dikkate alınmadığı zaman 24 saat içinde durumu Maliye Bakanı'na duyurmak zorundadır. Aynı kanunun 81. maddesinde ise giderler üzerinde sayman incelemesi yapılması gerektiği belirtilmiştir. “Buna göre saymanlarca gider belgeleri üzerinde giderin kendisine verilen yetki içinde olması, giderin bütçedeki tertibine uygunluğu, yüklenme ve gerçekleştirme belgelerinin tamam olması, maddi hata ulunmaması, giderin mevzuata uygunluğu ve hak sahibinin kimliği hususlarında inceleme yapılmaktadır”. Bu şekilde saymanlarca ödeme aşamasında uygunluk kontrolü yapılmak suretiyle harcama öncesi kontrol görevi yerine getirilmiş olmaktadır (Arcagök, 2005:88).

832 sayılı Sayıştay Kanununun “vize” başlıklı 30. maddesinde “Sayıştay’ın denetimine tabi daire ve kurumlarca harcamaya ilişkin olarak yapılan sözleşmeyle her türlü bağışlar tescile, genel ve katma bütçeli dairelerin kadro ve ödenek dağıtım işlemleri önceden vizeye tabidir” denilmiştir. Genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idarelerin

taahhüt ve sözleşme tasarılarının vizesi Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilmekteydi. Sayıştay ise bu taahhüt ve sözleşme tasarılarının tescili yanında, bu idarelerin genel ve katma bütçe kaynakları haricindeki kaynaklarından yapılan harcamaları ve il özel idareleri ile belediyelere ait tescili de gerçekleştirmektedir (Arcagök 2005:90).

Ön mali kontrol sistemi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun en önemli adımlarından birini oluşturmaktadır. Kanunun 58. maddesinde, ön mali kontrol işleminin kapsamı, harcama öncesi yapılacak mali kontrol sürecinin gerçekleştirilmesinde yer alan görevliler, uygun görülmeyen ya da vize edilmeyen işlemler karşısında harcama yetkilisinin durumuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. 58. madde 5436 sayılı Kanunla değişikliğe uğrayarak şu şekilde yeniden düzenlenmiştir;

“Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar”.

“Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.”

“Kamu idarelerinde ön mali kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.”

“Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgari kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.”

3.2.3. Mali Kontrol ve Denetime Yönelik Düzenlemeler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa göre mali kontrol ve denetim dört kısma ayrılmıştır:

1. İç kontrol ve ön mali kontrol
2. Harcama sonrası iç denetim

3. Dış denetim

4. Kesin Hesap Kanunu ve parlamento denetimi

3.2.3.1. İç Kontrol

Avrupa Birliği uzun yıllardan beri bütçenin idari denetiminin karşılığı olarak, kamu iç mali kontrolü (Public Internal Financial Control, PIFC) kavramını kullanmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiye uymalarını sağlamak için yürütme tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu yaklaşıma göre kamu iç mali kontrolü, hükümetin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerini kapsamaktadır. Aslında bu kavram, diğer uluslar arası kuruluşlar ile ülke uygulamalarında benimsenen “iç kontrol” tanımına karşılık gelmektedir. Diğer bir deyişle, kamu iç mali kontrolü kavramı, sadece mali değil, mali olmayan kontrol türlerini de kapsamaktadır (Kesik, 2005: 98).

İç kontrol, kurum faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finans, muhasebe ve diğer tüm yönlerden araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir. Diğer bir anlatımla iç denetim, örgüte hizmet amacıyla, örgütün tüm faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim, kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda bizzat kendisi iç kontrol aracıdır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur (BÜMKO, İç Denetim ve Türkiye Uygulaması, 2005:1)

İç kontrol kavramının çerçevesinin oluşturulması ve kavramsal bütünlüğünün sağlanması konusunda, meslek komiteleri ile beraber bazı uluslar arası kuruluşlar (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission-COSO, The Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants-COCO, ABD Sayıştayı-GAO, Uluslar arası Sayıştaylar Birliği-INTOSAI, İç Denetçiler Enstitüsü-HA ve Avrupa Birliği) önemli katkılarda bulunmuşlardır (Kesik;2005:99).

İç kontrolün etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ve paydaşlara (bakanlar, hükümetler, parlamentolar, halk vs.) güvence sağlanması için, COSO komitesi, diğer komite ve kuruluşların da paylaştığı iç kontrolün alt unsurları konusunda beş temel aşama belirlemişlerdir (Özeren, 2002:5). Bunlar;

Kontrol ortamı: Kontrol faaliyetinin kalitesinin sağlanabilmesi için ön şart, etkin bir kontrol ortamının sağlanmasına yönelik olarak bir altyapı ve disiplin sağlanmasıdır,

Risk değerlendirmesi: İdarenin karşılaşması muhtemel iç ve dış risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve bu risklere karşı gerekli önlemlerin alınması suretiyle risklerin yönetilmesi konusunda bir çerçeve oluşturulmasıdır,

Kontrol faaliyetleri: Kontrol faaliyetleri, risklerin üstesinden gelmek ve idarenin amaçlarını gerçekleştirme için oluşturulan politikalar ve ilkelerdir. Kontrol faaliyetleri, amaçların gerçekleşmesine yönelik olarak önleyici ve aynı zamanda düzeltici olabilir.

Bilgi ve iletişim: Bilgi ve iletişim, günümüz kamu yönetim ve kontrol süreçleri için vazgeçilmez bir unsurdur. Kamu yönetiminde, gerekli kurum içi ve dışı bilginin üretilmesi ve bu bilginin yönetim ve diğer ilgililer tarafından paylaşılması, yönetimin iç ve dış olaylar hakkında uygun, güvenilir ve zamanında iletişim kurması, idare amaçlarının gerçekleştirilmesi ve etkin bir yönetim için gerekli ortamı sağlar,

İzleme: İç kontrol sisteminin dinamik olması nedeniyle, idare karşı karşıya olduğu risklerle ve sorunlarla mücadele edebilecek yapıda ve esneklikte olmalıdır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin izlenmesi, iç kontrolün değişen şartlara uyumu konusunda güvence sağlar.

Böylelikle iç kontrol, bir idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarının gerçekleştirilmesi için makul bir güvence sağlamak üzere oluşturulmakta ve etkin bir iç kontrol sistemi için belirli şartlar ortaya konmaktadır. Bu nedenle, iç kontrolün unsurlarının kamu idareleri tarafından çok iyi bir şekilde anlaşılması ve bu ilkelere göre iç kontrol süreçlerinin oluşturulması, iç kontrolün kalitesi ve etkinliğinin sağlanması bakımından önemlidir (Kesik, 2005:99).

İç denetimin faaliyetinin kapsamı yalnızca harcamalar, ödemeler ve gelir işleri olmayıp, idarelerin tüm faaliyet ve işlemleri, süreçleri denetim kapsamındadır. Teşkilat

bakımından da idarelerin merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatına dâhil tüm birimlerinin faaliyet ve işlemleri iç idarelerin merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatına dâhil tüm birimlerinin faaliyet ve işlemleri iç denetim kapsamına dâhildir. İç denetimin sadece mali iş ve işlemlere yönelik bir faaliyet olduğu yargısı uluslar arası iç denetim standartlarına- International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing- aykırı olduğu kadar ulusal mevzuat normları olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ilgili yönetmelik hükümleri ile de açıkça çelişmektedir. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu da bu görüşü desteklemekte ve iç denetimin, iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmadan bir kurumun çalışmalarının tümünü kapsadığını belirtmektedir (Cemil Sabri MİDYAT, Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler, <http://www.kidder.org.tr>).

İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarının etkili olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında kuruluş yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri bulunmaktadır. İç denetim fonksiyonunun kapsamını, kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkililiği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur (Özeren, 2000:1).

İç kontrol iki önemli unsuru bulunmaktadır;

3.2.3.1.1. Ön Mali Kontrol

Ön mali kontrol (ex ante financial control), mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yürütülen tüm kontrol işlemleridir. Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü ön mali kontrolü; ödenekler, taahhütler, ihale işlemleri, sözleşmeler ve bunlarla ilgili ödemelere ilişkin mali kararların alınmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleridir, şeklindeki ifade etmektedir. Bu tür kararlar, ön mali kontrol görevini yerine getiren kişinin onayını aldıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol kavramı önleyici kontrol (preventive control) olarak da adlandırılmaktadır. Ön mali kontrol ile taahhüde girişmeden ve ödeme işlemi gerçekleşmeden önce, bütçede yeterli ödenek bulunup bulunmadığı, yapılan işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı, görevlilerce kendi görev ve yetkileri çerçevesinde gerekli kontrolün yapılıp yapılmadığı kontrol edilmektedir. Dolayısıyla mali yönetim sisteminde her hangi bir işlemin

gerçekleştirilmesine kadar geçen süre içinde yapılan her türlü kontrol, ön mali kontrol kapsamına girmektedir (Mutluer v.d., 2007:347).

1050 sayılı Kanun'da ön mali kontrol süreci, taahhüt ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığı tarafından vizeye tabi tutulması ve Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklinde belirlenmiştir. Ancak 5018 sayılı Kanun ile birlikte yukarıda bahsedilen ve her iki kuruma ait olan harcama öncesi vize ve tescil yetkileri tümüyle kaldırılmış bulunmaktadır. Bu değişikliğin gerekçesi, 5018 sayılı Kanun ile getirilen yönetim sorumluluğu modeline dayanmaktadır. Bu kapsamda, kamu kaynaklarının kullanılmasında yetki ve sorumluluk birleştirilmekte, bir başka ifadeyle 1050 sayılı Kanunda var olan yetkisiz sorumluluk (ita amirinin kural olarak mali sorumluluğunun olmaması ancak tahakkuk memurunun harcamaların mevzuata uygunluğu bakımından sorumlu tutulması) ya da yetkili sorumsuzluk (ita amirinin harcama işlemini başlatmak ve onaylamak için yetkili olması ancak harcamanın mevzuata uygunluğundan sorumlu olmaması) sorununa son verilme istenmektedir. Dolayısıyla sorumluluğun hiyerarşik olarak daha yukarılara çekilmesi ve daha da önemlisi kamu hizmetlerinin yürütülmesinde yöneticinin performansının öne çıkması, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde yöneticilere bazı esneklikler tanınması gerekliliğini de beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan harcama ve\veya işlem öncesi kontrollerin kaldırılarak, harcama ve\veya işlem sonrası denetimlerin etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır (Kesik, 2005:108-109).

5018 sayılı Kanun ile birlikte ön mali kontrole ilişkin getirilen düzenlemeler şu şekildedir;

- 1050 sayılı Kanun'un geçerli olduğu önceki uygulama döneminde harcama öncesi kontrol faaliyeti kapsamında yer alan kesin hesap hazırlama, kamu idareleri bütçeleri içinde ödeneklerin aktarımı, genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerin muhasebe hizmetleri 5018 sayılı Kanun ile birlikte ilgili kamu idarelerinin görev alanına girmektedir.
- 1050 sayılı Kanun döneminde harcama öncesi uygunluk kontrolünü Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak ilgili kamu idarelerinde görev yapan bütçe dairesi başkanlıkları ve saymanlıklar tarafından yerine getirilmekteydi. 5018 sayılı

Kanun ile birlikte harcama öncesi kontrol görevi kamu idarelerine devredilmekte ve yönetsel sorumluluk çerçevesinde yürütülen bir faaliyet olmaktadır. Yeni kamu mali yönetim sisteminde harcama öncesi kontrolün bir süreç kontrolü şeklinde yürütülmesi öngörülmektedir.

- Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Yönetmelik” de mali hizmetler birimi ve ilgili harcama birimlerince mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulmasının ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesinin danışma ve önleyici nitelikte olduğu, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasına da engel teşkil etmediği ifade edilmektedir.

5018 sayılı Kanun ile birlikte mevcut harcama öncesi kontrol sisteminin kaldırılmasının temel nedeni, başta Avrupa Komisyonu olmak üzere bazı uluslar arası uygulamalarda harcama öncesi kontrol sisteminin terk edilmesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, 2003 yılına kadar Avrupa Komisyonu’nda mali kontrolörlük uygulaması vardı ve diğer genel müdürlüklere ait işlemler sonuçlandırılmadan önce başka bir birim personeli olan, Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nde çalışan kontrolörler tarafından vize edilmek suretiyle ön kontrolden geçirilmekteydi. Ancak, 2003 yılı başından itibaren ön kontrol fonksiyonu merkezi bir işlem olmaktan çıkarılarak, ön mali kontrol fonksiyonu yönetsel sorumluluk çerçevesinde yürütülmek üzere ilgili genel müdürlüklere devredilmiş bulunmaktadır (Arcagök, 2005:19).

Dünyada uygulanan mali yönetim ve kontrol sistemlerinin hızlı bir yerelleşme içinde olduğu görülmektedir. Daha önceleri, harcama öncesi kontrol görevinin Maliye Bakanlığı personeli yerine kamu idaresi personeli tarafından yerine getirilmesi savunulurken şimdi bu uygulama da terk edilmekte; harcama öncesi kontrol görevi ilgili harcama birimlerinin kendi yönetsel sorumlulukları çerçevesinde yürütülen bir görev haline gelmektedir. Bu nedenle, 5018 sayılı Kanun’da da buna uygun bir düzenleme yapılarak, mali kontrol yetkilileri tarafından harcama öncesinde verilmesi öngörülen vize ve uygun görüş uygulaması kaldırılmış ve böylece harcama öncesi kontrol görevinin yönetsel sorumluluk çerçevesinde ilgili birimlerce yerine getirilmesinin önü açılmıştır (Kesik, 2005:111).

3.2.3.1.2. İç Denetim

Kanunda iç 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 faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir (Keleş, 2006: 5).

Genel olarak denetim, kamu mali yönetim sisteminin ayrılmaz bir unsuru ve kamu sektörünün performansının iyileştirilmesi ve risk yönetiminin yerleştirilmesi bakımından bir araç olarak görülmektedir. Denetim kendi içinde farklı amaçlara hizmet etmektedir. Bunlar; kamusal kaynakların mali mevzuata uygun bir şekilde toplandığı ve kullanıldığı (uygunluk denetimi), düzenlenen mali tabloların ve raporların doğru ve gerçek bilgileri içerdiği (mali denetim), kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, diğer bir ifadeyle kamu faaliyetlerinin ekonomik ve sosyal sonuçlarına daha geniş bir açıdan bakıldığı (performans denetimi) konusunda hem yürütmeye (iç denetim) ve hem de yasama organına (yüksek denetim-dış denetim) garanti verme mekanizması olarak tanımlanmaktadır (Mutluer v.d., 2007:347).

Son yıllarda iç denetime ilgi oldukça artmıştır. Bunun temel nedeni, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinin ön plana çıkması ve kamuoyunun devletin faaliyetleri hakkında daha çok bilgi edinme ihtiyacını hissetmesidir. İç denetim, kamu idaresinin performansı hakkında yönetime rapor sunmakta ve bir sorun varsa yönetimin gerekli önlemleri almasına imkân tanımaktadır. Aynı zamanda iç denetim, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlamanın da bir güvencesi olarak görülmektedir. İç denetimin kalitesinin artması, aynı zamanda yüksek denetim kurumu tarafından yapılan dış denetimi kolaylaştırmaktadır (Kesik, 2005:101).

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), hem özel hem de kamu sektörü için uluslararası iç denetim standartlarını belirlemiş ve iç denetimin fonksiyonlarını iki aşamada irdelemiştir. Bunlar (Diamond, 2002:6);

- İdarenin her türlü faaliyetini geliştirmek, iyileştirmek ve idareye değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermek,
- Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olmak,

İç denetimin başarısının, öncelikle iç denetim biriminin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde ifade edilmesine ve iç denetime ilişkin genel kabul görmüş ilke ve standartların uygun bir biçimde oluşturulmasına bağlı olduğu konusunda yaygın bir kanaat vardır. Ayrıca, iç denetçinin denetlediği faaliyetlerden yeterince bağımsız olması, icrai görevde bulunmaması, üst yöneticiye doğrudan bağlı olması ve raporlarını doğrudan ona sunması, daha doğrusu fonksiyonel bağımsızlığının teminat altına alınması denetin etkinliği bakımından çok önemlidir.

Uygulanan eski sistem “denetim” ağırlıklı değil “teftiş” ağırlıklı idi. Modern dünyada “audit” terimiyle ifade edilen denetim sistemiyle karşılaştırıldığında, “inspection” terimiyle ifade edilebilecek sistemin bazı eksikliklerinin ve geliştirilmeye ihtiyaç duyulan yönlerinin bulunması kuşkusuz doğrudur. Bu bağlamda bu gelişmelerden en fazla etkilenecek olan teftiş kurları başta olmak üzere konu ile ilgili taraflarca sistemin önyargısız bir özeleştirisinin yapılmamış olması önemli bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir. Bütün eksikliklerine rağmen mevcut sistemle getirilmek istenen yaklaşımın sonucu olarak, teftiş kurullarının kaldırılması ve kamu denetim sisteminin bir ayağının sadece “iç denetçiler” sistemi üzerine oturtulmasının önemli sakıncaları doğuracağı düşünülmektedir (Saraç, 2004:149).

