

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

**KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİNDE ROL ALAN  
AKTÖRLERİN HESAP VERİLEBİLİRLİK YÖNÜNDEN İNCELEMESİ:  
YEREL YÖNETİMLER UYGULAMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Ercan ÇALIŞKAN**

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

**Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Nurullah ALTUN**

**MAYIS – 2011**

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİNDE ROL ALAN  
AKTÖRLERİN HESAP VERİLEBİLİRLİK YÖNÜNDEN İNCELEMESİ:  
YEREL YÖNETİMLER UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ercan ÇALIŞKAN

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye  
Enstitü Bilim Dalı : Maliye

Bu Tez 14/11/2011 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Temel GÜRDAN Prof. Doç. Dr. Nurullah ALTUN Yrd. Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN

Jüri Başkanı

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

Jüri Üyesi

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

Jüri Üyesi

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

## **BEYAN**

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

**Ercan ÇALIŞKAN**

**13/05/2011**

## ÖNSÖZ

“Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev Yetki ve Sorumluluklarının Hesap Verilebilirlik Yönünden Değerlendirilmesi” adlı yüksek lisans tezi çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Nurullah ALTUN’a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca, bu günlerime gelmemde emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim aileme, canım eşime ve çalışma arkadaşlarıma da ayrıca teşekkürlerimi sunarım.

**Ercan ÇALIŞKAN**

**13/05/2011**

# İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR .....	ii
ÖZET.....	iii
SUMMARY .....	v
GİRİŞ .....	1

## BÖLÜM 1: KAMU MALİ YÖNETİMİNDE ŞEFFAFLIK VE HESAP

<b>VERİLEBİLİRLİK.....</b>	<b>6</b>
1.1. Kamu Mali Yönetimi .....	6
1.2. Şeffaflık.....	8
1.2.1. Mali Şeffaflık .....	11
1.2.2. Şeffaflığın Sağlanması İçin Gerekli Görülen Uygulamalar .....	12
1.2.2.1. Roller ve Sorumlulukların Belirgin Olması .....	12
1.2.2.2. Bilginin Kamuya Açık Olması .....	13
1.2.2.3. Bütçe Hazırlama, Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması .....	14
1.2.2.4. Ulusal Denetim ve İstatistik Organlarının Bağımsız Olması .....	16
1.3. Hesap Verme Sorumluluğu ve Hesap Verilebilirlik .....	16
1.3.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Türleri.....	18
1.3.1.1. Siyasal Hesap Verme Sorumluluğu.....	18
1.3.1.2. Yönetimsel Hesap Verme Sorumluluğu .....	19
1.3.1.3. Halka Karşı Hesap Verme Sorumluluğu .....	20
1.3.2. Etkin Hesap Verme Sistemi İçin Gerekli Koşullar.....	21

## BÖLÜM 2: KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİNİNİN

<b>YAPILANDIRILMASI VE KAMU TEMEL KANUN GEREKÇESİ ..</b>	<b>23</b>
2.1. Kamu Yönetimi Temel Kanunu ve Gerekçesi .....	23
2.2. Türk Kamu Mali Yönetiminin Gerekçesi ve Yeniden Yapılandırılması .....	27
2.3. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Getirilen Yenilikler .....	31
2.3.1. Temel İlkeleri Bakımından.....	31
2.3.2. Kaynakların Kullanımı Bakımından.....	37

2.4. 5018 Sayılı Kanun'da Sorumlular.....	39
2.5. Yeni Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörlerin Hesap Verilebilirlikleri .....	43
2.5.1. Bakanların ve Üst Yöneticilerin Sorumluluğu .....	47
2.5.2. Harcama Yetkilisinin Sorumlulukları.....	50
2.5.3. Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumlulukları .....	53
2.5.4. Muhasebe Yetkilisinin Sorumlulukları .....	53
2.5.5. Ön Mali Kontrol Yetkilisi ve Görevleri .....	59

### **BÖLÜM 3: 5018 KAMU MALİ YÖNETİM KONTROL KANUNU**

#### **ÇERÇEVESİNDE YEREL YÖNETİMLERDE DENETİM VE HESAP**

#### **VERİLEBİLİRLİK..... 61**

3.1. Yerel Yönetimler ve Belediyeler .....	61
3.2. Performans Esaslı Bütçeleme.....	63
3.2.1. Etkinlik .....	64
3.2.2. Tutumluluk .....	65
3.2.3. Verimlilik .....	65
3.3. Stratejik Planlama ve Yönetim.....	65
3.4. Performans Programı .....	66
3.4. 5018 Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu Çerçevesinde Belediyelerde Mali Denetim.....	67
3.5. 5018 Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu Çerçevesinde Belediyelerde Hesap Verilebilirlik.....	70
3.6. Belediyelerde Hesap Verebilen Aktörler .....	73

#### **SONUÇ..... 77**

#### **KAYNAKÇA .....**

#### **ÖZGEÇMİŞ..... 96**

## KISALTMALAR

<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>Mad.</b>	: Madde
<b>OVHS</b>	: Orta Vadeli Harcama Sistemi
<b>Akt.</b>	: Aktaran
<b>IMF</b>	: Uluslar arası Para Fonu
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşebbüs
<b>KMYKK</b>	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>PIFC</b>	: Kamu İç Mali Kontrolü

**Tezin Başlığı:** Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörlerin Hesap Verilebilirlik Yönünden İncelemesi: Yerel Yönetimler Uygulaması

**Tezin Yazarı:** Ercan ÇALIŞKAN

**Danışman:** Yrd. Doç. Dr. Nurullah ALTUN

**Kabul Tarihi:** 14/11/ 2011

**Sayfa Sayısı:** v ( ön kısım) + 95 (tez)

**Anabilimdalı:** Maliye

**Bilimdalı:** Maliye

Özellikle geçtiğimiz son yüzyılda kamu yönetimi alanında yaşanan gelişmeler, beraberinde yeni kamu yönetimi kavramını getirmiştir. Yeni kamu yönetimi anlayışında klasik yaklaşıma göre birey daha fazla ön plana çıkmakta olup, bireylerin denetim, şeffaflık ve hesap verilebilirlik konusunda daha fazla yetkiye sahip oldukları bir yapı oluşmaktadır. Bu konuda ise denetlenecek alanların başında kamu mali yönetimi gelmektedir.

Türkiye’de kamu mali yönetimi alanında reform hareketlerine girişilmesi 1990’lı yıllara dayanmaktadır. 1927 yılında yürürlüğe giren ve kamu mali yönetiminin temel prensiplerini belirleyen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun, uluslararası arenada meydana gelen problemlerin Türkiye’de meydana geldiğinde üstesinden gelemeyecek halde bulunması değişimin belki de en önemli nedeni olmuştur. Kamu mali yönetimimizde reform hareketlerinin sebeplerinden biri de uluslararası örgütlerin özellikle IMF ve Dünya Bankasının yönlendirme ve destekleridir. Bunun yanında, üyelik sürecinin hızlandığı AB müktesebatına mali sistemimizi uygun hale getirme isteği de etkili olmuştur.

Kamu mali yönetim sisteminde en köklü ve bütünsel değişiklik, 2003 yılı sonunda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılması ile gerçekleştirilmiştir. Yaklaşık seksen yıldır uygulanmakta olan ancak bugünün dünyasında ortaya çıkan yeniliklerin gereklerini artık karşılayamaz hale gelen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmak suretiyle, yeni kamu mali yönetim anlayışı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilmiştir.

Bu araştırmada, mali yönetim sisteminde meydana gelen bu değişikliğin, kamu temel yasası çerçevesinde, önceki mali yönetim sistemleriyle kıyaslanması ve yeni kamu mali yönetim sisteminde rol alan aktörlerin görev ve sorumluluklarının hesap verebilirlik yönünden incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre yeni kamu mali yönetimi yasası her ne kadar beraberinde bazı eleştirileri getirirse de, denetim, şeffaflık ve hesap verilebilirlik konusunda eskiye kıyasla daha etkili bir mali denetim sistemini sunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Mali, Mali Yönetim, Kamu Mali Yönetim, Bütçe



**Title Of The Theses :** "Evaluation Of Actors And Their Roles In Public Financial Management And Control System : Municipal administration Practise

**Author:** Ercan ÇALIŞKAN

**Supervisor:** Assist. Prof. Dr. Nurullah ALTUN

**Date :** 14/11/ 2011

**Nu. of pages:** v (pre text) + 95 (main body)

**Department:** Finance

**Subfield:** Finance

Recent developments occurred especially in last century has brought new public management concept. While individuals in the new public management approach are more important than classical public management approach, a new structure in which individuals have more authority on transparency, controlling and supervision of accounting. In this respect, public financial management is a leading area.

Reform movement efforts on public finance management in Turkey rely on 1990's. The most important reason for this change in public finance management may be the fact that the regulation numbered 1050 and called "Muhasebe-i Umumiye Kanunu" has not been able to solve problems in Turkey, in case they have international scale. The other reason for these reform efforts may be seen support of international organizations, especially IMF and the World Bank. In addition to this, necessity of adopt of finance system to European structure during appliance duration to Europe Union also is another reason.

The most rooted and integrated change in public finance system has been seen at the end of 2003 by legislating of "Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" numbered 5018. Legislation of "Muhasebe-i Umumiye Kanunu" numbered 1050 which has been valid for eighty years and has not been able to answer new developmental situations repealed, and new public finance management approach has been introduced with legislating of "Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" numbered 5018.

In this research, it is aimed to compare of this change on finance management system with previous finance management systems in the perspective of public basic act, and to examine duty and responsibilities of actors of new public finance management system in the view of transparency and supervision of accounting. According to results, although the new public finance management brings some critics with itself, it presents more effective financial supervision system than previous legislation.

**Anahtar Kelimeler:** Financial, Financial Management, Public Financial Management, Budget

## GİRİŞ

Kamuya ait gelirlerin toplanması, faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli harcamaların yapılması, kamuya ait varlık ve borçlar ile diğer kamu yükümlülüklerinin yönetilmesi anlamına gelen “Kamu Mali Yönetimi” bir ülke için vazgeçilemez unsurlardan birisi olarak günümüzde karşımıza çıkmaktadır.

Her ülkenin olduğu gibi bizim de kuralların ve standartların doğru belirlenebildiği, devlet faaliyetlerinin kamuoyununun denetim ve bilgisine açık olması anlamına gelen saydamlığın önündeki engellerin kaldırıldığı, kullanıcıların yararlanabileceği standartta ve kalitede mali bilgilerin iç ve dış denetime ve kamuoyu denetimine tabi olması anlamına gelen hesap verilebilirliğin ve kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik ve verimliliğin sağlandığı gelişmiş ve modern bir kamu mali yönetim ve denetim sisteminin oluşturulması temel hedef olarak karşımıza çıkmaktadır. İyi bir kamu mali yönetim sistemi sadece o ülke yönetimi ve halkı tarafından değil diğer ülkeler ve toplumlar açısından da son derece önemlidir. Günümüzde sınırların gerek siyasi gerekse ekonomik nedenlerle yavaş yavaş ortadan kalkması nedeniyle hükümetler, aynı mali ve ekonomik dilde konuşabilmek amacıyla uluslararası standartlara göre hazırlanmış kamu mali yönetim sistemleri konusunda reform çalışmalarına başlamıştır.