Bu sakıncaları şu şekilde sıralayabiliriz (Saraç, 2004:149);

- Uzmanlık isteyen karmaşık nitelikteki ve örgütlü suçlarla mücadele ve soruşturmaların sekteye uğraması ya da uzman olmayan elemanlarla yürütülmesi,
- Getirilmek istenen sistemin bir sonucu olarak özellikle üst düzey yöneticiler de dâhil olmak üzere memur soruşturmasının hemen hemen tümüyle ortadan kalkması veya bu konuda fonksiyonel bağımsızlığı ve mesleki güvencesi

olmayan iç denetçilerin kendilerinin amiri durumunda olan yöneticiler hakkında soruşturma yapma durumunda kalmaları;

- Farklı bakanlık memurlarınca müştereken işlenen suçların soruşturulmasında yaşanacak belirsizlikler,
- Muhtelif bakanlıkların teftiş kurullarının kendi bakanlıklarının görev alanları dışında da yürütmekte oldukları programlı teftiş faaliyetlerinin kaldırılmasından kaynaklanan sorunlar.

İlk kez 5018 sayılı Kanun ile Türk kamu mali yönetimine giriş yapan iç denetim sistemi; detaylı ve genel kabul görmüş standartları, etik kuralları, uygulama rehberleriyle kısa zamanda büyük önem kazanacaktır. Kamu idarelerinde başarılı ve uluslar arası standartlara uygun bir iç denetim sistemi kurulması mümkün bulunmakta olup en önemli sorun uyum sorunudur. İç denetim sisteminin başarıyla uygulanması halinde; 5018 sayılı Kanun ile getirilen yönetim sorumluluğu ilkesinin hayata geçmesi; geçmişe ve mevzuata odaklı klasik teftiş sisteminin uluslar arası standartlar ve AB mevzuatı paralelinde geliştirilmesi; neticede, kamu idarelerinin faaliyetlerinde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik artışının sağlanması mümkün olacaktır (TCMB, 2005:?).

Ancak, kurulan iç denetim sistemi önemli sakıncalar da içermektedir. Şöyle ki (Saraç, 2004:160,161);

- İç denetim münhasıran üst yöneticilere (bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, ilçelerde kaymakam, belediyelerde ise belediye başkanı) bağlı iç denetçiler tarafından yapılması öngörülmektedir.
- Müfettişlerin iç denetim yapma yetkileri sona ermekte
- Siyasal otoritenin rolü asgari düzeye indirildiği gibi, yönetsel otoritenin mali işlemlerini denetlemesini sağlayacak bir mekanizma öngörülmemekte;
- İç denetim ile teftiş-soruşturma fonksiyonları arasında kesin bir ayırımı gidilmektedir
- İç denetçilerin atanma ve görevden alınmaları üst yöneticilere bırakılmaktadır.

Üst yöneticilerin atamalarında liyakat sistemine uygun olmayan atamaların yapılmasının oldukça sık görüldüğü bir durum olduğu ve iç denetçilerin atanma ve görevden alınmalarının oldukça kolay olduğunu hesaba katarsak yolsuzluklarla mücadele açısından sistemin başarı şansının oldukça düşük olduğunu söyleyebiliriz.

3.2.3.2. Harcama Sonrası İç Denetim

Uluslar arası İç Denetim Enstitüsü iç denetimin tanımını şu şekilde yapmıştır;

“İç Denetim; kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.

İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.”

AB Komisyonu ise iç kontrolü 2000’li yılların başında hazırladığı “Beyaz Rapor”da şöyle tanımlamıştır (Kayım, 2006:29);

“İç kontrol, organizasyonun amaçlarına ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde ulaşması, ilgili mevzuata ve yönetim politikalarına uygunluğun sağlanması, varlıkların ve bilginin korunması, muhasebe kayıtlarının kalitesinin sağlanması ve güvenilir finansal ve yönetsel bilgilerin zamanında üretilmesi amacıyla yönetim tarafından oluşturulan politikaların ve prosedürlerin tamamıdır.”

İç denetim 5018 sayılı Kanun’un sonradan 5436 sayılı Kanunla değişikliğe uğrayan 63. maddesinde şöyle tanımlanır;

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esasların göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetim, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.”

Kamu kurum ve kuruluşlarının iç ve dış denetimi; hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimini kapsamaktadır.

- Hukuka uygunluk denetimi; eylem ve işlemlerin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunu,
- Mali denetim; gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali tabloların tasdikini ve mali sistemleri,
- Performans denetimi; yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve programların planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında ekonomikliğin, verimliliğin ve etkililiğin denetlenmesini ifade eder (Kızılkaya, 2004a:32).

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçinin görevleri şunlardır (Mutluer v.d., 2007:357);

- Nesnel risk analizlerin dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarrufların, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında, idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçiler görevlerini bağımsız olarak yürütürler ve asli görevleri dışında harici bir görevde çalıştırılmazlar. İç denetçiler raporlarını üst yöneticiye sunar. İç denetim raporları üst yönetici tarafından en geç iki ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilir.

3.2.3.3. Dış Denetim

Kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan organik bağı olmayan, bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan, denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir”(Acar ve Çiçek, 2005:362).

5018 sayılı Kanun'un 68. maddesinde dış denetim şu şekilde düzenlenmiştir;

“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.”

“Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,*
- b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,*

Suretiyle gerçekleştirilir.”

“Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.”

Anayasaya göre Sayıştay, hem devletin gelir, gider ve mallarını TBMM adına bağımsız ve tarafsız olarak denetler, hem de, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılamak yoluyla kesin hükme bağlamak suretiyle devletin düzenli, verimli ve sağlıklı olarak

işleyişine katkıda bulunur. Böylece, yürütmenin yaptığı iş ve işlemlerin parasal işleme dönüştürüldüğü tahakkuk birimi ile saymanlıkların hatalı işlemlerinden doğan zararların sorumlularından tahsilini sağlar. Parlamento adına denetim yönüyle ise, genel ve katma bütçeli dairelerinin gelir ve giderleriyle malları Meclis adına denetlemek ve denetim sonuçlarını Meclis'e sunmakla yükümlüdür (DPT, 2000:85).

Sayıştay'ın denetim alanı bütçenin kapsamının daralmasıyla birlikte daralmaya başlamıştır. Ayrıca program bütçe sisteminin ve tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin tam olarak oturtulamamış olmasından dolayı Sayıştay denetimi ve raporlanması engellenmekte idi. Dolayısıyla bu konuda bir düzenleme kaçınılmaz hale geldi.

1050 sayılı Kanun'un geçerli olduğu önceki uygulamada Sayıştay saymanlıklar aracılığı ile denetim görevini yerine getirmekteydi. Sayıştay harcama öncesi ve harcama sonrası denetim işlevlerini yerine getiren anayasal bir kurum statüsünde idi. Harcama öncesi denetim fonksiyonunu, harcamacı birimlerin gönderdiği ödeme emirlerini uygun bularak ya da bulmayarak değerlendiriliyordu. Saymanlar, kendi görev süreleri içerisinde elde edilen bütçe gelirleri ve sarf edilen bütçe harcamaları ile ilgili belgeleri Sayıştay'a göndermekle yükümlü kılınmışlardı. Sayıştay denetimi mal muamelelerini de kapsamaktaydı (Deniz, 2001:38).

Saymanların incelemeleri şu şekilde gerçekleşiyordu;

- Giderin kendisine verilen yetki içerisinde olması,
- Giderin bütçe tertibine uygunluğu
- Giderin ödeme belgelerinin tam olması
- Maddi hata olup olmadığı
- Kanun, tüzük ve kararlar hükümlerinin uygunluğu
- Hak sahibinin kimliği

incelemeleri yapmaktaydılar. Saymanlar, giderlerin tahakkuk aşamasından sonra, harcamaların amaçlara uygun ve tam olarak yapılmasını sağlamakla görevlidirler. Sayıştay'a karşı sorumlu olan saymanlar bütçenin muhasebeleştirilmesi sırasında yönetim dönemi hesaplarını Sayıştay'a gönderirler (Deniz, "2001:38).

Kamu idarelerinin etkin, verimli, tutumu ve yasalara uyun olarak faaliyet gösterip göstermediğini anlayabilmenin en iyi yolu, bu idarelerin şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamaktan geçmektedir. Bu nedenle şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğun geliştirecek şekilde faaliyet göstermek dış denetimin birinci özelliği olmalıdır (Saraç, 2005:151). Hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi performans ölçümlerinin yapılmasından geçmektedir. Performans ölçümü aynı zamanda şeffaflığı da artıracaktır.

Dış denetim kurumu, iç denetim birimleriyle deneyim ve bilgi paylaşımı gerçekleştirebilmek, karşılıklı olarak katkıda bulunabilmek ve birbirlerinin işlerinin tamamlayıcısı olabilmek açılarından dostane iş ilişkileri geliştirmek durumundadır. Bu ilişki gerektiğinde dış denetim raporuna iç denetim gözlemlerini dâhil etmek ve bunların katkılarını kabul etmek suretiyle geliştirilebilir. Dış denetim kurumu, güvenilebilirlik derecesini saptamak amacıyla iç denetim ünitesinin çalışmalarını değerlendirmek üzere usuller geliştirmelidir. Çünkü güvenilir bir iç denetimi birimi, dış denetim birinin işlerini azaltabilir ve işin gereksiz tekrarını engelleyebilir. Dış denetim kurumu iç denetçinin raporuna ve denetim sonuçlarına ilişkin bilgilere ulaşabilmelidir (Konukman, 2000:92).

Dış denetim sisteminin hesap verilebilirliği ve şeffaflığı geliştirmek amacıyla yapması gerekenler kısaca şunlar olmalıdır. “Dış denetim örgütü”:

- Kamu kaynağının kullanıldığı her yeri denetleyebilmeli ve kamusal hesap verme sorumluluğun ne ölçüde yerine getirildiğini parlamentoya raporlamalıdır.
- Kendi performansını değerlendirmeli ve kamuoyuna sunmalıdır.
- Kamuoyuna ve parlamentoya, açık, anlaşılır ve güvenilir raporlar sunmalı, iyi uygulama örnekli yaymalıdır.
- Eleştirel değil yapıcı yaklaşımlarla sonuç odaklı raporlar yazmaya yönelmelidir.
- Mali tabloların ve performans raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırarak elde ettiği sonuçları parlamentoya raporlamalıdır” (Gülen, 2005).

3.2.3.4. Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi

Devlet gelir ve giderleriyle ilgili işlemleri yapma izin ve yetkisini bütçe yasası ile yürütme organına veren yasama organı, bütçe hakkının doğal bir sonucu olarak denetimi de yapmak durumundadır. Bu denetim yasama organınca bütçenin hem uygulanması sırasında hem de sonrasında yapılır. İlki, bakanlıkların bütçe yılı içerisinde anayasal yönden sorumluluklarını izlemeye ve tespit etmeye yönelik iken, ikincisi Anaya gereğince yürütme organınca yasama organına sunulan Kesin Hesap Kanun Tasarısı'nın görüşülmesi ve onaylanmasına dayanmaktadır. Çağdaş demokrasilerde özellikle bu ikince denetim daha büyük önem taşımakta ve kamuoyunda daha fazla ilgi görmektedir. Zira bütçenin sadece bir tahmin olmasına karşılık, KHKT gerçekleşmiş somut sonuçları göstermektedir. Türkiye'de bu tasarılar TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'na Sayıştay tarafından hazırlanan Genel Uygunluk Bildirimi ile birlikte sunulmaktadır. Bunlara ayrıca yeni yılın bütçe tasarısı da eklenmektedir. Böylece yeni yılın bütçe tasarısı, iki yıl öncesinin, KHKT ve GUB'si ile birlikte söz konusu komisyona sevk edilmektedir. KHKT'yi esas almak üzere hazırlanan GUB'nin doğru ve açıklayıcı bilgileri içermesi gerekli, aksi halde kesin hesabın ait olduğu yılın bütçe uygulamasının muhasebesinin sağlıklı ve doyurucu denetimini yapmak mümkün değildir (Konukman, 2000:92).

Kesin hesap kanunları kamu idarelerinin bir mali yıla ait tüm faaliyetlerinin sonuçlarının kesinleştirildiği ve kanuna bağlandığı bir süreçtir. 1050 sayılı Kanuna göre; genel bütçeye dâhil idareler ile katma bütçeli idarelerin Kesin Hesap Kanunu Tasarıları Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmaktaydı. 5436 sayılı Kanunla değişikliğe uğrayan 42. maddede ise şu şekilde düzenlenmiştir:

“Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarının onama yetkisini kesim hesap kanunuyla kullanır.

Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezi yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştay'a gönderilir.

Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;

- a) Genel mizan
- b) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması
- c) Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması
- d) Bütçe gelir ve giderlerinin ilceler ve idareler itibariyle dağılımı
- e) Devlet borçları ve Hazine garantilerini ilişkin cetveller
- f) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetvelleri
- g) Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri
- h) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler,

Yer alır.

Kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür.

Mahalli idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılır.”

1050 sayılı Kanun’un geçerli olduğu önceki uygulamada kesin hesap kanun tasarıları ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak en geç yedi ay sonra Meclise sunulmaktaydı. Sayıştay “Genel Uygunluk Bildirimi”ni ait olduğu kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Meclise sunmaktadır. Ancak 42. maddeye göre ise, bir yıllık uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanun tasarısı izleyen yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar kurulu tarafından TBMM’ne sunulmalı ve bir örneği Sayıştay’a gönderilmelidir.

Önceki uygulamaya bakıldığında, kesin hesap kanun tasarısının metni, Sayıştay tarafından, gerekçesi, bütçe içinde ve dışında alınan ve ödenen turtaların mizanı, gelir kesin hesap cetveli ve açıklamaları, bakanlıklar kesin hesap cetvelleriyle açıklamaları, her il ve kuruluşun bütçedeki türlerine göre gelirleri ve daireler itibariyle giderlerin

kapsayan “hazine genel hesabı”nı hazırlanarak TBMM’ne sunulmaktaydı (DPT, 2000:78).

5018 sayılı Kanun’un “Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap” başlıklı altıncı bölümünde TBMM’nin kamu harcamaları üzerinde iki şekilde denetim yapabileceği belirtilmektedir:

1. Faaliyet raporları üzerinde yapılacak denetimler
2. Kesin hesap kanun tasarıları üzerinde yapılacak denetimler

3.2.3.4.1. Faaliyet Raporları

Kamuda öngörülen mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirmenin ön önemli araçlarından bir tanesi de faaliyet raporlarıdır (Mutluer v.d., 2005:152). Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun en önemli unsurlarından olan faaliyet raporları bir yıllık bütçe uygulamasının sonrasında üst yöneticiler ve kendilerine bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hazırlanmaktadır (PEBR, 2004:35). PEB sisteminin de temel unsurlarından biri olan faaliyet raporları; “Kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetlerini, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayan, idare hakkındaki genel ve mali bilgileri içeren rapor” olarak tanımlanmaktadır (PEBR, 2004:25).

Faaliyet raporları üzerinde yapılacak denetimler 5018 sayılı Kanun’un 41. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir;

“Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idari sorumlulukları çerçevesinde her yıl faaliyet raporları düzenlenir. Bu raporlar, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır.

Harcama yetkilisi, birim faaliyet raporunu üst yöneticiye verir. Üst yönetici, birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hazırlar. İdare faaliyet raporu, Sayıştay’a verilir ve üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik

kurumları, idare faaliyet raporlarının bir örneğini Maliye Bakanlığı'na mahalli idareler ise İçişleri Bakanlığı'na gönderir.

İçişleri Bakanlığı, mahalli idare faaliyet raporları üzerine değerlendirme raporu hazırlar, Sayıştay'a gönderir ve kamuoyuna açıklar. Bu raporun bir örneği de Maliye Bakanlığı'na gönderilir.

Merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak Genel Faaliyet Raporunda gösterilir. İdare faaliyet raporları da dikkate alınarak hazırlanacak bu Raporda;

- a) Bütçe gelir ve gider hedefleri ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri,*
- b) Kamu borç yönetimi raporu kapsamında borç stokundaki gelişmeler ve borçlanmaya ilişkin diğer bilgiler,*
- c) Yıl sonundaki varlık ve yükümlülüklerin durumunu gösterir cetvel ile bunlara ilişkin bilgiler,*
- d) Ödenek aktarmaları ve diğer ödenek işlemlerini gösteren cetvel,*
- e) Bütçenin uygulamasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan faaliyetler,*
- f) İdarelerin stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürüttükleri faaliyetler ile belirlenmiş performans kriterlerine göre hedef ve gerçekleştirme durumları hakkında genel değerlendirmeler,*
- g) Mahalli idarelerin mali yapılarına ilişkin değerlendirmeler,*
- h) Bütçeden yardım alan dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllerin faaliyetlerine ilişkin değerlendirmeler,*

Yer alır.

Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu Sayıştay'a gönderir ve aynı zamanda kamuoyuna açıklar, Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler değerlendirme raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış

denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

Faaliyet raporlarının düzenlenmesi, ilgili idarelere verilmesi, bu işlemlere ilişkin süreler, diğer usul ve esaslar ilgili idareler ve Sayıştay'ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından yönetmelikle belirlenir.”

Mali disiplin ve şeffaflık açısından böyle bir denetim mekanizmasının tesis edilmesi ve sonuçların kamuoyuyla paylaşılması olumlu bir gelişmedir. İsrafın önlenmesi ve kamu kaynaklarının kullanımı süreçlerinin karmaşık bir ilişkiler bütünü içerisinde de olsa ciddi denetim ve gözetim altında tutulması amacı ne olursa olsun toplumun bölüşümde adalet algısını olumlu yönde etkileyecektir. Yukarıda değinilen 41. maddenin ilk fıkrasında, bu faaliyet raporlarında performans kriterlerine uyumun ve/veya bu uyumdan sapmanın esas alınacağı belirtilmektedir (Akbeý, 2005: 192).

Faaliyet raporları Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin belki de en önemli aşamasıdır. Çünkü hedeflenenlerle gerçekleşenlerin belirlenmesi ve bunun raporlanması performans ölçümüyle çok yakından ilgilidir. Kesin hesap mali bilgilerin raporlanması ise, faaliyet raporları da performans bilgilerinin raporlanmasıdır. Daha özlü belirtmek gerekirse, kesin hesap devletin “mali tabloları”, faaliyet raporları ise devletin “performans tabloları”dır.

Literatürde “dış denetim”in belirgin iki rolünden söz edilmektedir. Birincisi, “güvence verme” diğeri ise “tavsiyede bulunma” fonksiyonudur. 41. maddenin beşinci fıkrasında Sayıştay'ın faaliyet raporlarının içerdiği veri ve bilgiler hakkında güvence verme rolü formüle edilmeye çalışılmıştır. Sayıştay, burada, tıpkı kesin hesaplarla ilgili uygunluk bildirimlerinde olduğu gibi, performans bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüş bildirecek ve bu görüşü bir raporla TBMM'ye sunacaktır (Yörüker, 2001:1).

3.2.3.4.1. Kesin Hesap Kanunu

Bütçe uygulamasının, geniş anlamda plan uygulamasının, sonuçlarının parlamenter demokraside en etkin denetiminin yapıldığı süreç kesin hesapların hazırlanması ve kabulüdür. Kaynak dağıtımındaki etkinlik ile kaynakların kullanımındaki etkinliğin sorgulanması ve mali sonuçlar hakkında hesap verme sorumluluğunun işlemesi iyi öngörölmüş bir kesin hesap süreci ile mümkündür. Yerel idare meclislerinin etkin çalışması açısından da kesin hesapların görüölmesi süreci ayrı bir önem taşımaktadır. Ayrıca, Türkiye’de merkezi idare bütçe sürecinin en sorunlu ve etkinsiz alanlarından biri olan kesin hesapların kamuoyunun doğru bilgilendirilmesine ve saydamlığın artırılmasına yönelik somut katkılar sağlayabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır (TESEV, 2004).

Bu çerçevede, özellikle Meclis Denetim Komisyonunun Etkin çalışmasına yönelik olarak özellikle stratejik planlama, performans planlaması gibi yeni mekanizmaların etkin bir şekilde ele alındığı ve sorgulandığı bağlayıcı hükümlerin Stratejik planlama, iç kontrol, iç denetim, çeşitli konularda çıkarılacak raporlar gibi yeni süreçlerin ve bu yeni süreçlerin getireceği mekanizmaların Meclis Denetim Komisyonu tarafından mutlak şekilde dikkate alınması gerekmektedir. Meclis tarafından böyle bir etkinlik arayışı çalışma sürecindeki etkinliğini artıracığı gibi yeni öngörölen mekanizmaların doğru algılanması ve uygulanması konusunda önemli katkı sağlayacaktır.

Kesin hesap kanun tasarıları üzerinde yapılacak denetimler, 5018 sayılı Kanun’un 42. maddesinde şöyle düzenlenmiştir; TBMM merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarının onama yetkisini kesin hesap kanunu ile kullanır. Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezi yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır. İzleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulur. Kesin hesap kanun tasarısına;

- Genel mizan,
- Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- Bütçe giderleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,

- Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibariyle dağılımı,
- Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli
- Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler,

eklenir. İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısı ile birlikte görüşülür (Mutluer v.d., 2007:380-381).

5018 sayılı Kanun'un kesin hesap ile ilgili bu hükümlerinin değerlendirilmesi sonucunda söz konusu Kanun ile kesin hesap kanunu açısından şu yeni hükümler getirilmiştir (Mutluer v.d., 2007:381);

- Kesin hesap kanununun kapsamı genişletilmiştir. Merkezi yönetim bütçe kanunu olarak tanımlanan ve Kanunun 3. maddesinde Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde gösterilen kamu idarelerinin bütçeleri kesin hesap kanununa dâhil edilmiştir. Genel bütçeli idarelere ilave olarak özel bütçeli idareler ile üst kurullarda kesin hesap kanunun ve dolayısıyla parlamentonun denetim kapsamına alınmıştır.
- Kamu idarelerinin performans göstergelerini de içeren faaliyet raporları, kamu yöneticilerine emanet edilen kamu kaynakları kullanılırken etkinlik, verimlilik ve ekonomi ilkelerine uyulup uyulmadığı konusunda TBMM'ye yardımcı olacaktır.
- 1050 sayılı Kanun'un 101. maddesinde ilgili mali yılın bitiminden itibaren en geç yedi ay olarak belirlenen kesin hesap kanun tasarısının Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ye sunulma süresi 5018 sayılı Kanun ile birlikte bir ay geriye alınmıştır (en geç Haziran ayı sonuna kadar). Böylelikle, TBMM'ye hesapların incelenmesi bakımından daha fazla süre tanınmıştır.
- Kesin hesap kanunu tasarısına, eski uygulamaya nazaran daha fazla bilgi ve belge eklenmektedir. Devlet borçları ve Hazine garantisini ilişkin cetveller ile yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli, Maliye Bakanlığınca gerekli

görülen diğer belgeler tasarıya eklenecektir. Böylece, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın bir gereği olarak TBMM, bütçe uygulaması konusunda daha fazla düzeyde bilgilendirilmiş olmaktadır.

- Yüksek denetim (dış denetim) kurumu olan Sayıştay tarafından hazırlanacak olan genel uygunluk bildirimleri, eski uygulamadan farklı olarak, dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanacaktır.

3.2.3. Bütçe İle İlgili Düzenlemeler

3.2.3.1. Bütçe Türlerine Ait Tanım ve Kapsam Değişiklikleri

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Türk bütçe sistemine köklü değişiklikler getirmiştir. Yasa ile yapılan düzenlemelere geçmeden önce bütçe kavramı üzerinde bazı açıklamalar yapmak yerinde olacaktır. Bütçe; vatandaş ile hükümet arasında kaynakların kullanımı ve toplanması konusunda yapılmış bir sözleşmedir. Her şeyin ötesinde bütçe bir kanundur. “Devletin gelirlerinin toplanması ve giderlerin yapılmasına izin veren bütçeler, çağdaş devletlerde bütçe hakkı ile bütçe hukukuna dayandırılmıştır. Kamudan toplanacak her türlü kaynağın ve bunların harcama yerlerinin önceden parlamentonun iznine ve onayına sunulması bütçe hakkının alınan izin ve yetkinin yerli yerinde kullanılıp kullanılmadığını ifade eder” (BÜMKO, 2005:1).

Bütçenin etkin olabilmesi için bütçe kapsamının geniş olması gerekmektedir. Bütçe kapsamı ne kadar geniş olursa devletin denetim alanı o kadar geniş olacaktır. Bu sayede hükümet de meclis tarafından bütçe kapsamı ölçüsünde denetlenebilecek ve bununla bağlantılı olarak kamuda mali saydamlı ve hesap verilebilirlik artacak, kaynak israfının önüne geçilecektir.

Bütçe kapsamının darlığından kaynaklanan sorunların giderilebilmesi için 5018 sayılı Kanun’un 12. maddesinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı Kanunla ilk defa farklı bütçe isimleri bir terim olarak değerlendirilip kullanılmıştır:

“Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve

uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.

Merkezi yönetim bütçesi, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.

Özel bütçe, bir bakanlığa veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum ve ya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Mahalli idare bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir.”

5018 sayılı Kanun, bütçeleri tanımlama konusunda 1050 sayılı Kanundan önemli bir farklılık göstermektedir. 1050 sayılı Kanun sadece bütçeleri tanımlarken kuruluş bütçelerinin hangi bütçe türüne girdiğini kuruluş kanunlarına bırakmıştır. Oysa ki 5018 sayılı Kanun, kurum isimlerini tek tek sayarak kurum bütçelerinin hangi bütçe türüne girdiğini belirlemiştir (Mutluer v.d., 2005:189-190).

Anayasamızda, genel, katma ve özel bütçelerin (ayrıca, KİTlerin özerk bütçeleri) tanımı yapılmış, bunun dışında bir tanımlama getirilmemiştir. 5018 sayılı Kanun ile tanımlanan merkezi yönetim bütçesi, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, sosyal güvenlik kurumu bütçesi ibarelerinin de Anayasada yer bulmaması sebebiyle bir Anayasa değişikliği getirilmeyecek ise bu durumun anayasaya aykırılık teşkil ettiğini söylemek haksız bir tespit olmayacaktır (Saraç, 2004:130).

3.2.3.2. Bütçe İlkelerinin Modernize Edilmesi

5018 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler neticesinde Türk bütçe sistemine klasik ilkelerin yanı sıra modern bütçe ilkeleri de getirilerek bütçe ilkelerinin çağdaş bir hale getirilmesi sağlanmıştır.

5018 sayılı Kanun ile bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde

- Makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması,
- Harcama yetkisinin görev ve hizmetle uyumluluğu,
- İdarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerinin ve fayda-maliyet analizinin dikkate alınması
- Çok yıllık bütçeleme esasıyla bütçenin izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülüp değerlendirilmesi
- Hükümetin mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesinin temini
- Gayrisafilik esası
- Ademi tahsis ilkesi
- Denklik ilkesi
- Bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmemesi
- Uluslar arası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır.
- Açıklık, doğruluk ve mali saydamlık
- Genellik ilkesi

uygulanması hedeflenmiştir. 1050 sayılı Kanun'un 28 ile 59'uncu maddeleri arasında yukarıda sayılan iki unsur dışında diğer ilkelerin var olduğu gözükmemektedir. İlk defa karşımıza 5018 sayılı Kanunla çıkan yenilikler ise, (1) Makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması ve (2) çok yıllık bütçeleme esasıyla bütçenin izleyen iki yılın bütçe tahminleri ile birlikte görüşülüp değerlendirilmesi olarak

karşımıza çıkmaktadır. Her iki yeni ilkenin modern bütçeleme anlayışı ile uyumlu ve sağlıklı planlamak temeli üzerin oturduğu görülmektedir (Saraç, 2004:129).

5018 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerde genellik ilkesi üzerinde önemle durulmuştur. Kanun'un 45. maddesinin 2. fıkrasına göre "kamu idarelerince üretilen malların kendi tüketimlerinde kullanılması halinde bunların bedelleri rayiç bedel üzerinden ilgili ödenek tertibine gider ve karşılığı gelir kaydedilir" denilmiştir. Buna göre; "çiftlikler, haralar ve ağıllar gibi devlet kurumlarının ürünlerinden tüketimlerinde kullanılacak olanların bedelleri tüketim günündeki fiyatlarıyla ödeneklerinden mahsup edilir, karşılığı da gelir olarak kaydedilir. Bu uygulama aslında gerçekte var olmayan bir geliri var göstererek gelir bütçesinin, mahsup işlemiyle harcama yapılmış gibi işlem yapıldığı içinde gider bütçesinin artışına neden olmaktadır" (Tüğen, 2005:36).

Kanun'un ruhunu oluşturan kaynak kullanımında etkinlik ve verimlilik bütçe ilkelerine riayet etmek suretiyle hayata geçirilecektir.

3.2.3.3. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş Sağlanmıştır

Orta vadeli programa ilişkin asıl düzenleme 5018 sayılı Kanununun 16. maddesinde yapılmıştır. Buna göre;

"Maliye Bakanlığı, merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısının hazırlanmasından ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumludur.

Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar. Orta vadeli program, aynı süre içinde Resmi Gazetede yayımlanır.

Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanmak durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli mali plan, Haziran ayının on beşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karar bağlanır ve Resmi Gazetede yayımlanır.

Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığınca, Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ise Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanarak Haziran ayının sonuna kadar Resmi Gazetede yayımlanır.

Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini ve diğer bilgileri içerir.”

Orta vadeli harcama sistemi olarak adlandırılan sistem, öngörülen bütçe yılı ve onu takip eden iki veya daha çok yılı kapsamaktadır. Asıl amaç, ekonomideki var olan kaynak yapısına göre kamusal kararların alınması ve önceliklere göre bunların harcama alanlarına dağıtılmasıdır (Aslan, 2004:5). Sözü edilen sistem sayesinde kamuda mali disiplinin sağlanacağı düşünülmektedir. Çünkü kamusal harcamalar için kamunun elinde ayırabileceği yeterli kaynak yapısının bugün ve gelecekteki öngörülebilirliği kamusal karar alma süreci içerisinde politika oluşturmayı ve planlama yapmayı mutlak bir şekilde etkileyecektir (Yılmaz, 1999:2).

Geleceği yönelik plan ve program yapmanın önü açılırken gerçekçi hedefler ortaya konulmalıdır. Bu çerçevede, Orta Vadeli Harcama Sistemi (MTEF), karar alıcıların orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirilmesine imkân veren kamu harcama programlarını geliştirmeye yönelik bir süreçtir” (World Bank, 1998:31).

Bu süreç üç temel yapı üzerine kurulmuştur;

- Makro ekonomik yapıyla tutarlı bir şekilde kamu harcamaları için ayrılacak kaynağın yukarıdan aşağıya doğru tahmin edilmesi,
- Hem mevcut, hem de yeni uygulanacak olan politikaların maliyetlerinin aşağıdan yukarıya doğru tahmin edilmesi,
- Toplam kaynaklarla bu maliyetleri ilişkilendiren bir işleyiş

Ekonomide kamu kaynak kullanma sistemine yeni bir bakış açısı getiren orta vadeli harcama sisteminin hazırlanması ve uygulanması birbiriyle ilişkilendirilmiş olan

yukarıdan aşağıya ve aşağıdan yukarıya stratejik planlama sürecinin işleyişi ile gerçekleşmektedir (World Bank, 1998:47).

3.2.3.4. Çok Yıllı Bütçeleme

Dünya Bankası kaynaklarında “orta vadeli harcama sistemi (Medium Term Expenditure Framework-MTEF) olarak adlandırılan çok yıllık bütçeleme; dar anlamda, çok yıllık bir süreç kapsamında bütçe gelirlerini tahmin eden ve ödenek tavanlarını belirleyen bütçe olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım, çok yıllık bütçelemeyi yüzeysel bir şekilde ele almaktadır. Çünkü çok yıllık bütçeleme, sonraki birkaç yılın ödeneğinin planlanması ile beraber değerlendirildiği bir bütçe yaklaşımı şeklinde algılanmalıdır (Kızıлтаş, 2003:13). Çok yıllık bütçeleme süreci, gelecek yıl için hazırlanacak ve parlamentoya sunulacak bütçe yılı ile takip eden iki yılı kapsamaktadır.

Bu süreç temelde üç yapı üzerine kurulmuştur. Birincisi, makroekonomik yapıyla tutarlı bir biçimde kamu harcamaları için ayrılabilir toplam kaynağın yukarıdan aşağıya (top-down) doğru tahmin edilmesi; ikincisi, hem devam etmekte olan ve hem yeni uygulanacak olan faaliyet ve projelerin maliyetlerinin aşağıdan yukarıya doğru tahmin edilmesi; üçüncüsü ise, toplam kaynaklarla bu maliyetleri karşılaştıran bir süreçtir (Yılmaz, 1999:16). Böyle bir uygulamanın getirdiği en önemli yenilik, sunulacak kamu hizmetlerinin büyüklüğünün, eldeki mevcut kaynaklara göre çerçevesinin çizilmesi, bir diğer değişle karar alma mekanizması ile eldeki kaynak paketinin sıkı bir ilişki içinde olması ve bunun doğal bir sonucu olarak da kaynakların tahsisinde önceliklerin belirlenmesinin önemini ortaya çıkmasıdır (Kesik, 2005:121).