Günümüz koşullarında sadece ülkenin kendi standartları o ülke mali yönetim ve sistemi için yeterli koşul olarak görülmemektedir. Ülkemizde bu durumun bilincinde olarak Avrupa Birliği normlarına uygun gelişmiş bir mali yönetim sistemi için kollarını sıvamış ve gerekli çalışmalardan çoğunu ortaya koymuştur.

Türk kamu mali sistemimizin geçmişine baktığımız zaman, 1927 tarihinden beri uygulama alanı bulan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nu (bundan sonra “1050 sayılı Kanun” olarak alınacaktır) görmekteyiz. Kamu mali yönetim sistemimizde “Mali Anayasa” olarak da adlandırılan 1050 sayılı Kanun; özde genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebe ve bütçesi, sorumluları ve sorumluluklarıyla birlikte kamu harcama sisteminin temel esaslarını Anayasamıza uygun bir şekilde düzenleyerek temelinde çok fazla da değişikliğe uğramadan yaklaşık seksen yıl uygulama alanı bulmuştur. Ancak 1050 sayılı Kanunun günümüz koşullarında uygulanmasında bazı sıkıntılar ile karşı

karşıya gelinildiği herkes tarafından kabul edilmekte ve değiştirilmesinin gerekliliği her zaman savunulmaktaydı.

1050 sayılı Kanun çok iyi tasarlanmış olmasına rağmen yukarıda belirtilen beklentilere cevap verememekte; kapsam, hesap verilebilirlik ve saydamlık, bütçeleme anlayışı (kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ olmaması, yıllık olması ve performans esaslı bütçelemenin olmaması vb.), muhasebe sistemi ve mali raporlama konularında yaşanan sıkıntılar nedeniyle günümüz koşullarına uyum sağlayamamaktaydı.

Yaşanan bu sıkıntılar ve beklentiler nedeniyle, kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasına ilişkin çalışmanın en önemli aşaması olan yasal düzenleme 24 Aralık 2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu adı altında yayımlanmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol her ne kadar Aralık 2003 yılında yayımlanmış olsa da uygulaması bazı maddeler açısından yayımı tarihinde, diğer maddeler açısından 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girmesi beklenirken, 5277 sayılı 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu'na konulan hükümler gereği bazı maddelerin uygulanması 2006 yılına bırakılmıştır. Ayrıca 22.12.2005 tarihinde kabul edilen 5436 sayılı “Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile birçok maddesi değişikliğe uğrayarak 2006 yılında tamamen uygulama alanı bulmuştur.

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, sağlamak üzere oluşturulan kamu mali yönetiminin yasada sayılan ilkeleri gerçekleştirecek şekilde faaliyet gösterip göstermediğini anlamanın en iyi yolu, bunların şeffaflık ve hesap verme sorumluluğuna uygun hareket etmelerini sağlamakla mümkündür. Parlamento, ancak şeffaflık sağlandığında ve hesap verme sorumluluğu tam olarak yerine getirildiğinde, kendi verdiği yetkilerin ve kaynakların ne kadar iyi bir şekilde kullanıldığından emin olabilir.

Kamu Yönetimi Temel Taslağı'nın gerekçesinde de belirtildiği gibi, “*Kıt kaynaklarını gelişme ve halkın taleplerine dönük olarak kullanma durumunda olan bir ülkede israf ve yolsuzlukların ulaştığı bu boyut devam ettiği sürece sürdürülebilir bir gelişme ortamının oluşturulması mümkün olmadığı gibi, halk ile devlet arasındaki güvenin de tam olarak sağlanması son derece güçtür. Şeffaflığa, hesap verme sorumluluğuna, katılımcılığa ve kamuoyu denetimine açık olmayan bir yönetim anlayışı ve yapılanması devam ettiği sürece de bu sorunların üstesinden kalıcı bir şekilde gelinmesi düşünülemez.*” Bu nedenle kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerinin iyi bir şekilde incelenmesi ve eleştiriye açık olan yerleri üzerinde çalışmaların yapılarak, bu alanlarda iyileştirme önerilerinin getirilmesi önem arz etmektedir.

İşte bu çalışmada 5018 sayılı Kanunun “Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları” başlığı altında yer alan mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramlarının belediyeler üzerindeki etkileri üzerinde durulmuştur.

### **Çalışmanın Amacı**

Kamu mali yönetimi ve kontrolü, gerek kamu yönetiminin, gerekse maliye biliminin ortak çalışma alanı olup, özellikle geçtiğimiz son otuz yılda yaygınlaşan yeni kamu yönetimi anlayışı ile birlikte, pek çok eleştiriye konu olmuştur. Özellikle bu eleştirilerin başında, mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörler ve bunların görev yetki ve sorumlulukları gelmektedir. Her ne kadar bu alanda yapılan çalışmaların sayısı artmakta olsa da, günümüzde hala birtakım değerlendirmelerin eksik olduğu görülmektedir. Bu nedenle çalışmada, yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörler ve bunların görev yetki ve sorumluluklarının hesap verilebilirlik yönünden değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

### **Çalışmanın Önemi**

Çalışmanın birkaç açıdan önemi olduğu ifade edilebilir. Bunlardan birincisi, çalışma güncel bir konu olarak yeni kamu yönetimi anlayışı üzerine odaklanmakta, mali yönetim ve kontrol sistemlerini incelemektedir. Çalışmanın bir diğer önemi ise, günümüzde hala tam olarak sınırları üzerindeki eleştirilere tatmin edici yanıtlar verilmemiş olan yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörler ve

bunların görev yetki ve sorumlulukları üzerinde durulmasıdır. Çalışmada ayrıca, 1050 ve 5018 sayılı yasalar arasındaki farkların da karşılaştırılmalı incelenmesine yer verilmiştir.

### **Çalışmanın Sınırlılıkları**

Çalışma Yeni Kamu Yönetimi anlayışıyla mali yönetim ve kontrol konuları üzerine odaklanmış olup, çalışmanın sınırlılıklarını yeni kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde denetim, hesap verilebilirlik ve şeffaflık oluşturmaktadır. Çalışmada yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminde rol alan aktörlerin görev ve sorumlulukları, bu üç sınırlılık çerçevesinde değerlendirilmiştir. Çalışmada ayrıca, yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemi yerel yönetimlerle sınırlı tutulmuştur.

### **Çalışmanın Metodolojisi**

Çalışmanın temelini doküman tarama modeli ve sosyal bilimlerde kalitatif analiz yöntemlerinden içerik analizi yöntemi oluşturmaktadır. Bu amaçla konuya ilişkin temel bilgiler bir araya getirilerek konuyla ilgili kısa bir literatür bilgisi verilmiş, ardından yapılan eleştiriler çerçevesinde yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerinde yer alan aktörlerin görev ve sorumluluklarının belirlenen kısıtlamalar çerçevesinde incelenmesine yer verilmiştir.

### **Çalışmanın Sunumu**

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler kısaca aşağıda özetlenmiştir:

Birinci bölümde, Kamu Mali Yönetiminde şeffaflık ve hesap verilebilirlik konularına değinilmiştir. Bu bölümde kamu mali yönetimi, şeffaflık, hesap verilebilirliğin tanımı, türleri ve hesap verme sorumlulukları üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yapılandırılması ve kamu temel yasası gerekçesine yer verilmiştir. Bu bölümde Kamu Yönetimi Temel Kanunu ve gerekçeleri, Türk Kamu Mali Yönetiminin yeniden yapılandırılması, getirilen yenilikler, 5018 sayılı kanunda sorumluluklar, sistemde yer alan aktörler ve bu aktörlerin hesap verilebilirlik açısından değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde, 5018 Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu çerçevesinde yerel yönetimlerde denetim ve hesap verilebilirlik konularına değinilmiştir. Bu bölümde de yerel yönetimlerde denetim, hesap verilebilirlik ve iç kontrol üzerinde durularak, yine bu bölümde belediyelerde mali denetim ve hesap verilebilirlik üzerinde durulmuştur.

## **BÖLÜM 1: KAMU MALİ YÖNETİMİNDE ŞEFFAFLIK VE HESAP VERİLEBİLİRLİK**

Girişte de değinildiği gibi, yeni kamu yönetimi anlayışı birey odaklı olup, klasik kamu anlayışına kıyasla daha çok hesap veren ve hizmetleri yerine getiren kamu kurumlarına işaret etmektedir. Dolayısıyla denetimin daha çok halka açık ve kamuya karşı daha şeffaf bir konumda olması gerekmektedir. Yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerinde rol alan aktörlerin görev ve sorumluluklarının tam olarak ele alınması için, yeni kamu mali yönetiminin getirdiği yeniliklerin, şeffaflık konusunun ve hesap verilebilirlik konusunun incelenmesi gerekir. Bu amaçla çalışmanın bu bölümünde, yeni kamu mali yönetiminin tanımı, şeffaflık ve hesap verilebilirlik kavramları alt başlıklarıyla birlikte incelenmiştir.

### **1.1. Kamu Mali Yönetimi**

Kamu hizmeti; devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların gözetim ve denetimleri altında genel, kolektif ihtiyaçları karşılamak, kamu yararını sağlamak için kamuya sunulmuş devamlı ve muntazam faaliyetlerdir şeklinde ifade edilebilir (Özay, 1996: 239). Maliye politikası, diğer ekonomi politikaları gibi toplumsal refahı maksimize etmeyi amaçlayan ve bu amacın gerçekleştirilebilmesi için kamu harcamaları, vergilendirme ve kamusal borçlanma araçlarıyla ekonomik sistemin işleyişine müdahale eden politikalar bütünü olarak ifade edilmektedir (Yanpar, 2007: 1).

Kamu mali yönetimi kavramı iki açıdan ele alınabilir. Bu kavram birinci anlamda; ekonomik ve mali kararların alınması ve uygulanması yönünde kanuni bir çerçeve ile belirlenmiş bir örgütlenmenin karşılığı olarak kullanılmaktadır (Özdemir, 1998: 8). Bu anlamıyla mali olayları gerçekleştiren örneğin içişleri bakanlığı, maliye bakanlığı, herhangi bir mahalli idare veya sosyal güvenlik kuruluşu kamu mali yönetimi görevi yapan birimlerdir. İkinci anlamıyla kamu mali yönetimi; topluma yönelik mali olayların yönetilmesi faaliyetinin bir ifadesi olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla bu kavram, birinci kullanımıyla bizzat kamusal mali olayların yönetimini gerçekleştiren birimlerin karşılığı olarak kullanılırken, ikincisinde bu yönetimlerin toplum için yaptıkları mali faaliyetlerin karşılığı olarak kullanılmaktadır. Herkes tarafından kabul edilen tek bir

tanımı olmamakla birlikte kamu mali yönetimi, kamu politikalarının hazırlanması ve planlanması, karar verilmesi, uygulanması, izlenmesi ve kontrolü ile değerlendirilmesi ve geri dönüşümü döngüsü içerisinde yer alan “bütçeleme-muhasebeleştirme-denetim” döngüsünün yürütülmesi ve kontrol edilmesi şeklinde tanımlanabilir (Durmaz, 2010: 97).

Kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak, etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ile süreçlerden oluşan bir bütündür. Kamu maliyesi ise; gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsar (Özkan, 2008: 20).

Kamu veya amme kavramı dilimizde halk, topluluk anlamına gelmekle birlikte genellikle toplumu idare etme, yönetme anlamındaki kullanımıyla ünlenmiştir (TDK, 2006). Dolayısıyla kamu kavramı topluma güç uygulama yetkisine sahip bir birime karşılık gelmektedir. Bu kavramın karşılığı olarak devlet terimi kullanılmakta, bu da daha dar veya geniş anlamlarda kullanılabilir.

Ekonomik ve siyasi anlayışına göre değişen oranlarda da olsa, her devlet kendisini, yönetimi altındaki topluluğun çeşitli gereksinimlerini karşılama zorunluluğunda hisseder. Genel anlamıyla kamu yöneticileri ise yönetimleri altındaki toplumun ihtiyaçlarını belirleyip, bu ihtiyaçları yerine getirecek kaynak ve hizmet dengesini kurmakla mükellefler. Bu hizmetlerin yerine getirilmesi en az bir mali olayın gerçekleşmesiyle mümkün olabilmektedir. Bu nedenle kamusal mali olay, mali yönetimin konusunu teşkil eden, kamu gereksinmelerini karşılamak üzere devlet ve tüm kamu kuruluşlarının ekonomik değerler elde etmesi ve bunların kullanılmasıdır (Coşkun, 1994: V). Bir başka deyişle kamusal mali olay; kamu ihtiyaçlarını karşılamak için, devlet ve diğer kamu kuruluşlarının iktisadi değerler elde etmeleri ve bunları harcamaları olarak tanımlanabilir (Erginay, 1992: 7). İşte kamu kesiminin elde ettiği kaynaklar yanında topluma götürülen her bir hizmet kamusal mali olaydır.

Kamu ve kamusal mali olay kavramlarının tanımlanması sonrasında kamu mali yönetimi kavramı daha anlaşılır hale gelmiş bulunmaktadır. Buna göre; kamu mali yönetimi, kamu erkine sahip örgütler tarafından mali olayların sistemli bir şekilde



sunulması ve yerine getirilmesinden ibarettir. Bir başka ifadeyle kamu mali yönetimi, genel olarak kamu kaynaklarının yönetimini kapsayan faaliyetler bütünüdür (Sexton, 1994, Akt; Devrim ve Atalay, 2000: 44).

Kamu mali yönetimi, öz itibarıyla bütçe yönetimi şeklinde kendisini göstermektedir. Geniş anlamda kamu mali yönetimi ise bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemleri ve denetim öğelerinden oluşur (Arın ve Diğerleri, 2000: 21). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kamu mali yönetimi kavramını daha geniş bir perspektiften bakarak; “borçlanma suretiyle elde edilen imkanlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri” şeklinde tanımlamaktadır (Resmi Gazete, 2003, Mad. 3/g.1). Kamu mali yönetimi, günümüz devlet yönetiminin asli bir unsuru olup; uluslararası sistemde etkin olmak isteyen bir devlet için iyi yönetilmesi elzem ve vazgeçilmez olan bir konumdadır. Kamu mali yönetiminde zaaf gösteren hükümetler, demokrasinin en önemli unsuru olan seçimlerde muhalefette kalma riskiyle, diğer rejimlerde ise daha vahim ve geri dönülmez neticelerle karşılaşabilirler. Bu anlamda, kamu mali yönetimi hakkında yapılan düzenlemelerle ilgili, ülkenin geleceği, iç ve dış politikada hükümetlerin dik duruşu, milleti temsil eden meclislerin bütçe haklarının kontrolüne etkileri açısından derin tartışmalar yapılması doğaldır. Türkiye’de kamu mali yönetiminin ana kanunu olarak hazırlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, diğer bir deyişle 5018 sayılı Kanun, 2006 yılından itibaren bazı istisnalar hariç kamu idarelerinde uygulanmaya başlanmıştır (Gülbey, 2010: 168).

## **1.2. Şeffaflık**

Şeffaflık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu mali yönetiminin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bir bilgi setinin kamuya sunulması ve sonuçta bu bilginin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesi ile kamuda etkinliğin artırılması mali saydamlığın temel ilkesi olmaktadır (Başaran, 2010: 39). Günümüzde şeffaflığın çeşitli tanımlamaları yapılmıştır.

Şeffaflığın tanımlanmasında önemli nokta; kim tarafından, hangi amaçla, ne çeşit ve ne ölçüde bilgiye ihtiyaç duyulacağına verilecek yanıtlardır. Ancak, tanımlamalardaki farklılıklar daha çok şeffaflığa konu faaliyet alanının ne olduğuna göre değişebilmektedir.

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 Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, 2003: 1). Ancak bu tanım bilgiye sadece 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, anlaşılır, ilgili, nitelikli ve güvenilir olarak bireyler, devlet, özel kuruluş veya uluslararası kuruluşlarca erişilebilmesi olarak tanımlanabilir.

Şeffaflık bireylerin, siyasi varlıklarının niteliğini etkileyen bir olgudur. Şeffaflık sağlanmadığı takdirde siyasi sorumluluk, siyasi denetim, siyasi hak ve yükümlülükler eksik kalacaktır (Curtin, 1999: 447, Akt; Kuzey, 2006: 2). Siyasi anlamda şeffaflık, hükümetlerin sağladığı bilgi sayesinde vatandaşların hükümet politikaları hakkında ne kadar bilgi sahibi olabildikleri ile eşdeğerdir. 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 Sayın, 2000: 28).

Yapılan tanımlamalarda ortak olan nokta şeffaflığın her zaman hesap verebilirlik kavramıyla çok yakından ilgili olduğuna yönelik vurgudur. Yeni global finansal sistemin yapılanmasında, hem piyasaların hem de ulusal ve uluslararası kuruluşların etkin ve rekabetçi olarak faaliyetlerini sürdürmelerinde şeffaflık giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Piyasaların entegrasyonu arttıkça yayılma etkisi nedeniyle bir ülke ya da bölgedeki gelişmeler çok kısa sürede ve hızlı biçimde başka bir bölge ya da ülkeye yayılabilmektedir. Özellikle uluslararası finansal kuruluşlar yabancı yatırımları

çekmek isteyen gelişmekte olan ülkelerin hem şirketler hem de kamu kurumlarından talep etmeleri gereken bilgilere ilişkin önemli tavsiyelerde bulunmaktadır.

şeffaflık, ekonomi ve maliye politikalarında sürekli tartışılan konulardandır. Piyasa katılımcıları, ulusal otoriteler ve uluslararası finansal kuruluşlar şeffaflığın artırılmasının önemi üzerinde durmakta, ancak uluslararası kabul görmüş standartlarla uyumlu çok az izleme mekanizması bulunmaktadır.

şeffaflığın artırılmasının yararları ve gerekli olduğu yönünde önemli nedenler bulunmaktadır. Ayrıca şeffaflık bir etik zorunluluk olarak da görölmektedir. Refah ve büyümenin sürdürülebilmesine yönelik mekanizmalar içinde şeffaflığın önemi giderek

daha fazla anlaşılmaktadır. Ekonomik alanda güvenilir ve güncel bilginin elde edilebilirliği hem kaynak dağılımının düzeltilmesi hem de verimlilik ve büyüme üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır.

Literatürde şeffaflıkla, iyi yönetim ve ekonomik istikrar arasındaki muhtemel bağlantıların da altı çizilmektedir (Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, 2003: 2). Öncelikle demokratik toplumlarda sadece finansal piyasalarda değil aynı zamanda daha geniş anlamda yönetim alanında da şeffaflığın artırılmasına yönelik düzenlemeler benimsenmektedir. Çünkü kötü yönetimin yarattığı negatif etkiler ele alındığında, şeffaflığın artırılmasının hem piyasaların etkin olarak işlemesi hem de iyi yönetim anlayışının yerleştirilmesi yoluyla kamuoyunun yararına olacağı düşünölmektedir. şeffaf bir sistem, yönetenlerin kamunun kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullandığı konusunda vatandaşlara gerekli bilgileri sunduğu gibi kamu yönetimine duyulan güveni artırır ve kamusal kaynakların kullanımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirir.

Yukarıda anılan önemli yararlarına karşın, şeffaflığın artırılması pek de kolay olmamaktadır. Özellikle bilginin dolaşımının sağlanması için gerek düzenleyici kurallar gerekse teşvikler oluşturulması yoluyla kamuoyu bilgilendirmelerinin özendirilmesi gerekmektedir.

### 1.2.1. Mali Şeffaflık

Mali şeffaflık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır (Hürcan ve Diğerleri, 2000: 100). Kamu sektörü, mali politikanın oluşturulması ve yürütülmesi ile ilgisi olan bütün kurum ve kuruluşlar olarak tanımlanabilir.

Bütçeler kamu kaynaklarını ve bunların nasıl kullanılacağını gösterir politika belgesidir. Bu anlamda bütçe ve diğer mali işleyiş içinde şeffaflığın sağlanması, gerek makro ekonomik istikrara gerekse yönetim kabiliyeti yüksek devlete ulaşılması bakımından önem taşımaktadır. Bunun yanında mali disiplinin sağlanması, kaynakların en öncelikli ihtiyaçlara göre sıralanması ve etkin olarak kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında mali şeffaflık önemli bir araçtır.

Mali işlemlerin kamuoyunca daha açık olarak anlaşılması, dolayısıyla hükümet politikalarına olan güvenin oluşmasında şeffaflığın varlığı önemlidir. Mali şeffaflık, mali politikaların planlanması ve sonuçları ile ilgili daha bilinçli bir kamuoyunun oluşmasına, mali politikaların uygulanması konusunda hükümetlerin sorumlu tutulmasına ve böylece makroekonomik politikaların ve seçimlerin daha iyi anlaşılmasına ve geçerlilik kazanmasına imkan verir. Mali şeffaflıkla birlikte hükümetlere olan güvenin artması yanında sürdürülebilirliği olmayan politikaların devam ettirilmesi halinde politik riskin varlığı şeffaflık sisteminin varlığıyla ortaya konulur (Toker, 2002).

Şeffaflık kavramı son zamanlara kadar bir takım nedenlerle ulusal ve uluslararası otoritelerin ilgi alanları dışında kalmıştır. Ancak;

- Global etkileri olan uluslararası finansal krizlerin ortaya çıkması,
- Küreselleşme ve uluslararası 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 artırmıştır (Cansız, 2002: 22-24).