Çok yıllık bütçeleme sistemi 5018 sayılı Kanun ile birlikte Türk kamu mali yönetim sistemine dahil edilmiştir. Konu Kanun’un 15. maddesinin 2. fıkrasında şöyle yer almaktadır;

“Merkezi yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır. Merkezi

yönetim kapsamındaki kamu idarelerin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezi yönetim bütçe kanununda yarı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir.”

Ayrıca 16. maddenin 3. fıkrasında; *“Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli mali plan, Haziran ayının on beşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmi Gazete’de yayımlanır”* denmiştir.

Ülkelerin çok yıllık bütçeleme sistemine geçmelerinin nedenleri farklılıklar gösterse de bazı ortak nedenler Dünya Bankası Kamu Harcama El Kitabında şu şekilde gösterilmiştir;

- Etkili kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması,
- Hedeflere dayalı yönetim anlayışının yerleştirilmesi,
- Bütçe hazırlama, uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesi,
- Hizmet kalitesinin artırılması,
- Mali saydamlığın sağlanması.

3.2.3.4.1. Çok Yıllı Bütçelemenin Yararları

Çok yıllık bütçeleme hükümetlerin orta vadeli amaç ve hedeflerini açık bir şekilde belirlemelerini zorunlu hale getirir. Böylece, orta vadede elde edilecek kamu kaynaklarının, sektörler veya kurumlar arasında belirlenmiş önceliklere göre dağıtılması gerçekleştirilmiş olur. Yatırımlar, destekleme ödemeleri, sosyal güvenlik kurumlarına yapılan transferler gibi temel harcama alanlarının gelecek yıl bütçelerine olan etkisinin tahmin edilmesine imkân verir.

Orta dönemli bütçe projeksiyonlarının, mevcut politikaların ve gelecekteki tahminlerin bilinmesine imkan sağlayarak kamu harcamalarında saydamlığı arttırmaktadır. Hükümetlerin orta ve uzun vadede ne yapacakları konusunda niyetinin vatandaş ve özel sektör tarafından bilinmesini sağlar. Çok yıllık bir bütçe, hükümetin orta dönemli mali

stratejisi ve politika öncelikleri bağlamındaki yıllık bütçe boyutu tartışmalarının yerleştirilmesi yoluyla bütçe sürecine süreklilik kazandırır (Günay ve Öz, 2004:1).

Belirli politikalara yönelik olarak kamu kaynaklarının tahsis edilmesinde öngörülebilirliğin artırılması sonucunda uygulanmakta olan programların devamlılığını sağlar. Bunun yanı sıra, getirilen bütçe sınırlamaları ve harcamacı kamu idarelerine verilen esneklikler sonucunda kamu kaynaklarının etkin ve verimli olarak kullanılması konusunda gerekli teşvik mekanizmalarının kurulmasına yardımcı olur (Yılmaz, 1999:22).

Çok yıllık bütçeleme, bütçe sürecinde yer alan bakanlıkların daha fazla katılımını sağlayarak, hükümet çeşitli birimleri arasında işbirliğini teşvik edici bir unsur olarak görev yapar. Çok yıllık bütçe aynı zamanda orta vadeli bir hükümet programı niteliği taşıdığından, bütçe aracılığı ile politik tercihlerini uygulayacak olan hükümet üyeleri arasında uyum ve işbirliğini teşvik edebilir (Kızıлтаş, 2003:18).

3.2.3.4.2. Çok Yıllı Bütçelemenin Sakıncaları

Çok yıllık bütçeleme sisteminin bazı olumsuz etkileri olabilecektir. Bu olumsuzlukları şu şekilde sıralayabiliriz

- Çok yıllık bütçe uygulamasında ileriye yönelik tahminler, harcamacı idareler nezdinde kazanılmış birer hak gibi görülebilir. Bu da daha önce yapılan tahminlerin düzeltilmesi gerekliliği çıktığında harcamaların aşağıya doğru revize edilmesini engelleyebilir (Kesik, 2005:122)
- Ekonomideki kaynakların, orta vadeli olarak belirli giderlere tahsis edilmiş olması, yeni uygulanması gereken politikalar için kaynak bulunamamasına ve yeni kaynak arayışlarına zorlayabilir. Bir önceki hükümet döneminde, yapılmış olan çok yıllık bütçe, yeni iktidara gelen bir hükümetin politikalarını uygulamaya geçirmesine uygun olmayabilir (Kızıлтаş; 2003:18).
- Aşırı iyimser çok yıllık tahminler, gereksiz kamu hizmetlerinin sürdürülmesine neden olabilir ve bütçe harcamaları üzerinde yukarıya doğru baskı oluşturabilir (Kesik, 2005:122).

- Blöndal ve Wildavsky'den aktarıldığına göre; çok yıllık bütçe tahminlerinin reel artışları içerecek şekilde yapılması halinde enflasyonist dönemlerde harcamalar otomatik olarak artış gösterebilir, bütçe gelirlerindeki gelişmelerden bağımsız olarak ortaya çıkan bu artışlar mali disiplinin sağlanmasını zorlaştırabilir. Ancak bu durumun hedeflenen seviyede kamu hizmeti sunumunu engelleyebileceği, hatta kamu ve özel sektörlerin ekonomi içindeki yerinin kamu aleyhine bozulabilir (Kesik, 2005:123).

3.2.3.5. Performans Esaslı Bütçeleme Esası Getirilmiştir

Kamu sektörü harcamalarının ve dolayısıyla vergilerin artması ve kamu sektörü kaynaklı ekonomik krizlerin çoğalmasından dolayı birçok ülkede kamu mali yönetim anlayışının sorgulanmasına neden olmuş ve günümüz kamu mali yönetiminde, kamu hizmetlerinin kalitesinin yükseltilmesi, kaynak kullanım kapasitesinin artırılması, kaynak kullanımında etkililik, verimlilik ve tutumluluğun sağlanması, siyasi ve yönetsel hesap verme mekanizmaları ile mali saydamlığın geliştirilmesine yönelik uygulamalar hız kazanmıştır (Erüz, 2005:61)

Kamu mali yönetimi alanında yaşanmakta olan en önemli değişikliklerin birisi de, merkezden yönetimi esas alan kaynak dağılımı ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından, yetki ve sorumluluk dağıtımını ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan, mali yönetim ve çıktı-sonuç esaslı Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) anlayışına geçilmesi olmuştur (Erüz, 2005:61).

Uzun yıllardan beri aşırı merkeziyetçi yapı içerisinde çalışan ve inisiyatif tanınmayan kamu idareleri, politika üretme kapasitesinden yoksun hale gelmişlerdir. Bu sorundan yola çıkarak kamuda yeniden yapılanma çerçevesinde, kamu idarelerinin ulusal plan ve stratejilere uygun stratejik planlarını hazırlamaları, bu yolla politika ve stratejilerini açık bir biçimde ifade edebilmeleri, bu politika ve stratejilere uygun bütçeler hazırlamaları ve geliştirecekleri performans göstergeleri yoluyla başarılarını ölçmeleri gereği ortaya çıkmıştır (Mutluer v.d., 2005:141).

Performans bütçe konusunda farklı tanımlar yapılmakla birlikte ana tema genelde aynı noktayı işaret etmektedir. Performans bütçe; “ kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini

belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçlarını raporlayan bir bütçe sistemidir.

Performans esaslı bütçeleme sisteminden ülkelerin temel beklentileri genel olarak şu şekilde özetlenebilir:

- Etkin kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması
- Hedeflere dayalı yönetim anlayışının yerleşmesi
- Bütçe hazırlama, uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesi
- Hizmet kalitesinin artırılması
- Mali saydamlığın sağlanması, olarak sıralanabilir (Erüz, 2005:62).

Performans esaslı bütçeleme, kamu harcamalarını etkin kılan, hizmeti esas alan ve hizmet gelişim sürecini takip eden, performansı merkez alan ve bun uygun denetim esasları getiren bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır (Ateş ve Çetin 2004:264).

PEB'nin kaynak miktarındaki her artışı çıktılardaki veya sonuçlardaki artışa bağlayan ve kamu kurumlarının kendilerine tahsis edilen kaynaklarla ne yaptıkları veya yapacakları konusunda bilgi sunan bir bütçeleme olduğu belirtilmektedir (Shick, 2003:101). Dawson (1995) ise PEB konusunda kesin bir tanım yapılamayacağını belirterek, PEB'yi "bir dönem içerisinde gerçekleşen yönetim performansını değerlendirmek ve izlenen bütçe yöntemi ile elde edilen sonuçlar üzerindeki hesap verilebilirliği artırmak" şeklinde tanımlamıştır.

BÜMKO tarafından yayınlanan rehberde PEB, "kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi" olarak tanımlamaktadır (PEBR, 2004:12).

3.2.3.5.1. Performans Esaslı Bütçelemeye Geçişin Nedenleri

Günümüzde kamu yönetimi anlayışındaki değişmelere paralel olarak reform çabaları gündeme gelmektedir. Bu çabaların ekonomik yapının güçlendirilmesi ve sürdürülebilir bir kalkınma için gerekli olduğu sık sık belirtilmekte ve bu bağlamda kamu harcama yönteminde yapılacak reformlar birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkenin gündemini oluşturmaktadır. Kamu harcama sistemin iyi işlemesi için devletin, millettten aldığı kaynakları kamu hizmetlerini yerine getirirken doğru ve dürüst bir şekilde kullanması, verimli, etkin ve tutumlu olması gerekmektedir (DTM, 1).

Son yıllarda yaşanan krizler dolayısıyla kamu mali yönetim sisteminde yapılan gözden geçirmeler neticesinde mali yönetim sisteminin ve bütçe kapsamının dar olduğu, bütçe dışı harcamaların arttığı, kalkınma planı ile bütçeler arasındaki bağın koptuğu, kamu kaynaklarının etkin kullanılmadığı, harcama sürecinin katı ön kontrole tabi olduğu, harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin iyi kurulamadığı, bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatifin tanınmadığı, çağdaş kamu mali yönetim anlayışında hâkim olan stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verilebilirlik, mali saydamlık ilkelerinin geleneksel kamu yönetimi anlayışının merkezi planlamaya dayanması, merkezi yönetim ve merkezi kontrol anlayışının hâkim olması, mevzuat odaklı-kurallara dayalı olması, denetim anlayışı hâkim olması söz konusudur. Ancak çağdaş yönetim anlayışı; katılımcı ve paylaşımcı, şeffaf ve hesap verebilir, stratejik planlama ve performans yönetimine dayalı, gelecek yönelimli, sonuç ve hedef odaklı, yerel ve yerinden yönetim ağırlıklı yatay organizasyon yapısını ve yetki devreni öngören bir yönetim anlayışı sergilemektedir (BÜMKO, 2005:4).

Kamu harcama yönetiminde PEB' ye geçişin düşünülmesinin en önemli nedenlerinin başında kamu kaynaklarının daha etkin ve daha verimli bir biçimde kullanılmasının ve dağıtılmasının sağlanması gelmektedir. Zira kamu mali yönetim sisteminin ciddi sorunları vardır ve vergi mükelleflerinin bu sorunlara duyarsız kalmamaları ve kendilerinden toplanan kaynakların tahsisi mekanizması üzerindeki demokratik denetimlerini artırmaları, ancak bu konulara eğilmeleri, anlamaları ve değişim sürecini hızlandırmaları ile mümkündür (DPT, 2002:2).

3.2.3.5.2. Performans Esaslı Bütçelemenin Temel Unsurları

Türk kamu mali yönetiminde uygulanması öngörülen performans esaslı bütçeleme modelini, üç unsur üzerine oturtabiliriz. Bu üç unsur stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporudur. Modele göre bu üç unsur birlikte çalışır ve birbirinden bağımsız değildir (Mutluer v.d., 2005:145).

3.2.3.5.2.1. Stratejik Plan

Günümüz kamu mali yönetimi anlayışında kamunun içerisinde bulunduğu mali ve idari sorunlar dikkate alındığında kamu kuruluşlarının faaliyetlerini planlı bir şekilde yerine getirmelerinin önemi daha fazla hissedilmektedir. Kamu hizmetlerinin planlı bir şekilde yürütülmesi, belirlenen politikaların somut iş programlarına ve bütçelere dayandırılması ve uygulamayı etkili bir şekilde izlemeye, kamu kuruluşlarının inisiyatif almaları ve aktif katılımı zorunlu görülmekte, bu faaliyetlerin kuruluşlar tarafından yürütülmesinde ise “Stratejik Planlama” temel bir araç olarak görülmektedir.

Stratejik planlama bir örgütün neyi, niçin yaptığını ve ne olduğuna rehberlik eden ve şekillendiren eylemlere ve temel kararlara ulaşmak için disiplinli bir çaba olarak tanımlanır (Durna ve Eren 2002:16). Stratejik planlama, örgütlerin hem yerel, kısa süreli, alt düzey işlemleri hem de örgüt çapında, uzun soluklu ve gelecekle ilgili yatırım stratejileri olduğu gerçeğinden hareket eder. Kamu örgütleri çevrelerinde gelişen olayları değerlendirip, fırsat ve tehditlere karşı gerekli önlemleri alma ve gelecek vizyonunu belirleme çalışmalarını yaparken birincil olarak geçmişini anlamaya çalışmalı, kurumun karşısında bulunan durumu anlamaya yönelmeli, buna yönelik bir eylem planı oluşturmalı ve stratejisini geliştirmeli, bu stratejinin uygulanabilirliğini değerlendirmeli ve son olarak da stratejik değişimi yaşama geçirmelidir (Barca ve Balcı, 2004:5).

5018 sayılı Kanununun 9. maddesinde stratejik plan, planlama mantığı içinde şu şekilde tanımlanmaktadır: “Kamu idarelerince; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceği 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 hazırlanan plandır.” Bu

yaklaşımın Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından hazırlanan Stratejik Planlama Kavuzu'nda da yer aldığını görüyoruz. Kısaca ifade etmek gerekirse stratejik planı, bir idarenin bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği durum arasındaki yolu tarif eden belge diyebiliriz (Mutluer v.d., 2005:145-146).

Stratejik plan, kuruluşun stratejik amaç ve hedeflerini ortaya koyan ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri belirleyen bir süreçtir. Bu kapsamda plan, geleceğe yönelik bir bakış açısı taşır. Stratejik planların işlevsel olabilmesi, stratejik planlarda yer alan amaç ve hedeflerden belirli bir maliyet gerektirenlerin bütçelerde yerini bulmasına bağlıdır. Hükümetlerin öncelikleri, stratejik planlarda kendini bulur. Bütçelerin stratejik planların üzerine oturtulması, hükümetlerin öncelikleri ile kaynak tahsisi bağının kurulduğu anlamına da gelmektedir. Ancak, daha fazla kaynak alabilmek için stratejik planların, idarelerin gerçek stratejik planları amaç ve hedeflerinin de ötesinde fazla bilgiyi içermesi, stratejik planları amacından saptırabilir ve stratejik amaç ve hedeflere odaklanması gereken stratejik planları işlevsiz bir hale getirebilir (Schick, 2002:25).

Stratejik planlama, bir kuruluşun aşağıdaki üç temel soruyu cevaplandırmasına yardımcı olur (Mutluer v.d., 2005:146).

- Neredeyiz?
- Nereye gitmek istiyoruz?
- Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?

İdarelerin hazırladıkları stratejik planlar, kamusal kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması hususunda yönlendirici belgeler haline gelmektedir. İdarenin stratejik planında üç düzey öngörülür. Birinci düzeyde misyon, vizyon ve ilkeler yer alırken, ikinci düzeyde stratejik amaç ve hedefler, üçüncü düzeyde de faaliyet ve projeler yer almaktadır (Kesik, 2007:112).

Stratejik planlarla ilgili olarak üzerinde durulması gereken en önemli nokta, bu planların çok yıllık bazda ele alınması ve bütçeyle ilişkisinin kurulmasıdır. Buna stratejik planların ayakları yere basar hale getirilmesi de denilebilir. Bu durumda başka bir araç devreye girmektedir; buda performans programıdır (Kesik, 2007:112).