Yukarıda sayılan nedenlerle yeni kamu yönetimi anlayışı ve mali reformlarda ön plana alınan şeffaflık kavramı ulusal otoriteler yanında uluslararası kuruluşların da ilgilendiği öncelikli konular arasında yer almaya başlamıştır. Bu nedenle Uluslararası Para Fonu (IMF)'in Governörler 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 Practices on Fiscal Transparency) kabul etmiştir. Tüzüğün asıl amacı uzun vadede, sistemin ürettiği verilerle ülkenin mali sürdürülebilirliğinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesini sağlamak, kısa vadede ise etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında da yeterli bilgi üretilmesini mümkün kılmaktır (Hürcan ve Diğerleri, 2000: 100).

### **1.2.2. Şeffaflığın Sağlanması İçin Gerekli Görülen Uygulamalar**

IMF tarafından hazırlanan ve şeffaflığın sağlanması için gerekli görülen İyi Uygulamalar Tüzüğü esas itibarıyla dört ana başlıktan oluşmaktadır. Bunlar; rollerin ve sorumlulukların belirgin olması, bilginin kamuya açık olması, bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması ve denetim ve istatistiksel veri yayınlamanın bağımsız olmasıdır.

#### **1.2.2.1. Rollerin ve Sorumlulukların Belirgin Olması**

Bu başlıkla, öncelikle kamu sektörünün tanımı açık olarak yapılarak, diğer sektörlerden ayrılması istenilmektedir. Bunu sağlamak için kamu sektörünün tanımı bütçe dışı aktiviteleri de kapsayacak şekilde oluşturulmalıdır. Bu konuda düzenlemenin öne sürdüğü minimum şart ülkelerin kamu sektörü tanımlarının System of National Accounts (SNA,1993) veya IMF Manual on Government Finance Statistics (GFS, 1986) tanımlamalarına uygun olmasıdır. Bu çerçevede kamu sektörü, kamunun ticari olmayan tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde tanımlanmaktadır.

Kamu sektörünün ekonominin diğer sektörleri ile ilişkileriyle ilgili olarak; kamunun çeşitli vesilelerle ekonominin diğer sektörleriyle olan ilişkilerinde belirli kuralların hakim olması gerektiği ve bu tür ilişkiler kapsamında yerine getirilen işlemlerin de kamuoyuna açık olması gerektiği vurgulanmaktadır.

Kamunun merkez bankaları, kamu bankaları ve KİT'ler ile olan ilişkilerinden kaynaklanan ve aslında bütçede yer alması gereken yarı mali işlemlerinin de kamuya açıklanması şeffaflık açısından büyük önem taşımaktadır.

Bir diğer konu kamu sektörü içinde sorumlulukların dağılımı ve koordinasyonun sağlanmasının gerekli olduğudur. Kamu sektörünün hem kendi içinde hem de yasama yürütme ve yargı fonksiyonları arasında açık ve anlaşılır biçimde tanımlanmış görev ve sorumluluk dağılımının yapılması gerektiğinden bahsedilmektedir.

Son olarak yasal ve idari çerçevenin önemi üzerinde durulmaktadır. Mali yönetimin yasal ve idari çerçevesinin açık ve anlaşılır olması şeffaflık açısından önem taşımaktadır. Mali yönetimin şeffaflığı sağlayabilmesi için:

- Bütçe ve bütçe dışı faaliyetlerinin kapsamlı ve etkin yasal çerçeveye göre yürütülmesi,
- Vergileme için yasal dayanağın bulunması,
- Çalışanların davranışlarına ahlaki standartlar getirilmesi gerekmektedir.

#### **1.2.2.2. Bilginin Kamuya Açık Olması**

Bu başlık altında mali şeffaflığın sağlanabilmesi için kamuya etkin ve düzenli bilgi akışının sağlanması gerektiği belirtilmektedir. Öncelikle hükümetlerin mali faaliyetler hakkında etkin bilgi sunmaları istenmiştir. Hükümetlerin geçmiş, cari ve projeksiyonu yapılmış dönemlere ait mali faaliyetleri ile borçları ve finansal varlıkları hakkında tam bir bilgi setini kamuya sunması gerektiği belirtilmektedir. Mali bilgilerin yayınlanmasında etkinliğin sağlanması için;

- Bütçenin kapsamının,
- Tahminler ve gerçekleştirmeler hakkında detaylı bilgi hazırlanmasının,
- Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler, vergi harcamaları ve yarı mali nitelikteki faaliyetler hakkında raporlar hazırlanmasının,
- Borçlar ve varlıklar hakkında zamanında ve kapsamlı veriler yayınlanmasının önemi üzerinde durulmaktadır.

İyi uygulamalar tüzüğünde verilerin yayınlanmasında taahhüt ve zamanlama konusunda, mali bilgilerin yayınlanmasına ilişkin taahhütlerin bütçe kanunu gibi bir kanunda yer alması gerektiğinden bahsedilerek, kamuoyuna verilerin yayınlanma takviminin açıklanması gerektiği belirtilmektedir.

### **1.2.2.3.Bütçe Hazırlama, Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması**

Bu madde kapsamında bütçe dokümanının mali politika hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi, bütçenin hangi politikalara dayandırıldığını ve başlıca mali riskleri açıkça tanımlaması gerektiğini belirtmektedir. Minimum standart olarak bütçe dokümanının yanı sıra bu bilgileri içeren bir dokümanın da meclise sunulması istenilmektedir. IMF düzenlemesinde üzerinde önemle durulan diğer bir nokta da bütçe çalışmalarının orta vadeli hazırlanıp meclise sunulması gerektiğidir. Bu madde kapsamında bütçe metni ile birlikte;

- Bütçe tahminlerinde kullanılan varsayımlar,
- Makroekonomik tahminlerde meydana gelecek sapmalar,
- Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülüklerin yıl içine gelebilecek muhtemel maliyetleri ile ortaya çıkacak risklerin de bir metin halinde sunulması gerektiği tüzükte belirtilmektedir.

Bu madde kapsamında bütçe verilerinin sınıflandırılması üzerinde durulmaktadır. Tüzükte; bütçe verilerinin IMF'nin GFS (Government Finance Statistics) el kitabında gösterilen ekonomik, fonksiyonel ve idari sınıflandırmaya uygun olarak sınıflandırılması, bütçe büyüklüklerinin gayrisafi olarak kaydedilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Tüzükte; onaylanmış bulunan bütçe harcamalarının uygulama ve izleme esaslarının belirli olması gerektiği istenilerek, bunun sağlanması için;

- Muhasebe sistemi
- İhale ve işe alma süreçleri
- Denetleme konularına yer verilmiştir.

Etkin bir muhasebe sisteminin kamu faaliyetleri hakkında zamanında ve güvenilir bilgiler vermesi gerekmektedir. Ayrıca, muhasebe sistemi aynı işlemler ile tahakkuk eden ödemelere ilişkin kayıtları da içermelidir. Düzenlemede, mali işlemler hakkında daha geniş bilgi sağladığından tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin daha doğru ekonomik politikalar üretilmesine imkan verdiği belirtilmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi daha ileride detaylı olarak inceleneceğinden konuya burada yer verilmeyecektir.

Kamu hizmetine giriş ve kamu ihalelerine katılım açıkça tanımlanmış ve herkese açık olmalıdır. Bütçe uygulamaları iç denetime tabi olmalı bu denetim sonuçları da isteyenler tarafından incelenebilmelidir.

Daha önceki bölümlerde de değinildiği üzere mali raporlama zamanında yapılmalı, kapsamlı, etkin ve güvenilir olmalı ve bütçeden sapmaları açıklamalıdır. Bütçe kesin hesabı görüşülürken bütçe dışı mali nitelikli faaliyetler hakkında da raporlar sunulmalı böylece kamunun işlemlerine ilişkin değerlendirmeler bir bütünlük arz etmelidir.



#### **1.2.2.4. Ulusal Denetim ve İstatistik Organlarının Bağımsız Olması**

Düzenlemede, mali şeffaflığın ana ilkelerinden birinin hükümetin faaliyetleri hakkında doğru ve güvenilir bilgi üretileceğini garanti eden kurumsal yapıların varolması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Mali bilgiler hem kamuya açık olmalı hem de bağımsız denetleme organı tarafından denetlenmelidir. Minimum standart olarak dış denetimin INTOSAI'nin belirlediği standartlar gibi uluslararası standartlara uyumlu olması gerektiği belirtilmektedir.

#### **1.3. Hesap Verme Sorumluluğu ve Hesap Verilebilirlik**

İster özel kesim, isterse kamu alanında olsun emanet edilen para veya malların istenilen şekilde kullanılıp kullanılmadığı veya korunup korunmadığı sorgulanır. En basit şekliyle hesap verme sorumluluğu bu sorgulara cevap verme durumunda olanların sorgulayanlara karşı yerine getirmeleri gereken bir görevdir. Bu anlamda hesap verme sorumluluğu tevcih edilen sorumluluğa cevap verme yükümlülüğü şeklinde tanımlanmaktadır (Yörüker, 2003: 2).

Bu tanım biri sorumluluğu tevcih eden, diğeri bu sorumluluktan dolayı cevap vermek durumunda olan iki farklı ve genellikle de eşit olmayan grubu ifade etmektedir.

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 hedef alan bir yönetim anlayışına ulaşma isteği etkili olmuştur (Özyıldız, 2000: 80). Performansa dayalı hesap vermenin gelişmesiyle hem hizmetlerden daha fazla fayda elde edilmekte, hem de hizmetlerin sunumu için gerekli süreçler tam anlamıyla kapsamaktadır.

Tarihi gelişimine bakıldığında hesap verme sorumluluğu cevap verme zorunluluğu şeklindeki tanımında olduğu gibi cevap veremeyenin aşırı cezalandırılacağı gibi algılanan bir durumdan, açıklayabilir, açıklanabilir olma anlamında kullanılır hale gelmiştir (Arın ve Diğerleri, 2000: 116). 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.

Hesap verme sorumluluğu hem kamu sektörünü hem de özel sektörü ilgilendiren bir kavramdır. Özel sektörde şirket yönetiminin hissedarların çıkarlarına göre hareket etmesi beklenir. Yönetim kurulu başkanı ve diğer yöneticiler yönetim kuruluna, yönetim kurulu da hissedarlara karşı hesap vermekle yükümlüdür. Özel sektörde hesap verme sorumluluğunun kapsamı da farklıdır. Özel sektörde talep edilen bilgiler, büyük ölçüde, şirketin karlılığını ve hissedarların kazançlarını doğrudan ilgilendiren meselelerle bağlantılıdır. Özel sektörde çıktılarının nasıl elde edildiğine olan ilgi daha düşüktür.