Stratejik planlamanın kamu yönetimi için sağlayacağı yararları kısaca şöyle sıralayabiliriz;

- Misyona dayalı kamu yönetimi anlayışını geliştirir.
- Vizyon oluşturma ve geleceği öngörme yeteneğini geliştirir. Vizyon değerlendirmesi ile hizmet kalitesi, etkinlik, rekabet, yenilikçilik, çeşitlilik ve sürekli değişim anlayışını yerleştirir,
- Kurumun içsel güçlü ve zayıf yönleri ile dış çevreden kaynaklanan fırsat ve tehditleri dikkate alan ve değişimleri izlen bir yönetimi zorunlu kılar.
- Kurumun çevresi ve paydaşları ile olan bağlarını ve hizmet alanlara karşı sorumluluklarını güçlendirir.
- Kurumlar arasındaki girişimci ve rekabetçi unsurları öne çıkarır.
- Katılımcı yönetim anlayışını geliştirir, kurum çalışanlarının katılımcılığını ve yaratıcılığını geliştirir; ekip çalışması ve işbirliğini güçlendirir. Yöneticilere stratejik düşünme ve davranma yeteneği kazandırır.
- Politika belirleme ve plan-program-bütçe ilişkisinin kurulmasına yardımcı olur.
- Amaç ve hedeflere dayalı bir bütçeleme anlayışını geliştirir.
- Planlama ve uygulama faaliyetlerinde etkinlik, yerindelik, katılımcılık, saydamlık, hesap verme sorumluluğu ilkelerini yerleştirir.
- Planlama ve uygulama faaliyetlerinde etkinlik, yerindelik, katılımcılık, saydamlık, hesap verme sorumluluğu ilkelerini yerleştirir.
- Sistematik ve toplama ve sonuçları analiz etme alışkanlığı kazandırır.
- Kurumun hizmetlerinden yararlananların taleplerine uyan duyarlılığını artırır,
- Kamuda etkin bir yönetim ve harcama sisteminin kurulmasında başlangıç noktasını oluşturacaktır.

- Kuruluşların belirli bir hedefe yönelik olman kısa vadeli ve anlık işlerde yoğunlaşmaları yerine, orta vadeli ve somut hedeflere dayalı planlama anlayışına sahip olmalarını sağlayacaktır.
- Süreçlere entegre olmuş bir şekilde denetim ve izlemeyi kolaylaştıracaktır.

3.2.3.5.2.2. Performans Programı

Performans programları, bir mali yılda kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda yürütmesi gereken faaliyetleri, bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren, idare bütçesinin ve idare faaliyet raporunun hazırlanmasına dayanak oluşturan program olarak tanımlanmaktadır (PEBR, 2004:16).

Performans programları, bir mali yılda yürütülecek faaliyetleri belirlediğinden detaylı bir ön çalışma ve değerlendirme gerektirmektedir ve hedefler ile göstergelerin doğru ve tam olarak oluşturulması, mali yılsonunda hazırlanacak faaliyet raporu ile performans değerlendirmesine temel teşkil ettiğinden önemli bir aşamadır. Bu aşamada gösterilecek dikkat ve özenin, PEB sisteminin sağlıklı işleyişini ve kamu kaynaklarının etkili ekonomik ve verimli kullanımını sağlayacağı, bu nedenle, faaliyet sonuçları üzerine yapılacak performans değerlendirmesi kadar, program hazırlığında yapılacak ön değerlendirmelerin de büyük önem arz edeceği belirtilmektedir (PEBR, 2004:16).

TBMM'de bütçe tasarıları ile birlikte görüşülecek olan performans programları, bütçe ile ilgili kararlar verilirken milletvekillerine kamu idareleri hakkında (teşkilat yapısı, yönetim sistemi vb.) önemli bilgiler sunmalarından dolayı önemli bir fonksiyon icra ederler. Performans programları sayesinde, kurumların kaynakları ile ne kadar ve hangi kalitede çıktı elde edileceği görülebilecektir. Ayrıca kamu idareleri bütçelerini hazırlarken idarenin amaçlarını ve uygulayacağı politikaları ortaya koyabilecekler ve ayrıntılı bir değerlendirme yapmak durumunda kalacaklardır. Bu ise hesap verebilirlik ve mali saydamlığa katkı sağlarken, aynı zamanda kamu idarelerinde çıktı ve sonuca odaklı bir kültürün ve anlayışın gelişmesine ve bu konuda idarelerce bilgi üretilmesi ile beraber, idare çalışanlarının ve yöneticilerinin çıktı ve sonuç odaklı düşünmelerine ve karar almalarına yol açacaktır. Performans programı sayesinde geçmiş yıllarda ne kadar gider yapıldığı ve gelecek yıllarda ne kadar gider yapılacağı ve bu harcamalar

sonucunda ne kadar ve hangi nitelikte çıktı üretileceği konusunda bilgilere sahip olunacağı için bütçe görüşmeleri daha nitelikle hale gelecektir (Oral, 2005:126,127).

Performans programları 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü çerçeve içerisinde hem idare düzeyinde hem de idarenin alt birimleri düzeyinde hazırlanır. İdare performans programı, birim performans programlarında yer alan bilgilerden gerekli görülenlerin bir araya getirilmesi ile oluşturulur. Zaten karmaşık ve meşakkatli olan böyle bir sürecin bir idarenin irili ufaklı bütün birimleri için hazırlanmasını beklemek yerinde bir yaklaşım olmayacaktır. Bunun yerine ilgili idarenin faaliyetlerini önemli ölçüde temsil edecek birimlerin performans programı hazırlaması, bu yerin yaklaşımın başarısı bakımından önemlidir (Kesik, 2007:113,114).

Kamu idareleri hazırladıkları performans programı tekliflerini bütçe teklifleri ile birlikte, Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına gönderirler. Adı geçen her iki kurum ile yapılan bütçe görüşmeleri (Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ile yalnızca yatırım ödenek teklifleri görüşülür) neticesinde, bütçe tekliflerinde meydana gelen değişikliklere göre idare tarafından düzenlenen performans programı revize edilir. Daha sonra, TBMM'nde kabul edilen bütçe büyüklüklerine göre idare performans programları nihai şeklini alır. Nihai performans programı, 5018 sayılı Kanun'un 10. maddesine göre Bakanlar tarafından her mali yılın ilk ayı içerisinde kamuoyuna açıklanır (Kesik, 2007:114).

3.2.3.5.2.3. Faaliyet Raporları

Faaliyet raporu, 5018 sayılı Kanun'un 41. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre, kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programları uyarınca yürüttükleri faaliyetlerinin, belirlenmiş performans göstergelerine göre, hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak ve idarenin faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde faaliyet raporu hazırlamaları hükme bağlanmıştır (Kesik, 2007:115).

Kanunda öngörülen mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirmenin en önemli araçlarından biri de faaliyet raporlarıdır. Faaliyet raporları bir yıllık bütçe uygulamasının sonrasında üst yöneticiler ve kendilerine bütçe ile ödenek tahsis edilen

harcama yetkilileri tarafından hazırlanır. Faaliyet raporları aynı zamanda performans esaslı bütçeleme sisteminin de temel taşlarından birisidir (Kesik, 2007:115).

Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilebilmesi amacıyla harcama yetkililerinin “birim faaliyet raporu”, üst yöneticilerin “idare faaliyet raporu”, İçişleri Bakanlığı’nın mahalli idare faaliyet raporları hakkında “değerlendirme raporu” ve Maliye Bakanlığı’nın da harcamacı kuruluşlardan gelen faaliyet raporları doğrultusunda kanunda belirtilen bilgileri içermek üzere “genel faaliyet raporu” düzenlenmesi öngörülmüştür (BÜMKO, 2005:56).

Birim faaliyet raporu, idarenin bünyesinde bulunan ve kendisine bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimi yetkilileri tarafından hazırlanarak üst yöneticiye verilmektedir. Üst yönetici, birim faaliyet raporlarını esas alarak idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hazırlamaktadır (PEBR, 2004:42,43).

3.2.3.6. Analitik Bütçe Sınıflandırılması Getirilmiştir

Dünya’nın son yıllarda geçirdiği değişim dönemi maliye bilimini de etkileyerek bütçeyi maliye politikasının en önemli aracı haline getirmiştir. Türkiye’de geçmiş yıllarda bütçenin uluslar arası standartlarda veri üretecek sınıflandırmaya sahip olmaması, kod yapısının sağlıklı ve yetersiz olması karar alıcıların stratejik karar verme yeteneklerinin gelişmesini körelten ve politikalar ile bütçeler arasında bağlantı kurulmasını engelleyen önemli bir sorun olmuştur. Bütçe uygulamasında görülen yetersiz ve sağlıklı sınıflandırma sistematığının analize elverişli bir ortam sunamaması ve uluslar arası karşılaştırmaların yapılmasına imkân vermemesi yeni bir bütçe sınıflandırma sistematığının arayışlarına neden olmuştur.

Bütçeler ekonomide fiyat istikrarının sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi, yatırımların teşvik edilmesi gibi hedeflerin gerçekleştirilmesinde kullanılan en önemli mali araçlardan birisidir. Bütçe harcamalarının nitelikleri ve etkiler farklı olduğundan bütçenin etkin bir mali araç olarak kullanılabilmesi için harcamaların temel kriterlere göre sınıflandırılması gerekmektedir. Bütçe sınıflandırması, ekonomik ve mali politikaların planlanması, uygulanması ve sonuçlarının analiz edilebilmesi için devlet faaliyetlerinin kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kriterlere göre tasnif edilmesidir. (Maliye bakanlağı 2005 yılı bütçe harılama reheberi)

Kamu ihtiyaçlarını gidermeye yönelik olarak kamu harcamalarının tasnifi, üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Ülkemizde konsolidasyon yapmaya elverişli bir muhasebe sistemi olmadığı gibi hiçbir kamu idaresi de böyle bir görevi yapmakla sorumlu tutulmamıştır. Halbuki, genel yönetim harcamalarının bir taraftan ekonomik sınıflandırmaya tabi tutulması, kamu kesiminin harcamalarının boyutu hakkında bir bilgi verirken, diğer taraftan da harcamaların hangi fonksiyonları için yapıldığının bilinmesi ekonominin gelişme sürecini etkiler. Ülkemizde bilgiye dayalı karar vermek yerine, bu dayanaktan yoksun karar verme üzerine kurulu bir ekonomik yapı mevcut olduğundan verilen kararların ulusal ekonomiye etkilerini sorgulayan bilgiye dayalı araştırmalar yapma imkânı da bulunmamaktadır. Bu nedenle, ortaya çıkan sonuçların ya hangi kararlar neticesinde gerçekleştiğinin farkına bile varılamamakta, ya verimli olmayan alanlarda yatırımlar yapılmakta, ya da yanlış verilen kararları düzeltmek üzere sık sık kararlar değiştirilerek kaynaklar israf edilmekte, toplumsal güven zedelenmektedir (Keleş, 2005:41).

5018 sayılı Kanun'un btce ilkelerini düzenleyen 13. maddesinin (k) bendinde "btceler kurumsal işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır" ve 17. maddesinde de "Gider ve gelir teklifleri, ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığı tarafından uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanır" denilerek btcenin uluslar arası standartlara göre hazırlanmış olmasının yasal erevesi çizilmiştir (lgezen, 2006:140). Devlet faaliyetlerinin ölçülebilmesi, zetlenebilmesi ve analiz edilebilmesi için faaliyetlerin belirli bir ereve içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Bunların gerçekleştirilebilmesi için btce kod sistemi oluşturulmuştur. Türkiye'de standart bir kodlama sistemi yoktu, 5018 sayılı Kanun ile Analitik Btce Sınıflandırması sistemine geçilmiştir.

Türkiye'de Avrupa Birliği'ne katılım süreci içerisinde btce kodlamasının uluslar arası standartlara uygun hale getirilmesi gerekliliği ortaya çıkıncaya kadar devlet faaliyetlerini sınıflandırma çalışmaları devam etmiştir.

Analitik bütçe sınıflandırması temelinde, Uluslar arası Para Fonun tarafından hazırlanan Devlet Mali İstatistiklerine (GFS-Government Finance Statistics) dayanmaktadır. 1995 yılında Maliye Bakanlığı tarafından kamunun yeniden yapılandırılmasını amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi Kapsamında yeni bir bütçe sınıflandırması üzerine çalışmalar başlatılmış ve 1998 yılında Devlet Mali İstatistikleri esasına dayalı bir sınıflandırma yapısı, gözden geçirilerek Avrupa Birliği'nde uygulanan Avrupa Muhasebe Sistemi (ESA-95-European System of Integrated Economic Accounts) standartına da uygun hale getirilmiş ve 2004 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tam uygulamaya geçilmiştir (Hançer, 2003:8).

Bütçe kodlamasının amacı, devletin yürütmüş olduğu faaliyetlerin sonuçlarını izleyebilmek, ölçmek, analiz etmek, başka ülkeler, dönemler ve kurumlar arasında karşılaştırmalar yapabilmektir. Dolayısıyla bütçe kodlaması sonucu elde edilen veriler güvenilir olmalı, ölçmeye dayandırılmalı, dönemler, ülkeler ve kurumlar arası karşılaştırmaya elverişli olmalı ve uluslararası standartlara uygun olmalıdır.

Yeni bütçe sınıflandırmasının getirdiği önemli yenilikleri şu şekilde sıralaya biliriz (Kesik, 2005:16);

- Detaylı bir kurumsal sınıflandırma ile program sorumlularının tespitine imkân vermesi,
- Kamu hizmetlerinin fonksiyonel tasnifini sağlaması,
- Genel yönetime dahil tüm idarelerde uygulanabilir olması nedeniyle bütçe verilerinin konsolide edilmesine imkan tanınması,
- Uluslar arası karşılaştırmalara imkân vermesi, ölçmeye ve analize elverişli olması.

Analitik bütçe sınıflandırması ile hangi kuruluşun nasıl ve ne kadar harcama yaptığı net olarak görülebilir. Kuruluş ne kadar ödenek talebinde bulunmuş, ne kadarını kullanmış ve gerçek ihtiyacının ne olduğu da sistem sayesinde izlenebilmektedir. Bunun yanı sıra analitik bütçe sistemi ile bütçe politikasının esnekliği ve seçiciliği arttırılarak, bütçe hazırlığının, uygulamasının, uygulama sonuçlarının daha ayrıntılı ve sistematik olarak planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kurumlarının yürüttükleri

hizmetlerin, finans kaynaklarının ve maliyetlerinin izlenmesi kolaylaşacaktır (Tüğen, 2005:184).

Sonuç olarak, yeni bütçe sınıflandırması Türk bütçe sisteminde uzun yıllardan buyana var olan bütçe sınıflandırma sorununa çözüm getirmiş, hem bütçe sisteminde üretilen verileri uluslar arası verilerle karşılaştırma imkanı getirmiş hem de performans esaslı bütçeleme ve çok yıllık bütçeleme gibi modern bütçe sistemlerinin uygulanmasını kolaylaştırmıştır (Kesik, 2005:118-119).

Bütçe uygulaması içerisinde yeni bir sistem olduğu için birtakım aksaklıkların yaşanması kaçınılmaz olacaktır. Ancak bu durum eğitim ve seminerler aracılığıyla halledilmeye çalışılmıştır.

3.2.3.6.1. Analitik Bütçe Sisteminin Amaçları

Analitik bütçe sınıflandırması ile bütçe politikalarının esnekliğini, saydamlığını ve seçiciliğini arttırmak, bütçenin hazırlanmasını, uygulanmasını, uygulama sonuçlarını daha ayrıntılı ve sistematik olarak izlemek ve değerlendirmek, kamu kurumlarının yürüttükleri hizmetleri, finans kaynaklarını ve maliyetlerini sağlıklı bir şekilde takip etmek amaçlanmaktadır.

ABS, gelişkin bir muhasebe, bütçeleme ve analiz tekniği önermektedir. Bu bağlamda analitik bütçe tekniğinin önceki sistemde gözlenen bazı eksiklikleri ve yanlışları ortadan kaldıracığı tahmin edilmektedir. Ancak bu teknikler uluslararası standartlara bağlı bir örgütlenmeyi de hayata geçirmektedir (Kansu, 2003:1). Böylelikle, farklı bütçe kodları ve farklı bütçe uygulamaları olan bütün idareleri bütçeleri, ABS'nin getirdiği yeniliklerle değerlendirilebilecek, konsolide edilebilecek, başka ülke, kurum ve dönemler ile karşılaştırılabilir ve böylece kamu mali sistemimizde saydamlık ve hesap verilebilirlik güçlendirilecektir.

Yeni bütçe kod yapısı sistemi, tahakkuk esaslı hesap planı çerçevesinde gelir, gider ve finansman için ayrıntılı sınıflandırmalar oluşturmak için kullanılacaktır. Yeni bütçe kod yapısı GFS'e uygun veri ve istatistik derlemesi için uygun bir yapı içermektedir. Daire kodları, kurum kodları, program kodları, alt program kodları, faaliyet/proje kodları, harcama kalemleri ve bir de bütçe kanununda yer almayan ancak kesin hesaplarda yer alan ayrıntı kodlarına ilişkin bir kodlama da bulunmaktadır (Demirel, 2001:10).