Kamusal kaynakları kullananların, özel sektördeki gibi kar mantığından hareket etme kabiliyetinin olmaması nedeniyle, yönettikleri kaynaklar hakkında sorumluluklarını yerine getirmeleri de farklı olmaktadır. Bu nedenle kamusal alanda hesap verme sorumluluğu; kamu alanında verilen görevlerin kapsamında bulunan yetkilerin kullanımı sonucu yapılanlara ilişkin o görevi veren makamlara raporlama yoluyla güvence vermeyle gerçekleşmektedir. Hesap verme sorumluluğunun olmadığı ya da iyi çalıştırılmadığı durumlarda kamu kaynakları kullanımında kayıp ve kaçaklar olabileceği gibi başta belirlenen kamusal amaçlara ulaşılması da daha güç olacaktır.

Hesap verme sorumluluğu zamanla önemli değişikliğe uğramıştır. Geçmişte, hedeflerden çok, görevler tevdi etme eğilimi vardı. Merkezi kuruluşlar kuralları yürürlüğe koyuyor ve taşrayı kontrol ediyordu. Şimdi, bunun yerine, sonuçlara odaklanma ve sonuçların elde edilmesi bakımından organizasyonlar yetkilendirmektedir (Kaya, 2006: 1). Kamusal hesap verme sorumluluğu artık bir görevlendirme kusuru veya işin cezalandırılması işlemi biçiminde tanımlanmasından çok öteye gitmektedir. Çağdaş yönetim anlayışı ve kamu idare sistemi hesap verme sorumluluğunu daha çok olumlu bir itici güç, başarıyı ve hizmeti göstermenin bir fırsatı olarak kabul etmektedir.

Hesap verme sorumluluğu sistemi hakkındaki bu anlayışın gelişmesi kamu yönetiminde onu önemli kılan bir diğer unsurdur.

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 sorumluluğuyla hukuka uygunluk, şeffaflık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkanı doğmaktadır (Polat, 2003: 71).

### **1.3.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Türleri**

Bilindiği üzere kamusal kaynakların kullanımını yetkisi demokratik ülkelerde öncelikle halk tarafından seçimler sonucu siyasetçilere verilmektedir. Halk tarafından verilen bu yetkilerle ilgili hesap verme işlemi hemen sorulamamakta, ancak sonraki seçimlerde sorulabilmektedir. Siyasetçiler veya daha özelden bakanlar ise meclis tarafından kendilerine verilen kamusal kaynakları kullanım yetkisine karşılık meclise karşı bir sorumluluk hissetmekte ve hesaplarını meclise vermektedirler. Son olarak bakanlar yönetimleri altındaki bakanlıklarda çeşitli düzeydeki yöneticilere görev tevcih etmektedirler. Kamu yöneticileri bakandan aldıkları görevlere ilişkin hesap verme sorumluluklarını, hesaplarını bakana vererek yerine getirmektedirler. Hesap verme sorumluluğunun bu üç şekli sırasıyla siyasi hesap verme sorumluluğu, yönetsel hesap verme sorumluluğu ve vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu adını almaktadır.

#### **1.3.1.1. Siyasal Hesap Verme Sorumluluğu**

Siyasal hesap verme sorumluluğu bakanla ilgili hesap verme sorumluluğundan oluşmaktadır (Yörüker, 2001: 5). Kabaca siyasal hesap verme sorumluluğu yürütmenin parlamentoya karşı olan hesap verme sorumluluğunu ifade etmektedir. Bakanların kendi eylemlerinden ve bakanlıkları altındaki tüm kurum ve kuruluşların faaliyetlerinden parlamentoya karşı kişisel sorumlulukları vardır. Bakanların, aynı zamanda, bakanlar kurulunun kararlarından ötürü kolektif sorumlulukları da vardır.

Demokratik ülkelerde bakanlar kendi bakanlıklarının başındaki kişilerdir. Bu rol, hükümetin politikalarının hayata geçirilmesinde ve kanunların uygulanmasında bakanlığın yaptığı veya yapmakta zaafa düştüğü her şeyin siyasal ve yasal sorumluluğunu da beraberinde getirmektedir. Bakanlar, bakanlıklarının faaliyetlerinden dolayı, ister bu faaliyetlerle ilgili olarak bilgi sahibi olsun, isterse olmasın parlamentoya karşı sorumlulukları vardır. Bakanlar bu sorumluluk rolünün bir parçası olarak bakanlıklarının faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak parlamentoya güvence vermeleri gerekir.

Bakanların bakanlıklardaki her eylem dolayısıyla doğrudan sorumlu olmayacaklarını kabul etmek akla uygun ise de, sorumluluk ile hesap verme sorumluluğu arasındaki ayırım kesin değildir. Bu nedenle sorumlulukla hesap verme sorumluluğu arasında ayırım yapmak pek uygun değildir.

Bakanların hesap verme sorumluluğu beş düzeyden oluşmaktadır. Bunlar; bakanların soruları belli olay ya da konuyla ilgili kişiye göndermesini ifade eden Başkasına Gönderme Sorumluluğu, bakanların bakanlıkta olan şeylerle ilgili olarak parlamentoya bilgi verme zorunluluğunun ifadesi olarak Bilgilendirme Sorumluluğu, bakanların özellikle sadece bir kez olan eksiklik veya yanlışlıklar hakkında ek açıklama yapmasıyla ilgili olarak Açıklama Sorumluluğu, bakanın düzeltmeyi, değişikliği veya zararı telafi etmeyi gerektiren birden fazla açıklamaya kanaat getirmesi halinde söz konusu olan Düzeltme Sorumluluğu ve bakanın istifayı zorunlu görme durumunda Feragat Sorumluluğu vardır (Yörüker, 2001: 6).

### **1.3.1.2. Yönetmelik Hesap Verme Sorumluluğu**

Yönetmelik hesap verme sorumluluğu, kamu idarelerini yöneten kamu personelinin bakanlar, parlamento ve nihayet vatandaşlar karşısındaki hesap verme sorumluluğudur. Bakanlıklarda görev yapan üst yönetimin bakana karşı sorumlu olma durumlarıdır. Bunların sistem gereği parlamentoya karşı değil, bakana karşı sorumlulukları vardır. Bununla birlikte, uygulamada, kendilerinden bakanları adına bu faaliyetleri açıklamak için parlamentoya cevap vermeleri istenebilir. Ancak bunlar hükümet politikası olan konularda parlamentoya hesap vermezler. Yani, kendilerinden istenildiği zaman parlamentoya hesap verirler, ancak resmi anlamda bakanlarına karşı sorumluluk taşırlar.

Diğer taraftan idari hesap verme yükümlülüğü bürokrasi içerisinde piramidin en tepesindeki görevliden tabana doğru, kamu kaynaklarının kullanımında karar ve söz sahipliğinin bulunduğu en alt kademelere kadar yayılarak iner.

Son dönemlerde, Yeni Zelanda örneğinde olduğu gibi, bakanlar ve yöneticiler önceden mali performans, üretilecek çıktılar, bunlara harcanacak para, yürütülecek çalışmanın kalitesi ve zamanlılığı hususlarında anlaşmaktadırlar (Yılmaz, 1999: 35-37). Performansın bu şekilde önceden belirlenmesi bakan ve yöneticilere fiilen üretilen çıktıların miktarını, maliyetini ve kalitesini planlanmış seviyelerle karşılaştırma imkanı verir. Ancak bu durum bakanların kendi kuruluşlarının performansını değerlendirmesine daha az ilgi göstermesi tehlikesini barındırmaktadır (Yörüker, 2001: 13).

### **1.3.1.3. Halka Karşı Hesap Verme Sorumluluğu**

Daha önce de belirtildiği üzere seçimler neticesinde halk siyasi vekillere yönetim hakkını devretmektedir. Bunun sonucu olarak, özellikle demokrasiyle yönetilen ülkelerde hükümetlerin ve yöneticilerin yönetilenlere karşı hesap vermesi elzem olarak görülmektedir. Zira halkın, kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir (Arın ve Diğerleri, 2000: 122).

Siyasi vekiller, yani hükümet, vatandaşa karşı sorumluluğunu belli aralıklarla yapılan seçimler yoluyla vermektedir. Bu yolla hesap verme, seçimleri kazanıp kazanmama şeklinde olmaktadır.

Diğer taraftan halkın hükümetin veya bürokrasinin yaptıklarını gözlemleyebilmesi de hesap vermenin bir başka yoludur. Bu anlamda son zamanlarda özellikle Avustralya, Yeni Zelanda, Kanada gibi ülkelerde bilgiye erişimi kolaylaştırıcı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu durum, bazı istisnalar dışında, halkın hükümet veya bürokrasinin icraatlarına ilişkin bilgiye erişimlerini kolaylaştırmaktadır. Bilgiye erişimin kolaylaşması ise halka karşı hesap verme sorumluluğunu geliştiren bir ortam yaratmaktadır.

### 1.3.2. Etkin Hesap Verme Sistemi İçin Gerekli Koşullar

Etkin hesap verme sorumluluğunun beş unsuru vardır. Bunlar rollerin ve sorumlulukların açık olması, performans beklentilerinin açık olması, kapasiteler ve beklentiler arasında denge kurulması, raporların güvenilir olması ve gözden geçirme ve düzeltme mekanizmalarının rasyonel olması gibi kıstaslardır. Bu prensiplerin her biri etkin hesap verme sorumluluğunun bir yönünü ilgilendirmektedir. Hesap verme sorumluluğu düzenlemelerinde bu prensiplerin her biri ne kadar fazla yer alırsa uygulamada da hesap verme sorumluluğunun etkinliği o kadar yüksek olur. Aşağıda etkin hesap verme prensipleri daha açık olarak gösterilmektedir:

**1- Rollerin ve Sorumlulukların Açık Olması:** Hesap verme sorumluluğu ilişkilerinde yer alan tarafların rolleri ve sorumlulukları iyi anlaşılmalı ve üzerinde mutabakata varılmış olmalıdır. Böyle bir durumda hem görev tevdi eden, hem de hesap soran açısından açıklık sağlanmış olmaktadır. Böyle bir netlik durumunun olmaması halinde etkin ilişkiler temel desteklerini kaybetmiş olur. İstenen sonuçların elde edilmesi için hesap verme sorumluluk ilişkisinde bulunan taraflar, prosedürler ve süreçler için geçerli olan sorumlulukların açık olduğundan emin olmalıdırlar.

**2- Performans Beklentilerinin açık Olması:** Hedeflenen amaçlar, beklenen başarılar ve dikkate alınan kısıtlamalar belirgin, anlaşılır ve üzerinde mutabakata varılmış olmalıdır. Beklentiler net değilse gerçekleştirmeler de bir ölçüde olası değildir. Bu yüzden beklentilerin karşılıklı olarak anlaşılması ve benimsenmesi son derece önemlidir.

**3- Kapasitelerin ve Beklentilerin Arasında Denge Kurulması:** Performans beklentileri, her bir tarafın kapasitesiyle(otoriteler, beceriler ve kaynaklar) belirgin bir biçimde ilişkilendirilmeli ve dengelenmelidir. Beklenenlerle, yetkiler ve sağlanan kaynaklar arasında mantıklı bir ilişkinin bulunmaması hesap verme sorumluluğunun etkinliğinin temelini aşındırabilir. Sağlanan kaynaklarla gerçekleşmesi makul görünenin çok ötesindeki beklentiler inandırıcı olmayacaktır. Öte yandan, gereğinden fazla kaynak kullanılarak ulaşılan başarı da fazla takdir toplamaz.

**4-Raporlamann Güvenilir Olması:** Ulaşılan performansı ve neler öğrenildiğini gözler önüne serbilmek için bilginin güvenilir ve zamanında raporlanması gerekir. Etkin hesap verme sorumluluğu nelerin başarılmış olduğunu gösteren bir raporlamayı gerektirir. Bu raporlama hesap verme sorumluluğu ilişkisindeki bütün taraflara yapılabilecektir. Bu nedenle raporlarda ulaşılan sonuçlar tanımlanmalı, bir şekilde yetkiyle, kaynaklarla ve atılan adımlarla ilişkilendirilmeli, mutabakata varılmış beklentilerin ışığında sunulmalı ve makul bir zamanda sunulmalıdır.

**5-Rasyonel Gözden Geçirmeler ve Düzeltmeler:** Başarıların ve zorlukların tanımlandığı ve gerekli düzeltmelerin yapıldığı durumda ulaşılan performans hakkında aydınlatılmış ve bilgilendirilmiş inceleme ve geri besleme, hesap vermeyele sorumlu taraflarca yerine getirilmelidir. Sonuçları gözden geçiren taraf veya taraflar, beklentilerin ışığında ve mevcut şartlar altında nelerin başarılmış olduğunu dikkate almalı ve daha sonra da başarılar kadar başarısızlıkları da açıkça görülmelidir. Beklentilerin gerçekleşmediğinin açık olduğu durumlarda düzeltici önlemlerin alınması gerekebilir. Bu durumda hesap verme sorumluluk düzeninde uygun değişiklikler yapılır ve çıkarılan dersler kaydedilir. İzleme olmaksızın hesap verme sorumluluğu ilişkisi hiç kuşkusuz tamamlanmış olur, dolayısıyla etkin olmaz.

Bir başka anlatımla başarılı hesap verme sorumluluk ilişkilerinin temel öğeleri şunlardır (Hızıroğlu, 1983):

- Ölçülebilir hedefler belirlenmesi ve sorumlulukların tespiti,
- Hedeflerin gerçekleştirilmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunun planlanması,
- İşin yapılması ve gelişmenin izlenmesi,
- Sonuçların raporlanması,
- Sonuçların bir değerlendirmeye tabi tutulması ve geri bildirim sağlanmasından ibarettir.

## **BÖLÜM 2:KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİNİN YAPILANDIRILMASI VE KAMU TEMEL KANUN GEREKÇESİ**

Yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörler ve bunların görev yetki ve sorumluluklarının hesap verilebilirlik yönünden değerlendirilmesi için, yeni kamu mali yönetim sisteminin yapılandırılması ve kamu temel yasasının gerekçesinin iyi bir şekilde anlaşılması gereklidir. Genel olarak değerlendirildiğinde, her ne kadar eski sistemde var olan aktörler, bunların görev ve yetkileriyle, bu görev ve yetkilerin kullanımında uygulamadan kaynaklanan aksaklıkların bu yapılandırmaya gereksinim yarattığı düşünülse de, Avrupa Birliği uyum süreçleri, dünyada yaşanan konjonktürel gelişmeler ve âdemi merkezli yönetimin ön plana çıkmasının da bu yapılandırma üzerinde etkili olduğu düşünülebilir.

Esasen yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemine geçişin, klasik kamu yönetimi anlayışından Yeni Kamu Yönetimi anlayışına geçişle kaçınılmaz olduğu düşünülebilir. Yeni Kamu Yönetimi anlayışında birey odaklı bir yönetim sistemi öngörülürken, klasik yaklaşımda ise devlet ve kurumların daha ön planda olduğu görülmektedir. Temel yaklaşımdaki bu farklılık, şüphesiz uygulamadan rol dağılımına her alanda olduğu gibi, denetim sisteminde de etkisini göstermiştir. Birey odaklı bir yaklaşımın en büyük özelliği, bireylerin de söz sahibi olduğu bir yapı olması ve dolayısıyla bireylerin de bir anlamda hesap sorucu konuma gelmesidir. Bu durum ise şeffaflık ve hesap verilebilirlik sorununu beraberinde getirmektedir. Bu değişimin daha iyi anlaşılması için, araştırmanın bu bölümünde, yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yeniden yapılandırılması üzerinde durularak, üçüncü bölümdeki görev ve sorumlulukların denetlenebilirliğinin anlaşılmasında faydalı olması düşünülmüştür.

### **2.1. Kamu Yönetimi Temel Kanunu ve Gerekçesi**

3 Kasım 2003 yılında kamuoyuna açıklanan ve üzerinde bazı değişiklikler yapılarak aynı yıl 29 Aralık'ta TBMM'ye sunulan Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısının gerekçesinde, Türkiye'nin 1990'lı yıllarda artan rekabet ortamı içinde yeniden



yapılanmasını gerçekleştirerek potansiyelini kullanamadığı, bunun sonucunda geçmiş ve diğer ülkelere göre konumunu iyileştirmek bir yana, koruyamadığı ifade edilmiştir. Gerekçeye göre ülkemizde kamu yönetiminde yeniden yapılanmayı gerekli kılan dört temel açık olduğu gözlemlenmektedir:

- Stratejik açık,
- Bütçe açığı,
- Performans açığı,
- Güven açığı.

Gerekçede ifade edildiği gibi, bu açıklar arasında en fazla görünür olanı mali açıktır. Rasyonel kaynak tahsisi yapamayan ülkemiz sonuçta gelirlerinin çok üzerinde harcama yapan bir mali yapı ile baş başa kalırken, toplumsal talepleri zamanında, sağlam kaynaklarla ve verimlilik esasına göre çalışarak karşılayamayan kamu kurumlarının harcamaları borçlanma ile finanse edilerek, yeniden yapılanma gereği bir süre için de olsa ertelenebilmiştir. Öte yandan, artan mali açıkların beslediği güvensizlik içinde yüksek faiz oranları ile borçlanma limitlerine gelen kamu kesimi zamanında yapamadığı uyumun maliyetini fazlasıyla ödemeye başlamıştır. Özellikle transfer harcamalarına bağlı olarak bütçe harcamalarında yaşanan çarpıcı artış bütçe gelirlerindeki artış ile dengelenememiş ve 1991-2002 döneminde bütçe dengeleri belirgin bir şekilde bozulmuştur. 1991 yılında, GSMH'ya oranla % 5,3 olarak gerçekleşen bütçe açığı 2002 yılında % 4,6 olmuş, kamu kesimi borçlanma gereği ise % 15 seviyelerinin üzerine çıkmıştır.

Komisyunun ve çeşitli kurumların yaptığı geniş kapsamlı kamuoyu araştırmalarında, vatandaşların mevcut sosyo-ekonomik koşullardan ve yönetim kalitesinden derin bir memnuniyetsizlik içinde olduğu gözlemlenmektedir. Sadece verimsiz hizmetten değil, hizmet alırken herkese eşit davranılması konusunda da toplumda yaygın bir şikâyet hali oluşmuştur. Halkın yönetime duyduğu güvenin azalmasında ve memnuniyetsizliğinin artmasında; ortaya koyduğu tercihlerin kamu politikalarına yansımayaşısı, verim kayıpları ve menfaat ilişkilerinin kamu kaynaklarının kullanımında genel faydanın önüne geçmesi etkili olmuştur. Adalet hizmetleri, sağlık ve vergi gibi alanlar başta olmak üzere bir çok alanda kamu hizmetleri yetersiz ve kalitesiz olarak algılanmaktadır. Özellikle merkezi

hükümette reform isteyenlerin oranı % 90'ların üzerine çıkmaktadır. Kamu hizmetlerinden duyulan memnuniyetsizliğin kişisel yaşam koşullarından duyulan genel memnuniyetsizliğin üstüne çıktığı bu ortamda; başta ekonomi olmak üzere eğitim, sağlık ve adalet hizmetlerinde gelişme sağlanması talep edilmektedir. Bu doğrultuda kaleme alınan Kanun Tasarısı ile;

- Kamuda ilk kez bütün kamu kurumlarının uyması gereken temel ilkeler bir bütün olarak ortaya konmakta,
- Kamuda katılımcılık, şeffaflık, hesap verebilirlik, etkililik, hizmetlerin sonucuna odaklılık, insan haklarına saygı, bürokratik işlemlerde ve mevzuatta sadelik, bilgi teknolojilerinden yararlanma, vb. ilkeler uygulanabilir hale getirilmekte,
- Teşkilat yapıları yatay organizasyon ve yetki devri esaslı uyarınca yeni ve etkin bir çerçeveye kavuşturulmakta,
- Bakanlıklar ve kuruluşlar arasındaki görev dağılımı netleştirilerek mükerrerliklerin önlenmesi öngörülmekte,
- Gereksiz hale gelmiş kuruluşların veya işlevlerin tasfiyesi veya uygun birimlere devri gündeme getirilmekte,
- Merkezi idare ile mahalli idareler arasında yetki ve görev paylaşımı netleştirilerek, merkezi idarenin stratejik düzeyde etkinliği artırılırken, mahalli idarelerin operasyonel düzeyde esneklikleri ve kaynakları genişletilmekte,
- Devletin asli hizmetleri dışında bakanlıkların taşra teşkilatı ortadan kaldırılarak yerel ve yerinden yönetim birimleri güçlendirilmekte,
- Kamuda stratejik yönetim anlayışı benimsenmekte ve kaynak tahsisi mekanizmaları ile ilişkisi kurulmakta,
- Denetim sistemi performans esaslı ve iç denetim boyutu güçlendirilmiş hale getirilmekte,
- Halk denetçisi (ombudsman) mekanizması dahil olmak üzere kamuoyu denetimi güçlendirilmektedir.

Genel olarak değerlendirildiğinde Kamu Yönetimi Temel Tasarısı, daha adil, etkili ve verimli, süratli, kaliteli bir hizmet sunumunu hedeflerken, katılımcılığı ve saydamlığı da ön plana çıkararak bir yönetim anlayışına geçişi planlamaktadır.