Analitik bütçe sınıflandırmasının temel hedeflerini şu şekilde sıralayabilir (Mutluer v.d, 2005:154-155);

- *Mali saydamlık ve hesap verebilirlik*: Mali planlama ve raporlamanın, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri bakımından, geliştirilmesi, sınıflandırmanın önemli bir aracını oluşturmaktadır.
- *Farklı bütçemle anlayışlarının desteklenmesi*: Geliştirilen sınıflandırma, performans esaslı bütçeleme gibi modern bütçe tekniklerinin uygulanabilmesi için gerekli altyapıyı sağlamıştır.
- *İdari ve mali yapılanmadan bağımsızlık*: Mali planlama ve raporlamanın, idari ve mali yapılanmalardan etkilenmeyen bir nitelikte olması sağlanmaktadır.
- *Bütün kamu idarelerinin kapsama alınması*: Mali planlama ve raporlamanın ilke ve esasları ile çerçevesinin, genel yönetim tanımına giren bütün kamu idarelerinde uygulanması imkânı elde edilmiştir. Böylece bütün kamunun mali planlarının ve raporların anlamlı ve kolay bir şekilde konsolide edilmesi sağlanmaktadır.
- *Kamu hizmetlerinin esas alınması*: analitik bütçe sınıflandırması kapsamında fonksiyonel sınıflandırmanın da yer alması sebebiyle eğitim, sağlık gibi kamu hizmetlerini esas alan bir bütçeleme anlayışının uygulanması mümkün hale gelmiştir.
- *Uluslar arası standartların uygulanması*: Özellikle Avrupa Birliği'ne üye ülkelerden aynı standartta mali rapor talep edilmektedir. Yeni yapılanma, mali planlama ve raporlamanın uluslar arası kabul görmüş kapsam ve detayda üretilebilmesini mümkün kılmaktadır.
- *Program sorumluluğu*: Analitik bütçe sınıflandırması ile kamu kurumlarının yönetim kademelerinin kamu hizmetlerinden ve kaynaklarından dolayı program sorumluluğu doğrudan belirlenebilmektedir.

3.2.3.6.2. Analitik Bütçe Sistemi Sınıflandırma Yapısı

Analitik bütçe kod sistemi dört farklı sınıflandırma sistemine dayanmaktadır. Bunlar; kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırmadır. Kurumsal sınıflandırmada, kamu yönetimindeki idare yapı temel alınmıştır. Fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmada; GFS standartları benimsenmiştir. Finansman tipi sınıflandırma ise ödeneğin kaynağının tespiti ile mali mevzuatımız gereği özellikle takip edilmesi gereken hususlar için geliştirilmiştir (Analitik Bütçe Sınıflandırması El Kitabı, 2004:20-32).

Analitik Bütçe Sınıflandırması,

- Kurumsal Sınıflandırma (Dört düzey, sekiz hane)
- Fonksiyonel Sınıflandırma (Dört düzey, altı hane)
- Finansman Tipi Sınıflandırma (Bir düzey, bir hane)
- Ekonomik Sınıflandırma (Dört düzey, altı hane)

Olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır. Çağdaş bütçe işlevleri açısından fonksiyonel sınıflandırma gibi önemli bir yere sahip olan ekonomik sınıflandırma, dört düzeyli ve altı haneli bir kod grubundan oluşmaktadır. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş olan bu sınıflandırmada ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçelenmeleri gerekmektedir. Diğer üç tür sınıflandırma sadece gider bütçesi ile ilgili iken, diğer bir ifadeyle bütçe kanunlarının (A) işaretli cetveli ile verilen ödeneklerin kodlanmasında kullanılırken, ekonomik sınıflandırma; harcama ve borç vermenin sınıflandırılmasında, gelirlerin sınıflandırılmasında, finansman sınıflandırmasında kullanılmaktadır.

Analitik bütçe sınıflandırmasında;

Program : Fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyi

Alt Program : Fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyi

Faaliyet/Proje : Fonksiyonel sınıflandırmanın üçüncü düzeyi

Ödenek türü	: Ekonomik sınıflandırmanın birinci düzeyi
Harcama kalemi	: Ekonomik sınıflandırmanın ikinci düzeyi
Ayrıntı kodu	: Ekonomik sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyi
Tertip	: Kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi kodların bütün düzeyleri ile ekonomik sınıflandırmanın ilk iki düzeyinden oluşur.

3.2.3.6.2.1. Kurumsal Sınıflandırma

Analitik bütçe sınıflandırmasının ilk bölümünü oluşturan kurumsal sınıflandırmada, siyasi ya da bürokratik olarak yönetim yetkisi temel kriter kabul edilmiştir. Kurumsal sınıflandırmayla siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve program sorumlularının tespiti hedeflenmektedir. Aynı anayasal otoriteye tahsis edilen kaynakların aynı kodda yer alması ilkesi benimsenmiştir. Bağlı ve ilgili kuruluşlara verilen kaynaklar, kuruluşun bağlı bulunduğu kurum kodunda yer alacaktır. Böyle bir sorumluluk, beraberinde performans esaslı bütçeleme anlayışında hedeflenen performanstan kimin sorumlu olacağının ortaya konulmasını da mümkün kılmaktadır. Ayrıca kurumsal sınıflandırmayla, değişik kurumlardaki aynı görev tanımlı birimler arasında bir mukayese yapılabilmesi de sağlanmış olacaktır (Maliye Bakanlığı, 2005 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi).

Dört düzeyden oluşan kurumsal sınıflandırmada her bir düzeyde yer alan birimin yöneticileri için, belli bir sorumluluk da tespit edilmiş olmaktadır. Şöyle ki; ilgili birimde idareci sıfatıyla görev yapan kişi kendi biriminin harcamalarından sorumlu olduğundan, birimin bütçesiyle de yakından ilgilenecektir. Dolayısıyla ödeneklerin rasyonel kullanılıp kullanılmadığı noktasında bir oto kontrol sistemi de getirilmiş olmaktadır (Kocabaş, 2004:66).

3.2.3.6.2.2. Fonksiyonel Sınıflandırma

Fonksiyonel sınıflandırma, devlet faaliyetlerinin türünü göstermek üzere tasarlanmıştır. Devlet faaliyetlerinin ve bu faaliyetlere yönelik harcamaların zaman serileri boyunca izlenmesi ve uluslar arası karşılaştırma imkânının elde edilmesi, fonksiyonel sınıflandırma ile mümkündür. Ayrıca, bütçe politikalarının oluşturulmasında sektörel

ayrımların yapılabilmesi de bu sınıflandırmanın hedefleri arasındadır. Dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşmaktadır. Birinci düzey, devlet faaliyetlerini 10 ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar, ikinci düzeyde programlara bölünmektedir. Üçüncü düzey kodlar ise nihai hizmetleri göstermektedir. Dördüncü düzey, muhtemel ihtiyaçlar için boş bırakılmıştır. Mevcut bütçe yapısında var olan eksikliklerden en önemlisi, devlet faaliyetlerinin fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutulmamış olmasıdır. Özellikle uluslar arası karşılaştırmaların yapılabilmesi ve harcamaların işlevsel niteliğine göre öngörülerek bütçelenmesi bu sınıflandırmayla sağlanacaktır (Tosun, 2003:3).

3.2.3.6.2.3. Finansman Tipi Sınıflandırma

Analitik bütçe sınıflandırmasının konsolide bütçe dışında kalan piyasa şartlarına göre ticari esaslara göre yönetilen kuruluşlar hariç tüm kamu kurum ve kuruluşları tarafından kullanılmak üzere oluşturulmuş bir sınıflandırmadır. Bu sınıflandırma sayesinde harcamanın hangi bütçeden finanse edildiği sorusu da cevaplanmış olacaktır. Ayrıca bütçe sisteminde yer alan özel ödenek, dış proje kredisi gibi devirli ödeneklerin bütçeleştirilmesi de bu sınıflandırma sayesinde yapılabilecektir.

Bu sınıflandırma tek düzey ve tek koddan oluşur. Kamu İktisadi Teşekkülleri hariç Devlet tanımına giren tüm kurumları kapsar. Bu kurumların harcamalarının nereden finanse edildiğini gösterir. Bu sınıflandırma şu şekildedir;

- Genel bütçe
- Katma bütçe
- Döner sermayeler
- Özel ödenekler
- Sosyal güvenlik kurumları
- Dış proje kredileri
- Özerk kuruluşlar
- Bütçe dışı fonlar

3.2.3.6.2.4. Ekonomik Sınıflandırma

Bütçenin, seçici maliye politikalarının en önemli aracı olması ve kodlamanın da bu politikalara hizmet edebilmesi açısından değerlendirildiğinde ABS'nin bu amaca hizmet eden en önemli parçasının "ekonomik kod" grubu olduğu görülmektedir (Hançer, 2003:8).

Ekonomik sınıflandırma, kamu hizmetlerinin seçici olarak uygulanmasına imkân sağlar. Bu sınıflandırma, kurumsal amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde yapılacak stratejik tercihlerin bütçeleştirilmesinde yol göstericidir. Örneğin, bir kamu hizmetinin gerçekleştirilmesinde en etkin yöntem hizmetin bizzat ilgili kamu kurum tarafından sunumu ise, personel istihdam edilmesi ve mal ve hizmet satın alınması gerekecektir. Hizmeti direkt sunmak yerine hizmet satın almak yoluna gidilirse ya da hizmeti sunan kamu ya da özel kuruluş desteklenirse daha az personel istidam edilecek ve daha çok kaynak transferi yapılması gerekecektir. Dolayısıyla bütçe ödeneklerinin ekonomik dağılımı, kurumun kamu hizmetlerinin sunumundaki stratejik tercihi hakkında bir fikir verecektir. Dolayısıyla bütçe ödeneklerinin ekonomik dağılımı, kurumun kamu hizmetlerinin sunumundaki stratejik tercihi hakkında bir fikir verecektir. Ekonomik sınıflandırma aynı zamanda kurumun belirlenen sonuçları elde etmek üzere hangi girdileri kullandığı konusunda da yol göstericidir. Çünkü satın alınan mal ve hizmetler ya da çalıştırılan personel aslında hedefleri gerçekleştirmek amacıyla kullanılan girdilerdir (Kesik; 2005:118).

Ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş olan sınıflandırılmada ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin anı tertiplerde bütçelenmeleri gerekmektedir (Kocabaş, 2004:68).

3.2.4. Devlet Muhasebesi Alanında Yapılan Düzenlemeler

Türkiye'de Devlet Muhasebesi alanındaki en önemli sorun uygulamadaki dağınıklıktır. Genel yönetim içinde yer alan kurumların bütününe yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş bir kurum yoktur. Devlet muhasebesinde standartların ve kuralların oluşturulamamasının en önemli sebebi budur. Ayrıca Devletin resmini tam olarak görme konusunda bir talebin veya ilginin de

olmaması bu dağınıklığın sürdürülmesinde rol oynamıştır. Uluslar arası mali kuruluşlarca Türkiye'ye yöneltilen eleştirilerin başında da genel yönetime ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir. Buna katılmamak mümkün değildir. Gerçekten de ilke olarak; “hâkim olmadığınız bir şeyi yönetemezsiniz” (Kerimoğlu, 1998:17).

Mali ve ekonomik politikalara ilişkin olarak karar alıcı konumunda olanların ihtiyaç duyacakları en önemli veri Devletin bütününe ilişkin olarak oluşturulacak mali istatistiklerdir. Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi e resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel idare tanımına dâhil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasına ihtiyaç vardır. Devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi, ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Bu durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır. Devlet muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmaların amacı, devlet mali istatistiklerini kullananlara, politika oluşturulurken veya ileriye yönelik kararlar alınırken veya tahminlerde bulunulurken, başvuracakları sağlama bir veri tabanı oluşturmaktır. Bunun doğal sonucu da kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ve kamu mali yönetiminin iyileştirilmesidir (Karaarslan, 2002:48-49).

Devlet muhasebesinde reforma gereksinim duyulmasının nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz; (Karaarslan, 2002:49).

1. Devlet muhasebesinin kapsamı dardır ve kamuda muhasebe birliği yoktur.
2. Kayıtlar nakit esasa göre tutulmaktadır.
3. Mevcut muhasebe sistemi bütçe odaklıdır. Devlet faaliyetlerinden bir kısmı ve maddi duran varlık sistem tarafından kapsama alınmamakta ve raporlanamamaktadır.
4. Hesaplar yeterli detayda değildir.

5. Hesaplar sınıflandırılmamıştır.
6. Devlet muhasebesinde süreklilik yoktur.
7. Devlet muhasebesi ödenek ve nakit planlamasında kullanılacak sağlıklı veriler sağlanamamaktadır.
8. Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında tam olarak ve sağlıklı bir biçimde görülmesi mümkün değildir.
9. Devlet muhasebesinin bütçe hazırlık çalışmalarına bir katkısı bulunmamaktadır.
10. Muhasebe bilgilerinden “Kesin Hesap Kanun Tasarısı” elde edilememektedir.
11. Kurumlara ait muhasebe bilgileri çıkarılamamakta ve kurumsal mali tablolar üretilmemektedir.
12. Devlet muhasebesi uluslar arası standartlara uygun mali raporları üretecek sağlıklı bir veri tabanı sunmamaktadır.

5018 sayılı Kanunun sürekli olarak öne sürdüğü mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramlarının gerçekleştirilebilmesi için mutlaka güvenilir bir raporlama ve kayıt sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe sisteminin güvenilirliği hükümetlere gelecek ile ilgili planlarda etkili ve güvenilir bir kaynak oluşturmaktadır.

1050 sayılı yasanın uygulandığı dönemde Türkiye’de Devlet kapsamında yer alan idarelerde muhasebe sistemleri birbirinden farklı olarak düzenlenmişti. Bu yüzden devlette muhasebe birliği sağlanamamıştır. Devlet muhasebesinde baş aktör Maliye Bakanlığı olması gerekirken Maliye Bakanlığının devlet muhasebesi alanındaki çalışmaları genel ve katma bütçeli idareler ve döner sermayeler ile sınır kalmıştır.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çıkarıldıktan sonra kamu mali yönetiminde yaşanan gelişmelere paralel olarak devlet muhasebesi ile çeşitli yönetmelikler çıkarılmış ve farklı yıllarda bu yönetmelikler üzerinde değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler ve ilaveler sonucunda devlet muhasebesi içinden çıkılmak bir duruma gelmiştir.

Dünyadaki bir ülkede olduğu gibi Türkiye’de de kamu mali yönetim sisteminin değişmesinde etkili olan Dünya Bankası, IMF ve OECD gibi kuruluşlar ilişkide buldukları her ülkede aynı muhasebe ve raporlama sisteminin olmasını istemektedirler. Çünkü farklı muhasebe sistemlerinden alınan farklı veriler karşılaştırma ve analiz yapılmasını, ülkelerin mali durumlarının tespitini son derece güçleştirmektedir. Bundan dolayı mali saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik gibi kavramların hayata geçirilebilmesi için tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş için çalışmalar başlamıştır.

Türkiye’de 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemlerde genel ve katma bütçeli dairelerde bütçe uygulama sonuçlarının kaydı ve raporlanmasını amaçlayan nakit esaslı muhasebe sistemi kullanılıyordu. 14.01.1990 tarih ve 20402 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Devlet Muhasebe Yönetmeliği” ile bütçe uygulama sonuçlarını kaydeden nakit esaslı muhasebe sistemine ek olarak, nakit esaslı muhasebe esasında yer almayan emanetler, borçlar, iştirakler, ikrazlar, bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıklar ve gelir tahakkuklarının kaydı da muhasebe sistemine dâhil edilmeye başlamıştır.

Sistemin kendi karmaşasının yanı sıra idareler arasında da bir muhasebe birliği bulunmamaktadır. Kamuda muhasebe birliğinin sağlanması, mali saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik ve verimlilik kavramlarının hayata geçirilmesi için ve açık anlaşılır, kolay uygulanabilir bir muhasebe sisteminin oluşturulması için köklü değişikliğe ihtiyaç duyulmuştur.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları kullanılarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır (M.B. Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2005:13).