## **2.2. Türk Kamu Mali Yönetiminin Gerekçesi ve Yeniden Yapılandırılması**

Kamu mali yönetim sistemimiz 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla düzenlenmiş, söz konusu Kanun az sayıda değişiklikle bugüne kadar yürürlükte kalmış ve kamu mali yönetimini düzenleyen temel kanun olma niteliğini sürdürmüştür. 1927 yılından buyana kamu mali yönetiminde, kamu idarelerinin sayısı, nitelik ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Diğer yandan Dünyada kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Halen ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Bunlardan sadece genel ve katma bütçeler, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilerek kanunla yürürlüğe konulmakta, diğer bütçeler ise yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir. Ayrıca, anılan bütçelerin uygulama usul ve esasları da önemli farklılıklar arz etmektedir. Kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamaması bazı mali işlemlerin bütçelerde yer almaması, bütçe uygulamalarının mali yılla sınırlı olması ve çok yıllık bütçeleme sisteminin olmaması sistemin başlıca eksiklikleri olarak ön plana çıkmaktadır. Mevcut bütçe sınıflandırılması ve muhasebe sistemi, kamu gelir ve giderleri konusunda, hem mali yönetime hem de kamu oyuna istenilen bilgilerin ayrıntılı olarak sunulmasına teknik olarak imkan vermemektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısıyla, mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olması, Ulusal Program ve Politika Belgesi'nde yer aldığı üzere uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır. Diğer taraftan bu Kanun tasarısıyla, 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 bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmektedir. Bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulacak Merkezi İdare Bütçe Kanunuyla, bütçenin kapsamı genişletilmekte ve aşağıda belirtilen yeni düzenlemeler getirilmektedir. Bütçe türleri uluslar arası standartlara uygun olarak yeniden tanımlanmakta ve sınıflandırılmaktadır. Bu çerçevede katma bütçe kaldırılmakta ve bu kapsamda yer alan kamu idareleri idari ve mali statüsüne göre genel bütçeli ya da özel bütçeli idare haline getirilmektedir. Ayrıca, döner sermaye işletmeleri ve fonların gelir ve giderlerinin ilgili oldukları idare bütçesine dahil edilmesi sağlanmakta; bunların belirli bir süre sonunda tasfiye edilmesi öngörülmektedir.

Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde yer alması sağlanmakta, bütçe dışında gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmektedir.

Genel idareye dahil kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminlerinin Merkezi İdare Bütçe Kanununun ekinde yer alması öngörülmektedir.

Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe büyüklükleri Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulmaktadır. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, Kanunda sayılan sınırlı sayıdaki maddeye tabi olmakla birlikte genel olarak Kanun kapsamı dışında tutulmakta; mali özerkliklerini zedeleyecek herhangi bir hükme yer verilmemektedir.

Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli Merkezi İdare Bütçe Kanununa eklenmektedir.

Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması amacıyla, bütçe hazırlama çalışmalarına daha erken başlanılmakta, kamu 1050 Sayılı Muhasebe-İ Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Karşılaştırılması 21 idarelerinin bütçeleri üzerinde daha ayrıntılı hazırlık ve sağlıklı tahmin yapması sağlanmakta ve mali yönetimde çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmektedir. Bu çerçevede, plan-bütçe ilişkisi güçlendirilerek kamu idarelerinin

stratejik plan hazırlamaları ve bütçelerini bu plana dayandırmaları öngörülmekte, amaçların ve hedeflerin bütçe büyüklükleri ve sürdürülebilir finansman planı düzeyinde hangi ekonomik koşullarda gerçekleştirileceğine ilişkin olarak kamu idarelerine orta vadeli program ve mali plan ile yol gösterilmektedir. Diğer taraftan Uluslararası ve Avrupa Birliği standartlarına uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulmakta ve kamu idarelerinin bütçe uygulama sürecindeki inisiyatifleri artırılmaktadır. Kamu idarelerine bütçe hazırlama ve uygulamaya ilişkin görevlerine ek olarak, harcama öncesi kontrol yetkisi verilmekte ve iç denetçilik müessesesi oluşturulmaktadır. Kamu mali yönetiminde görev yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta ve yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır. Buna göre, kamu idarelerinin mali işlemleri, kurulacak mali hizmetler birimleri tarafından yapılacak, bütçe sınıflandırılmasında ödenek tahsis eden yöneticiler harcama yetkilisi olarak karar vermeye yetkili olacak, iş ve işlemler harcama yetkilisi tarafından verilen harcama talimatı üzerine gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilecektir. Saymanların ödeme aşamasındaki uygunluk görevleri sona erdirilerek, bunun yerine kamu idaresi başkanına bağlı olarak çalışacak mali kontrol yetkilisine, harcama sürecinin belirli aşamalarında kontrol görevi verilmektedir. Tasarı ile mali yönetimde şeffaflığın sağlanması ve sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının kurulması, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sırasında gerekli bilginin gerekli zamanda verilmesi suretiyle kamuoyu denetiminin sağlanması, kamu hesaplarının uluslararası standartlara uygun bir muhasebe düzenine göre tutulması sağlanmaktadır. Diğer taraftan, kamu idarelerince idare faaliyet raporu, mahalli idareler için İçişleri Bakanlığınca değerlendirme raporu ve Maliye Bakanlığınca genel faaliyet raporu düzenlenmesi öngörülmekte, ayrıca diğer yöntemlerle mali yönetim verilerinin ve mali istatistiklerin düzenli olarak kamuoyuna açıklanması sağlanmaktadır. Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil işlemleri kaldırılmakta, konumu uluslararası standartlara uygun hale getirilmekte, Maliye Bakanlığınca yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize işlemi ise yönetsel sorumluluk ve mali kontrol yetkisinin paylaşılması ilkesi çerçevesinde kamu idarelerine bırakılmaktadır. Böylece bir yandan bütçe işlemlerine hız kazandırılırken, diğer yandan Sayıştay'ın dış denetim organı olarak sadece harcama sonrası denetime odaklanmasına imkan tanınmaktadır. Ayrıca genel idareye dahil kamu idarelerinin tamamı, dış denetim kapsamına alınmaktadır.

5018 sayılı KMYKK'nun esası 10 Mart 2000 tarihli Ekonomik Reform Kredisi alma isteği ile hükümetin Dünya Bankası'na gönderdiği mektuptur. Bu mektupta PEIR (Public Expenditure and Institutional Review–Kamu Harcamalarının ve Kurumsal Yapının Gözden Geçirilmesi) çalışması, yapılacağı belirtilmiştir. PEIR çalışması 2001 yılının sonuna kadar tamamlanmış ve bu çalışma kapsamında KMYKK hazırlanmıştır. Yasanın hazırlanmasında sermaye ve uluslararası kuruluşların da önemli etkileri olmuştur (BİYYAN,2005:2, Akt; Kolçak, 2006: 369-370). Kanun'un uygulamalarının netlik kazanması ve Kanun'a uyum, geçmişten gelen ve köklü bir kanun olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun felsefesinin içselleştirilmiş olmasından dolayı zorluklar ihtiva etmektedir. Birçok konuda tartışmalar ve zıt fikirler mevcuttur (Gülbey, 2010: 168).

Özellikle mali yönetim alanında siyasi, idari ve mali sorumluluk birbirinden ayrılmıştır. Bu çerçevede, kamu idarelerinde mali iş ve hizmetler, kurulacak mali hizmetler birimi tarafından yapılacak, harcamanın yapılmasına harcama yetkilileri karar verecek, harcama kararları harcama öncesinde ön mali kontrole tabi tutulacak ve dönem sonunda iç denetçiler tarafından denetlenecektir(Kantarıcı, 2007: 239-240). 5018 sayılı Kanun'un geneline bakıldığında, gelir kavramının gider kavramı kadar detaylarına inilmediği, gider işlemleri için silsile halinde açıklamalar yapılırken, gelir için net olmayan ve dar kapsamlı hükümlere yer verildiği görülmüştür.\* Giderin yapılması aşamaları için sırayla üst yöneticiden başlayan, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisine uzanan bir sorumluluk ve yapılacak işlemler sıralanırken, gelire ilgili üst yönetici, muhasebe hizmetleri arası kopuk ve detaya inilmeyen düzenlemeler yapılmıştır (Gülbey, 2010: 169). Bu durum tartışmalı konulardan biri olan 5018 sayılı Kanun'da ödemeler konusundaki eleştirel noktaların oluşmasını da ortaya çıkarmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un getirmiş olduğu önemli yeniliklerden birisi harcama süreci konusunda getirmiş olduğu düzenlemelerdir. 1050 sayılı Kanun ile tahakkuk memuru, sayman ve ita amirinin görev, yetki ve sorumlulukları çerçevesinde gerçekleştirilen giderlerin; 5018 sayılı Kanun ile harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi tarafından yapılması öngörülmüştür. Bu yeni düzenleme ile 5018 sayılı

---

\* Borçlanma yönetimi, 5018 sayılı Kanun yerine 4749 sayılı Kanunda detaylı düzenlenmiştir.

Kanun'un ruhuna uygun olarak, yapılan harcamalardan, tamamen bütçeyi uygulamakla görevli kamu idarelerinin yetkili ve sorumlu olduğu esas kabul edilmiştir (Başaran, 2010: 38).

Bilindiği gibi 5018 sayılı Kanun'un getirdiği yeni ve üzerinde önemle durduğu kavramlar; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, hesap verilebilirlik ve mali saydamlıktır. Bu kavramlar adeta Kanun'un ruhunu teşkil etmektedir.

Diğer taraftan harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar. 5018 sayılı Kanun ile ihdas edilen harcama yetkilileri, aynı zamanda ihale yetkilisi konumundadır.<sup>1</sup>

### **2.3. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Getirilen Yenilikler**

#### **2.3.1. Temel İlkeleri Bakımından**

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, uluslararası 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.

---

<sup>1</sup> 2 Seri Nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, 28 Nisan 2006 Tarih ve 26152 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

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,
- Âdemi tahsisi ilkesi,
- Denklik ilkesi,
- Bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmemesi,
- Uluslararası 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 ilkelere birincisinin, subjektif 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,

- Kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini,
- Kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını
- 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 bağlı 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):

- Hesap verilebilirlik ve yönetim sorumluluğu
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı
- Stratejik planlama
- Performans esaslı bütçeleme
- Çok yıllık bütçeleme (Orta vadeli harcama programı)
- Mali saydamlık
- Tahakkuk esaslı muhasebe
- Mali istatistiklerin ve faaliyet raporlarının yayımlanması
- İç kontrol sistemi
- Etkin bir iç denetim

- 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 uluslararası 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, uluslararası 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, uluslararası 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;

- Merkezi yönetim bütçesi,
- Sosyal güvenlik kurumları bütçesi
- 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 cetvellerde 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 Kanununun 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 zel beteli kurumlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar bu ilkenin istisnalarını oluşturmaktadır. Grldğu üzere kamuda hazine birliğinden bahsetmek pek de mümkün görünmemektedir (Mutluer, vd. 2005:265).

### **2.3.2. Kaynakların Kullanımı Bakımından**

Mali politikanın temel hedefi ekonomik refahın artırılmasıdır. Bunu sağlayabilmek için mali politika  unsuru kullanır. Bunlar; kamusal kaynakların tahsisi, refah ve gelirin yeniden dağılımı ve ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesidir. Mali politikanın uygulanmasının önemli aracı olan be, başta kamu kaynaklarının tahsisi olmak üzere diğer unsurları da doğrudan veya dolaylı olarak etkiler. Beleme sürecinin, yukarıda sözü edilen unsurları nasıl etkilediğini görmek mümkündür. Bu sürecin ilki, politikanın formüle edilmesidir. Daha sonra yapılan politikaya uygun bir be 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 (Blndal, 2003:18).