3.2.4.1. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Arasındaki Farklar

Ülkemizde 2004 yılı başından itibaren, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi kurulmuştur. Kurulan muhasebe sistemini nakit esaslı muhasebe sisteminden farklı kılan özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Karaarslan, 2002:50);

1. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde saymanlıklara intikal eden çekler, kasa hesabına kaydedilirken, tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde saymanlıklara gelen çekler için “101-Alınan Çekler Hesabı” adı altında açıkça görülmesi sağlanmıştır.
2. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde yer alan Menkul Kıymetler Hesabına hem kişi hem de hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden her türlü menkul kıymet kaydedilmektedir. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde ise hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden menkul kıymetler, “117-Menkul Varlıklar Hesabı”na, kişilere ait olanlar ise nazım hesaplar grubunda yer alan “922-Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı” ve “923-Menkul Kıymet Emanet Hesabı”na karşılıklı olarak kaydedilmektedir. Böylece, kişilere ve hazineye ait menkul kıymetler olarak izlenebilmektedir.
3. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabına Kaydedilen tutarlar, Tahakkuk Esaslı Sistemde, tahsil sürelerine göre kısa vadeli ve uzun vadeli olmak üzere iki hesap şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile tecil veya tehir edilen alacakların ne zaman tahsil edileceği belirlenmiştir. Böylece, alacaklar vadelerine uygun olarak izlenmekte ve nakit planlamasına katkıda bulunmuş olmaktadır.
4. Nakit Esaslı Sistemdeki Nakit Hareketleri Hesabı ve Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı gibi değer hareketi niteliğindeki hesaplar dönem içerisinde hem borçlu hem de alacaklı çalıştırılmak suretiyle kullanılırken, Tahakkuk Esaslı Sistemde bu hesaplar; borçlu çalışması gereken işlemlerde 16 nolu Değer Hareketleri ana hesap grubundaki hesaplar, alacaklı çalışması gereken

işlemlerde ise 36 nolu Değer Hareketleri ana hesap grubundaki hesaplar kullanılmaktadır.

5. Nakit Esaslı Sistemde, Madeni Para Basımı Avans Hesabı, Elçilik ve Konsolosluk Avansları Hesabı ile Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabında maaş dışında kalan diğer avans çeşitleri Tahakkuk Esaslı Sistemde İş Avans ve Kredileri Hesabı adı altında toplanmış, böylece dağınık şekilde bulunan avans hesaplarının tek başlık altında toplanması suretiyle gereksiz yere hesap sayısının artması, dolayısıyla avans uygulamalarındaki dağınıklık ortadan kaldırılmış olmaktadır.
6. Nakit Esaslı Sistemde, Jandarmanın Avansları ve Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabına kaydedilen maaş ve ücret avansları ile memurlara verilen sürekli ve geçici görev yolluk avansları, Tahakkuk Esaslı Sistemde Personel Avansları Hesabı adı altında toplanarak, personele verilen avansların tek başlık altında izlenmesi olanağı sağlanmıştır.
7. Nakit Esaslı Sistemde, gerek Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı gerekse de Denetmenler Hesabı adı altında mahsup dönemine aktarılan avans ve kredi tutarları, Tahakkuk Esaslı Sistemde Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı adı altında toplanmak suretiyle mahsup dönemine aktarılan avans tutarlarının tek başlık altında izlenmesi olanağı sağlanmıştır.
8. Nakit Esaslı Sistemde, Tahakkuk Esaslı Sistemde yer alan “280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı” ile “180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı” bulunmaktadır. Dolayısıyla yapılan harcamalardan gelecek dönemlere ait olanların gelecek dönem gideri olarak izlenmesine olanak bulunmamaktadır.
9. Nakit Esaslı Sistemde, Tahakkuk Esaslı Sistemde bulunan Gider Tahakkukları Hesapları bulunmamaktadır. Dolayısıyla bulunulan dönemde tahakkuk etmiş, ancak ödemesi gelecek dönemi veya dönemlerde yapılacak olan giderlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Bu uygulama, gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan ödemelerin muhasebede izlenmemesine yol açmaktadır. Dolayısıyla nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından

faydalanması mümkün olamamaktadır. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde ise bu tür durumlar için, şayet ödeme bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılacaksa 381 Gider Tahakkukları Hesabına, gelecek takvim yılından sonraki yıllarda ödenecekse 481 Gider Tahakkukları Hesabına kaydedilmektedir. Bu uygulama, tahakkuk eden giderlerin ödeme zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek nakit planlamasının sağlıklı bir şekilde yapılmasına katkıda bulunmaktadır.

10. Nakit Esaslı Sistemde, “480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı” ile “380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı” bulunmamaktadır. Dolayısıyla tahsil edilen gelirlerden gelecek dönemlere ait olanlar izlenememektedir. Tahakkuk Esaslı Sistemde bu tür gelirlerin, gelecek aylara ait kısımları, 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında; gelecek yıllara ait kısımları ise, 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında izlenerek dönem faaliyet sonucunun sağlıklı şekilde belirlenmesi sağlanmış olmaktadır.
11. Nakit Esaslı Sistemde, Gelir Tahakkukları Hesapları bulunmamaktadır. Bu yüzden tahakkuk etmiş, ancak tahsili gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan gelirlerin izlenmesi mümkün olamamaktadır. Bu uygulama, gelecek dönem veya dönemlerde tahsil edilecek olan gelirlerin muhasebede izlenememesine yol açmaktadır. Dolayısıyla nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından faydalanılması mümkün olmamaktadır. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise bu tür durumlar için, şayet tahsilât bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılacaksa “181-Gelir Tahakkukları Hesabı”na kaydedilmektedir. Bu uygulama, tahakkuk eden gelirlerin tahsilât zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek nakit planlamasının ve dönem faaliyet sonucunun doğru şekilde yapılmasına katkıda bulunmaktadır.
12. Sayım sonunda noksan çıkan tutarlar; Nakit Esaslı Sistemde, kasa noksanlığında “100-Kasa Hesabı”na, diğer noksanlıklarda ilgili hesaba alacak; “140-Kişi Borçları Hesabı”na borç kaydedilmektedir. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise, “197-Sayım Noksanları Hesabı”na borç, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara alacak kaydedilmektedir.

13. Sayım sonucunda fazla çıkan tutarlar; Nakit Esaslı Sistemde, “100-Kasa Hesabı”na veya ilgili diğer hesaplara borç, Bütçe Gelirleri veya Emanetler Hesabına alacak kaydedilmektedir. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde ise sayım fazlalıkları “397-Sayım Fazlaları Hesabı”na alacak, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara borç kaydedilmektedir. Böylece, sayım noksanı veya sayım fazlası tutarlarının nakit esaslı sistemdeki kayıt şeklinin doğurduğu karmaşıklık önlenmiş olmaktadır.
14. Maddi Duran Varlıklar Ana Hesap Grubu ve Maddi Olmayan Duran Varlık Ana Hesap Grubu, ilk kez, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde düzenlenmiştir. Nakit esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde maddi ve maddi olmayan duran varlıkları izlenmemektedir. Dolayısıyla maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedellerini muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir.
15. Nakit Esaslı Sistemde maddi ve maddi olmayan duran varlık niteliğindeki varlık hesapları yer almadığı için bunların amortisman payları ve değer artış veya azalışlarının kaydedileceği hesaplar da düzenlenmemiştir. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise maddi ve maddi olmayan duran varlık hesap grupları yer aldığı için bunların amortisman paylarının ve değer artış veya azalışlarının kaydedildiği hesaplar da düzenlenmiştir.
16. Bir mal veya hizmet karşılığı devlet zimmetinde gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığından verile emrine bağlanamayan tutarlar için, Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde herhangi bir kayıt yapılmamaktadır. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise, bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet ve husus karşılığı olmak üzere gerçekleştiği halde; ödeneği bulunmaması veya kanunen ödenek üstü sarfiyata izin verilmemesi gibi nedenlerle verile emrine bağlanamayan borçlardan, bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarındaki “mal ve hizmet alım giderleri” ile ilgili alanların kaydını yapabilmek için “322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı” ihdas edilmiştir.

Böylelikle, ödenek dağıtımı ve nakit planlaması muhasebeden elde edilen bilgilerle sağlıklı bir şekilde yapılmakta, sarf evraklarının yılsonlarında saymanlıklarda yığılması engellenmekte, genel bütçeli daireler ve katma bütçeli

idarelerden alacaklı olan belediye ve hastane gibi kurumlar sağlıklı bir şekilde planlama yapabilmekte ve güçlü bir maliye politikasına zemin oluşturulmaktadır.

17. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde Emanetler Hesabına kaydedilen işlemler, Tahakkuk esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde gruplara ayrılarak ve her grup bir hesap şeklinde düzenlenerek daha fonksiyonel bir hale getirilmiştir. Bu hesaplar; Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı, Emanetler Hesabı, Ödenek Vergi ve Fonlar Hesabı, Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı, Fonlar Adına Yapılan Tahsilât Hesabı ve Mahalli İdareler ve Fon Payları Hesabı olmak üzere altı gruba ayrılır.

18. Nakit Esaslı Sistemde sadece bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar için muhasebe kayıtları yapılırken, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminde, hem bütçe açısından, hem de muhasebe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmektedir.

Bütçe ile ilişkili giderler, hem bütçe giderleri hesabına hem de gider yansıtma hesabı aracılığı ile giderler hesabına veya ilgili hesabı kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gider sayılan unsurlar ise bütçe giderleri ile ilişkilendirilmeden giderler hesabına kaydedilmektedir.

19. Bir mal veya hizmetin temini için üçüncü şahıslarla yapılan sözleşmelerin muhasebede izlenmesini sağlayacak hesaplar Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminde düzenlenmemiştir. Bir mal veya hizmetin temini için taahhüd girişi halinde söz konusu taahhüt tutarları nazım hesaplar içinde düzenlenmiş olan Gider Taahhütleri Hesabı ile Gider Taahhütlerinden alacaklılar hesabına karşılıklı olarak kaydedilmek suretiyle izlenmektedir.

20. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile başka birimler adına izlenen alacaklar nazım hesap grubu içindeki “933-Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı” ve “Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı”nda izlenmektedir.

21. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde, varlıklar ve yükümlülüklerdik her türlü hareket genellikle yardımcı hesaplar aracılığı ile izlenmektedir.

22. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde, bankaya verilen döviz gönderme talimatları ise, “103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı”nda izlenmektedir.

23. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde, yılsonlarında hesaplar kapatılmamaktadır. Bunun yerine bazı hesaplar dönem sonunda devir verir bazı hesaplar ise devir vermez şeklinde belirlenmiştir. Devir veren hesaplar düzenlenen bir devir listesi aracılığıyla yeni mali yıla devrettirilmektedir.

3.2.4.2. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Getirdikleri

Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminin yürürlükten kaldırılması ile birlikte yürürlüğe konulan Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin getirdiklerini şu şekilde açıklayabiliriz.

3.2.4.2.1 Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlamıştır

Yürürlükten kaldırılan muhasebe sistemi, mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilmemesine ve kaybolmasına neden olan nakit esasına dayanmaktadır. Yürürlüğe konulan muhasebe sisteminde ise, bütçe işlemleri açısından nakit esasına göre faaliyetler açısından ise tahakkuk esasına göre kayıt yapılmaktadır. Yeni devlet muhasebe sisteminin en önemli özelliklerinden birisi nakit esasına göre bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasında faaliyet sonuçlarını birlikte üretebilecek yeteneğe sahip olmasıdır (Karaarslan, 2002:55).

Nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde gelir ve gider olarak kabul edilir ve muhasebeleştirilir. Ancak devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı değildir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için “yansıtma tekniği” kullanılmıştır. Böylelikle bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır (Karaarslan, 2002;109).

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminde, alınan mal veya hizmetin karşılığında doğmuş olan bir devlet borcu gerçekleştiğinde gider, gelirler ise tahakkuk ettiğinde gelir kaydedilmektedir. Böylelikle devlet varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgileri tam ve zamanında görebilecektir.

3.2.4.2.2. Tüm Devlet Faaliyetleri Muhasebe Sistemi Tarafından Kayıt Altına Alınmaktadır

Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminin bütçe odaklı olması, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilemeyen işlemlerin muhasebede görülememesine neden olmaktadır. Buda devletin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler hakkında tam bir bilgi sahibi olamamasıyla sonuçlanmaktaydı.

Yeni devlet muhasebesi modern kamu yönetiminin de en önemli unsurlarından biri olan mali saydamlığı sağlayabilmek için bütçe odaklı bir muhasebe sisteminden sıyrılarak bütçenin kapsamadığı maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kapsayarak muhasebeleştirilmektedir.

3.2.4.2.3. Maddi Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınabilmektedir

Maddi duran varlıklar muhasebeleştirilmediği sürece, bunlar hakkında yapılan giderler içinde bulunulan yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirir. Hâlbuki bir mali yılın içinde alınan bir duran varlık sonraki yıllarda da kullanılabilir. Dolayısıyla maddi duran varlıklar kullanıldıkları yıllar itibariyle gider yazılmalıdır.

2004 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanılan muhasebe standartları ve detaylı hesap planı bu eleştirilere cevap verebilecek şekilde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını kapsamaktadır. Üretilen mali tablolarda maddi duran varlıklar kapsamakta, amortisman ve yıl sonlarında yeniden değerlendirme uygulamaları ile de duran varlıklar, olması gereken değerde raporlanmaktadır. Böylece maddi duran varlık edinimiyle giderlerin dönemsel olarak artması ya da azalması söz konusu olmamaktadır (Karaarslan, 2002:55).

3.2.4.2.4. Devlet Borçlarının Kayıtlarda Görülmesi Sağlanmaktadır

Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminin ürettiği rapor ve cetvellerden devlete ait borçların tutarını tam ve doğru bir şekilde görmek mümkün değildir. Hazine saymanlıklarının kesin mizanında devlet borçlarına ilişkin vade yapılarının görülememesinin yanı sıra gösterilen borç tutarları da sağlıklı değildir. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ile birlikte devlet borçlarının ve bunlara ait vade yapılarının devlet hesaplarında görülmesi sağlanacaktır.

3.2.4.2.5. Vergi Harcamaları Raporlanabilecektir

Devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi istisnaları ve benzeri uygulamalar yoluyla vazgeçtiği vergi gelirleri şeklinde tanımlanan vergi harcamalarının bir devlet gideri olması nedeniyle raporlanması mali saydamlığın bir gereğidir. Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde bu konuya ilişkin bilgilerin sağlıklı bir şekilde elde edilmesi güçtü.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ile birlikte vergi harcamaları Giderler Hesabının altında yer alarak dönemler itibariyle ayrıntılı bir şekilde raporlanabilecektir.

3.2.4.2.6. Kurumsal Muhasebe Sistemine Geçilmektedir

Muhasebe sistemimiz, genel bütçeli idarelerde kurumlar bazında değil il ve ilçe basında işletilmekte, dolayısıyla da kurum hesabı yerine, deyim yerindeyse il veya ilçe hesabı tutulmaktadır. Genel bir kural olarak muhasebe sistemi ekonomik bir birimin ekonomik sonuç doğuran işlemlerine kayıt altına alır ve bu kayıtlara dayanılarak yılsonunda düzenlenen mali tablolar da o kurumun yıllık mali pozisyonunu gösterir. Oysa bugünkü uygulamada, buldukları yer, tabi oldukları bütçe rejimi ve bağlandıkları saymanlık dışında hiçbir ortak yanları bulunmayan bakanlık şube müdürlüklerinin bütün gelir ve gider işlemlerinin kaydından oluşan hesaplar, birçok ekonomik birimin tüm işlemlerinin karma bir şekilde kaydından ibarettir (Karaarslan, 2002:56).

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile bu sorunda ortadan kaldırılmaktadır. Geliştirilen kurumsal kodlama ile aynı kurumun farklı saymanlıklarda tutulan muhasebeleri bir merkezde konsolide edilebilmekte, böylelikle de kurumsal muhasebe bilgileri ve kurumsal olması gerektiğinin belirterek saymanlıkların kurumlara devri

yönünde görüş bildiren kimi çevrelerin görüşleri yeni muhasebe sistemiyle birlikte çürütülmektedir (Karaarslan, 2002:56).

SONUÇ

Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş süreci içerisinde dünyada yaşanan hızlı değişim, küreselleşme ve bilgi toplumunun gerektirdiği yönetim anlayışına dayalı bir kamu yönetimi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda da birçok ülke kamu yönetimlerinde anlayış ve uygulama değişikliğine gitmişlerdir.

Yeni kamu yönetimi anlayışına paralel olarak kamu mali yönetim sistemleri de büyük değişikliğe uğramıştır. Kamu mali yönetim sisteminde yaşanan çarpıcı gelişmeler genel olarak gelişmiş ülkelerde ortaya çıkmıştır. Diğer yandan uluslar arası kuruluşların da çabaları ile uluslar arası iyi uygulamalar örnekleri ortaya çıkmış ve gelişmekte olan ülkeler yaşanan bu gelişmelerden çabucak etkilenmişlerdir.

Türkiye’de 1927 yılından bu yana bazı değişikliklerle de olsa varlığını sürdüren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu değişikliklere cevap veremeyen bir yapı içerisindeydi. Bütçe sistemi, parçalı, katı esas ve usullerle çalışan, yoğun ve etkili olmayan bir denetim sistemi üzerine kurulu, mali saydamlık ve hesap verilebilirlikten uzak, idarelere inisiyatif tanımayan girdi odaklı bir anlayışa sahipti. Değişim ihtiyacı, özellikle ekonomik krizler sonrasında kendini hissettirmiş ve kamu mali yönetim sisteminde yaşanan sorunlar son yıllarda sürekli tartışılan konular haline gelmişti.

2003 yılında çıkarılan ve 2006 yılından itibaren tümüyle uygulanmaya başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu mali yönetim sistemimize, kamu kaynaklarının kullanılması ve denetimi konusunda önemli yenilikler getirmiştir. Uluslar arası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun olarak hazırlanmış olan bu kanun, bütçe birliğinin sağlanması, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin ön plana çıkması, kamu kaynaklarının stratejik yönetim anlayışına uygun olarak etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması ve çağdaş kamu mali yönetimi ilkelerinden biri olan önceden idarecilere serbesti tanıyıp harcama sonrası etkin bir denetim yapılması konusunda önemli değişiklikler getirmektedir.

Kamu mali yönetim sisteminde yeniden yapılanma bütçe alanında performans esaslı bütçeleme şeklinde kendisini göstermiştir. Performans esaslı bütçeleme sistemi, kamu idareleri tarafından hazırlanan stratejik planda yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu bütçelerin oluşturulmasını öngören ve kaynakların bu amaç ve

hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, stratejik planlarda belirlenen performans kriterlerinin bu bütçe yapısı ile sağlanıp sağlanmadığını kontrol eden bir bütçeleme tekniğidir.

Kanun, hesap verme sorumluluğunun ne olduğunu, sorumlular ve sorumluluk dereceleri gibi konulara açıklık getirmektedir.

Kanun ile birlikte muhasebe alanında da önemli yenilikler gelmiştir. Yeni muhasebe sistemiyle kamu muhasebesi uygulayacak kamu idarelerinin sayısı ve kapsamı genişlemiş, muhasebe sistemi tahakkuk esaslı olacak şekilde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmış ve bütün mali işlemlerin muhasebesi tutulabilir hale gelmiş, muhasebe sistemi eskisine göre daha fazla ve daha ayrıntılı mali raporlamaya izin verecek şekilde getirilmiş ve sistemde kullanılan hesaplar sistemli bir sınıflamaya tabi tutulmuştur.

5018 sayılı Kanun ile birlikte gelen mali kontrol anlayışı, kamu kaynaklarını önceden belirlenmiş amaçlar doğrultusunda ve mevcut mevzuat ile kurlarla göre etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığı hususunda halka, parlamentoya ve ilgili tüm taraflara güvence sağlamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun'un getirdiği yeni yaklaşım, yalnızca idarecilik yapmak yerine etkin bir kamu mali yönetiminin hâkim olduğu bir kurumsal kültürü öngörmektedir. Bu nedenle, yeni kamu mali yönetim anlayışının daha başından uygulama sorunlarına meydan vermemesi için, başta Maliye Bakanlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı gözetme görevini gereği gibi yerine getirmelidir. Ancak bu yeni anlayışta esas sorumluluğun kamu idarelerinin bizzat kendisinde olduğunu bilmekte fayda vardır.

KAYNAKLAR

- ACAR, İ. A., Çiçek, H., G. (2005),** “Denetimin Kamuyu Tökezletmesi, Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasası ve Denetim”, 20. Maliye Sempozyumu, T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No: 1, Karahayıt\Denizli,
- AKBEY, Ferhat (2005),** “Neo-Liberal Dönüşüm Çerçevesinde 5018 Sayılı Kanun’un Değerlendirilmesi”, 20. Maliye Sempozyumu, T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No: 1, Karahayıt\Denizli,
- AKTAN, Coşkun, Dileyici, Dilek, Y.Vural, İstiklal (2004),** *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar, Devletin Mali Alanlardaki Rol ve Fonksiyonlarındaki Değişim*, Ankara, Seçkin Yayınevi
- ALTUĞ, Figen (1999),** *Kamu Bütçesi*, Ezgi Kitapevi, Bursa,
- ARCAGÖK, M. Sait, Bahadır Yörük, Esin Oral, Umut Korkmaz (2004),** Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Öngörülen Düzenlemeler”, *Bütçe Dünyası*, Sayı: 18, İlkbahar
- ARCAGÖK, M, Sait (2005),** “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, 20. Maliye Sempozyumu, T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No: 1, Karahayıt\Denizli,
- ARIN, Tülay, KESMEZ, Necdet ve GÖREN, İhsan (2000),** *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı TESEV, Araştırmalar Dizisi
- ARIN, Tülay (2000)** “Parlamenter Bütçe Denetimi Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma”, Devlet Reformu-Parlamento ve Sayıştay Denetimi, TESEV Yayınları, No. 16, İstanbul
- ARSLAN, Murat (2004),** Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:54

ATEŞ, Hazma ve Dilek Çetin (2004), “Kamuda Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçe”, Editörler: ACAR, M. Ve H. Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi II*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara

ATİYAS İzak ve Şerif Sayın (1999), *Siyasi Sorumluluk, Yönetimsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı (TESEV) Yayını

ATİYAS, İzak ve Şerif SAYIN (2000), “*Devletin Mali ve Performans Saydamlığı*”, İstanbul, TESEV yayını

BAŞ, H. (2005), “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 20. Maliye Sempozyumu, T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No: 1, Karahayıt\Denizli,

BARCA, Mehmet, Asım Balcı (2004), “Kamu Politikalarına Nasıl Stratejik Yaklaşılabilir”, Sakarya Üniversitesi İİBF Tartışma Metinleri

BAYAR, Doğan, (2004) “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, *Maliye Dergisi*, Sayı 144, Mart-Nisan

BİLGİN, M.Hüseyin (2005), Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Tartışmaları, *Perşembe Konferansları*, Mart

BLONDAL, Jon R. (2003), “Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, No: 4

BÜMKO (T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) (2005), 2005 Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara,

CANDAN, Ekrem (2006), “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 121

CANDAN, Ekrem (2006) , Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I, *Vergi Dünyası*, Nisan, Sayı: 296

CANSIZ, Harun (2000), “Kamusal Mali İşlemlerde, Saydamlık ve Türkiye’de Saydamlık Gereği”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı: 6

CANSIZ, Harun (2002), “Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, SBE,

COŞKUN, Bayram (2005), Türkiye’de Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Tarihsel Geçmiş ve Genel Bir Değerlendirme, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 448

ÇOBANOĞLU, İ. (2004), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı: 23 Ocak-Mart

ÇÖLGEZEN, Övül (2006), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 294 (Şubat)

DEDEOĞLU, E., Emil F., Erdem C.M. (1999), *Kamu Mali Mevzuatının Uygulanması ve Saydamlığı Üzerine Gözlemler*, TESEV, İstanbul

DEMİREL, Güner (2001), “Yeni Bütçe Kod Yapısı”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 8, Eylül

DENİZ, M. (2001), “Ulusal Programda, Mali Kontrol, Mali ve Bütçesel İşlere İlişkin Düzenlemeler”, *Mali Klavuz Dergisi*, S.12, İlkbahar

DEVİRİM, F., Atalay (2005), “Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi, 15. Maliye Sempozyumu, T.C. Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılandırmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri”, 15-17 Mayıs 2000, Yayın No: 3, Antalya

DIAMOND, J. (2002), *The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective*, IMF Working Paper:WP\02\94, Washington, D.C.

DURNA, Ufuk, Veyse Eren, (2002), “Kamu Yönetiminde Stratejik Yönetim”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 35\1

Dikmen, A. Alpay (2003), “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun Tasarısı Üzerine Değerlendirmeler”, *Cumhuriyet*, 7 Kasım

DPT, (2000), Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu raporu, Ankara

DTM (Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı), Kamu Harcama Yönetiminde Reform, <http://www.treasury.gov.tr>.

ECIA (2005), Avrupa İç Denetim enstitüleri Konfederasyonu – European Confederation of Institutes of Internal Auditing, Konum Raporu, Avrupa’da İç Denetim, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

EDİZDOĞAN, Nihat (2007), *Kamu Bütçesi*, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa

ERGEN, Zuhale (2007), *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, Sayı 1,

ERGENOĞLU, Mehmet, Rıza Yılmaz (2005), İçişleri Bakanlığı İnceleme Raporu, <http://www.icisleri.gov.tr>

ERGİNAY, Akif (1992), *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara

ERÜZ, Ertan (2005), “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, 20. Maliye Sempozyumu, T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No: 1, Karahayıt\Denizli,

ERYILMAZ, Bilal (2006), *Kamu Yönetimi*, Sakarya Kitabevi, Sakarya

FALAY, Nihat, ŞAHİN, Mehmet, KESİK, Ahmet (2006), *Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)*, Seçkin Yayınları, ANKARA

GÖNÜLAÇAR, Şener (2007), İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 130 (Temmuz-Ağustos)

GÜLEN, F. (2005), “Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı”, TESEV

GÜRDAL, Temel, Nurullah **ALTUN**, Metin **KÜÇÜK**, Nevran **KARACA** (2006), *Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim Denetim ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları*, Denizyıldızı Matbaacılık, Yayıncılık, SAKARYA

GÜNAY, A., Öz, E. (2003), “Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslar arası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler ile Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 138

GÜZELSARI, Selime (2007), *Küresel Kapitalizm ve Devlet Dönüşümü Türkiye’de Mali İdarede Yeniden Yapılanma*, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

HANÇER, Selcen N. (2003), “Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırılması”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 16, Sonbahar,

HOEK, Peter Van Der (2005), **From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience**, Public Budgeting & Finance, Spring

HÜRCAN, Yasemin, Emine Kızıldaş, H. Hakan Yılmaz (1999), *Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde – IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme*, TESEV, İstanbul

KANSU, Işık (2003), “Ulusal Devletten, Federal Devlete, Yurttaşlıktan, Müşteriliğe AKP’nin Kamu Yönetimi Reformu”, *Cumhuriyet*, 3 Kasım 2003

KARAASLAN, Erkan (2002), “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 140

KARAASLAN, Erkan (2003), “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve dönem Sonu İşlemleri”, *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı: 17

KARAASLAN, Erkan (200?), “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:54

KARTALCI, Kadir (2007), *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

KAYA, Osman (2006), “Kamu Mali Yönetiminde Sorumluluk ve Sorumluluk Halleri”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 121 Ocak-Şubat

- KAYIM, A.** (2006), “AB Komisyonu İç Kontrol Standartları”, *İç Denetim Dergisi*, Yaz
- KELEŞ, Hayrullah** (2008), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*, Turhan Kitapevi, Ankara
- KELEŞ, Hayrullah** (2005), “Devletin Yapısını ve Faaliyet Sonuçlarını Bilme Hakkı”, *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı: 27 (Ocak-Mart)
- KERİMOĞLU, Baki** (1998), “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı”, *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı:1 (Nisan)
- KESİK, Ahmet** (2005), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 1
- KESİK, Ahmet** (2005), “Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği”, 20. Maliye Sempozyumu, T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No: 1, Karahayıt\Denizli
- KESİK, Ahmet** (2005), “*Bilgi Çağında Türk Kamu Mali Yönetiminin Yapılandırılması*”, Editörler : Ahmet Nohutçu, Asım Balcı, Beta Yayınları, İstanbul
- KETTL, Donald F.** (1998), *Reinventing Government: A Fifth Year Report Card*, Center for Public Management-The Brookings Institution, Washington DC,
- KIZILKAYA, E.** (2004)(a), “Denetimin Yeniden Yapılandırılması Üzerine Değerlendirmeler”, *Mali Klavuz Dergisi*, Ocak-Mart, Sayı:23
- KIZILKAYA, E.** (2004)(b), “5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Zararı”, *Mali Klavuz Dergisi*, Ekim-Aralık, Sayı:26
- KIZILTAŞ, Emine** (2001), “IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler” Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, ANKARA
- KIZILTAŞ, Emine** (2003), “Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 16,

- KOCABAŞ, B.** (2004), “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı: 26
- KONUKMAN, Aziz** (2000), “Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerine Bir Değerlendirme”, Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık, TESEV,
- KURTULUŞ, E.** (1998), “Devlette Saydamlık, Yolsuzluk”, *Maliye Yazıları*, Sayı:58 (Ocak-Mart)
- LAMBA, Mustafa** (2006), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler ve Kamu Mali Yönetimine Olası Etkileri, Basılmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- MUTLUER, Kamil, E. ÖNER, Erdoğan, A. KESİK** (2005), *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını No:3, İSTANBUL
- ÖNDER, İzzettin ve diğerleri**, (1993), *Türkiye’de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar*, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul
- ÖNER, Erdoğan** (2005), *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, Genişletilmiş 2. Baskı, Maliye Bakanlığı Araştırma ve Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No.2005\369
- ÖZ, Ersan ve KAPLAN Ersin** (2005), Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 446
- ÖZDEMİR, Biltekin** (1998), “*Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması*”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ÖZEREN, B.** (2000), İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Ankara: Sayıştay Yayınları, Araştırma\İnceleme\Çeviri Dizisi 8.
- ÖZEREN, B.** (2002), İç Kontrol: Kamusal Hesapverme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması, Yayınlanmamış Bilgi Notu, Sayıştay Başkanlığı Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara
- ÖZYILDIZ, R. H.** (2000), “Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi, Performansa Dayalı Bütçe”, *Hazine Dergisi*, S.13, Ocak 2000

ÖZTÜRK, Özgür (2006), “Emperyalizm Kuramları ve Sermayenin Uluslararasılaştırılması”, *Praksis*, Sayı: 15 (Yaz)

PEBR (*Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi-Pilot Kurumları İçin Taslak*), (2004), T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara

Resmi Gazete, (2006), Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 21.01.2006 Resmi Gazete Sayısı: 26056, Madde 23

SARAÇ, Osman (2004), Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, Sayı: 147,

SAYGILIOĞLU, N. ve Arı (2003), *Etkin Devlet: Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi*, Dilek Sabancı 2002 Araştırma Ödülü, Sabancı Üniversitesi Yayınları, İstanbul

Sayıştay Başkanlığı (1994), Intosai İç Kontrol Standartları, Dış İlişkiler Grubu, Ankara, www.sayistay.gov.tr

SAVRAN, Sungur (1996), “Küreselleşme mi Uluslararasılaşma mı?”, *Sınıf Bilinci*, Sayı:16

SHICK, Allen (2003), *Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu*, Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi: 28, Ankara

SÖYLER, İlhami (2006), Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık, Sayı: 16

ŞALCI, F. (2005), “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlığın Sisteme Olumlu ve Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *G.Ü.S.B.F. Dergisi*, Sayı:3 Ocak

TESEV (2004), “Mahalli İdareler Yasa Tasarıları Üzerine Hazırlanan Değerlendirme Raporu” www.tesev.org.tr

TOSUN, Ertan (2003), “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun Tasarısına İlişkin Değerlendirme”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 16, Sonbahar

TOSUN, Ertan (2003), “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 15

TÜĞEN, Kamil, (2005), “*Devlet Bütçesi*”, İzmir, 2005

T.C. Başbakanlık (2003), Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 1, Değişim Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, Ankara, Ekim

TCMB (2005), İç Denetim Uygulamaları, Ankara, Merkez Bankası İç Denetim Genel Müdürlüğü, Sunum Metni,

ULUATAM, Özhan; *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Ankara t.y.

World Bank (1998), Public Expenditure Management Handbook, (Washington, 1998)

World Bank (2002), “Turkey Public Expenditure and Institutional Review Reforming Budgetary Institutions for Effective Government

YELDAN, Erinç (2003), “Neoliberalizmin İdeolojik Bir Söylemi Olarak Küreselleşme”, +, Editörler: A.H. Köse, F. Şenses, E. Yeldan), İletişim Yayınları, İstanbul

YILMAZ, Osman (2001), Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Hukuki Tedbirler ve Kurumsal Düzenlemeler Dairesi başkanlığı, DPT

YILMAZ, H. Hakan (B) (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, DPT, Ankara

YILMAZ, Hakan (1995), *Program Bütçe Sisteminin Uygulamasının Temel Zaafları*

YÖRÜKER, Sacit, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Hakkında Notlar” <http://www.saydamlik.org.tr>. 15.11.2001

YÜKSEL, Nahit (2005), “Türk Parlamento Hukukunda Bütçe Komisyonu”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:56 Ocak

BÜMKO, “İç Denetim ve Türkiye Uygulaması”, <http://www.bumko.gov.tr>

ÖZGEÇMİŞ

1976 yılı Ağustos ayında Amasya'da dünyaya gelen Yunus KÖSE, ilk, orta ve lise öğrenimini Çanakkale'de tamamladı. 2001 yılında Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünden mezun olduktan sonra 2005 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde Yüksek Lisans eğitimine başladı.