Kamusal kaynakların kullanılmasında benimsenen dört temel ilke bulunmaktadır. Bunlar; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, performans esaslı beleme ve çok yıllık belemedir. Bu dört ilke üzerine oturan bir beleme anlayışı ile kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinliğin ve verimliliğin artacağına ilişkin dünyada yaygın bir anlayış vardır (Kesik; 2005:104).

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).

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).

#### **2.4. 5018 Sayılı Kanun’da Sorumlular**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yapılan değişiklikler sonucunda sorumluluk konusu 5018 sayılı Kanun’un 12 farklı maddesinde düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanun’un 8. maddesine göre, “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 zorundadır.”

Usulüne uygun biçimde görevlendirilmediği halde kendiliğinden veya verilen emir üzerine gelirleri tahakkuk ettiren, toplayan, harcayan ve bu işlemleri onaylayanlar, malları saklayan ve idare edenlerle her türlü mali iş ve işlemleri yürütenlerin işlemleri bir hesaba dahil edilmediği takdirde, sorumluluk bunlar hakkında da uygulanacaktır. Bu durum yöneticilerin yazılı emirleri üzerine meydana gelmiş ise sorumluluğa onlar da ortak olacaktır.

1050 sayılı Kanun'da sorumluluk, bir kamu görevlisi olan saymanın üzerine kurulmuştur. Bu Kanun'a göre sayman zimmettar olarak görülmekte ve peşinen sorumlu olarak kabul edilmekteydi ve bu sorumluluk beraat edene dek sürmekteydi<sup>133</sup>.

1050 sayılı Kanun'da sorumlular;

- 1- İta amiri
- 2- Tahakkuk memuru
- 3- Sayman
- 4- Kanun'un 22'nci maddesinde belirtilen görevliler olarak sayılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında sorumlular ise;

Siyasi açıdan bakanlar ve idari açıdan üst yöneticiler yanında harcama sürecinde idari ve mali açıdan;

- 1- Harcama yetkilisi
- 2- Mali kontrol yetkilisi
- 3- Gerçekleştirme görevlileri
- 4- Muhasebe yetkilisi şeklinde sayılmıştır.

Yani 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevcut uygulamadaki tahakkuk memuru ve saymanın mali sorumluluğu yanında ita amirleri(harcama yetkilileri), mali kontrol yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri de mali sorumluluk kapsamına dahil edilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ayrıca, harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi veya muhasebe yetkilisi sıfat ve görevinden ikisinin aynı kişide birleşmeyeceği, bu görevleri yürütenlerin, bu Kanun'da belirtilen görev ve yetkileri dışında harcama sürecinde başka görev alamayacaklarını ifade etmektedir (Kızılkaya, 2004: 25).

*“Sorumluluklar bu kadar çok maddede düzenlenmiş olmakla birlikte, ilgili maddelerde sözü edilen sorumlulukların niteliği ve işleyişine ilişkin açık ve kesin ifadeler yer verilmemiştir. Konunun usule ilişkin yönlerine açıklık getirecek Sayıştay Teklifi de bu*



*hususla ilişkin olarak belirgin hükümler koymak yerine teklifte “Bu Kanunun uygulamasında sorumlular ve sorumluluk; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluktur.”*

şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir.

Bunlar (Özkan, 2008: 55);

- 1- İdarelerin mali saydamlığı sağlamak için gerekli düzenlemeleri yapmaları sorumluluğu,
- 2- Hesap verme sorumluluğu,
- 3- Bakanların sorumluluğu,
- 4- Üst yöneticilerin sorumluluğu,
- 5- Harcama yetkisini devreden idari sorumluluğu,
- 6- Harcama yetkililerinin sorumluluğu,
- 7- Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu,
- 8- Gelirlerin toplanması sorumluluğu,
- 9- Şartlı bağış ve yardımların zamanında kullanılmaması sorumluluğu,
- 10- Mal yönetiminden sorumluluk,
- 11- Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu,
- 12- Kamu idarelerinin sorumluluğu

Üst yönetici, bakanlıklarda müsteşar, Milli Savunma Bakanlığında Bakan, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde ise belediye başkanıdır(Çolak, 2007: 53). Üst yöneticiler, dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar. Üst yöneticiler iş ve işlemlerin, amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine,

kontrol düzenlemeleri ile mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını her yıl düzenler ve idare faaliyet raporuna eklerler ([http://www.iski.gov.tr/Web/birimSayfaları/IcDenetimBirimi/pdf/Ust\\_Yonetici\\_Reh](http://www.iski.gov.tr/Web/birimSayfaları/IcDenetimBirimi/pdf/Ust_Yonetici_Reh))

5018 sayılı Kanun hükümlerine göre, harcama sürecinde görevli ve sorumlu olan aktörlerden ilki bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin en üst yöneticisi olan harcama yetkilileridir. 5018 sayılı Kanun hükümlerine göre harcama süreci harcama yetkililerinin hizmetin gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgileri içeren harcama talimatını vermesiyle başlamaktadır. 5018 sayılı Kanun mesuliyeti deruhte istemeyi harcama öncesi kontrol yapan mali kontrol yetkilisine yüklemiş ödeme emirlerindeki imza sayısını (harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi olarak) ikiye düşürmüştür, saymanların bakacağı ve kontrol edeceği hususları sınırlı sayıdaki madde ile sınırlandırmış, saymanların ödeme aşamasındaki uygunluk denetimi yapma görevlerine son verilmiş, bugüne kadar sayman tarafından yerine getirilen görevlerin mali kontrol yetkilisi, mali hizmetler birimi yetkilisi ve muhasebe yetkilisi olmak üzere yeni üç görevli tarafından yerine getirilmesi sağlanmış, harcama öncesi iç kontrol ve harcama sonrası denetim yapan iç denetçi kavramları getirilmiştir (Yılmaz, 2011).

Mali hizmetler birimi yöneticisi, üst yönetimin iç kontrole yönelik işlevinin etkinliğini artırmak için gerekli çalışmaları yapar ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesini sağlar. Mali hizmetler birimi yöneticisi;

- Birimi yönetir, yeterli sayı ve nitelikte personel istihdamını, personelin eğitimini ve yetiştirilmelerini sağlayacak çalışmalar yapar,
- Birimin görev dağılımını yaparak hizmetlerin etkili, süratli ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlar,
- İç kontrol alanında üst yöneticiler ve harcama yetkililerine danışmanlık yapma ve bilgilendirme faaliyetini yürütür,
- İç kontrolün harcama birimlerinde etkili bir şekilde yapılmasını sağlayacak düzenlemeleri hazırlar ve üst yöneticinin onayına sunar,

Mali hizmetlerin saydam, planlı, idarenin amaçlarına ve mevzuata uygun bir şekilde yürütülmesi için gerekli önlemleri alır (<http://www.iski.gov.tr>/Erişim: 15.04.2011). Mali hizmetler birim yöneticisi, faaliyetlerin mali yönetim ve kontrol mevzuatı ile diğer mevzuata uygun olarak yürütüldüğünü, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek üzere iç kontrol süreçlerinin işletildiğini, izlendiğini ve gerekli tedbirlerin alınması için düşünce ve önerilerin zamanında üst yöneticiye raporlandığını, idare faaliyet raporunun “Mali Bilgiler” bölümünde yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu teyit eden beyanı düzenler ve imzalar. Bu beyan idare faaliyet raporuna eklenir.

Muhasebe yetkilisi; muhasebe hizmetini yani gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemlerini yürüten kişidir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur (Alıcı, 2007: 57).

## **2.5. Yeni Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörlerin Hesap Verilebilirlikleri**

5018 sayılı Kanun, asıl olarak hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı geliştirme amacına yönelik olarak stratejik plan, performans ölçümü, iç ve dış denetim gibi kamu yönetimi ilkeleri üzerine inşa edilmeye çalışılmıştır. 5018 sayılı Kanun’un 1. maddesinde, Kanun’un amaçlarından birinin hesap verebilirliği sağlamak olduğu belirtildikten sonra 8 inci maddede hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Madde ile; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

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 yapılmadığı, verilen paranın nasıl harcılandığı, 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).

Kaynakların etkin ve verimli kullanılabilmesi için, hesap verilebilirliğin sağlanması gerektiği 5018 sayılı Kanun’da belirtilmektedir. Yeni kamu mali yönetimi anlayışının temel odak noktası olan hesap verilebilirliğin sağlanması, esas itibariyle bir raporlama faaliyeti olarak ortaya çıkmaktadır ve kamu kaynaklarını kullanma yetkisine sahip kişilerin, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevi nasıl yerine getirdiği konusunda açıklamada bulunma sorumluluğu olarak belirtilmektedir (Baş, 2005: 402).

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 ulaşıp ulaşmadığını ortaya koyar.

Bakanlar, Başbakana 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 ulaşıp ulaşmadığı 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 kullanıla kaynaklar konusunda detaylı olarak bilgilendirmeyi tanımlamaktadır (Özyıldız, 2000:77).

Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tümüyle 1050 sayılı Kanunun arka planda 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.

### 2.5.1. 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 vatandaşla karşı hesap verme sorumluluğunu düzenlemiştir.

İlgili bakanların kamu kaynaklarını belirlenmiş ilkelere göre kullanılması hususunda Başbakana ve TBMM'ye karşı sorumlulukları vardır. Bakanlar her yıl hazırlamış 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).

### **2.5.2. 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 itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'na 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 yasalara 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 itibariyle aşağıdaki gibi saptanmıştır.

### **2.5.3. 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.

### **2.5.4. 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 öte 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.

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 devralmaktır. 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 yardımcılara 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.

Ödeme emirleri, muhasebe birimine geliŐ 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.

#### **2.5.5. 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 bulunmaması, 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. Kanununun 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.”*

## **BÖLÜM 3: 5018 KAMU MALİ YÖNETİM KONTROL KANUNU ÇERÇEVESİNDE YEREL YÖNETİMLERDE DENETİM VE HESAP VERİLEBİLİRLİK**

Çalışmanın bu bölümünde, 5018 Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu çerçevesinde yerel yönetimlerde denetim, hesap verilebilirlik, iç kontrol sistemleri, belediyelerde mali denetim ve hesap verilebilirlik konularına yer verilmiştir. Belediyelerde mali denetim ve hesap verilebilirlik konularının iyi bir şekilde anlaşılması için, öncelikle genel olarak yerel yönetimlerde denetim, hesap verilebilirlik ve iç kontrol sistemleri açıklanmıştır.

### **3.1. Yerel Yönetimler ve Belediyeler**

Merkezden yönetim ilkesi kamu hizmetlerinin bir merkezde toplanması ve bu hizmetlerin belli bir hiyerarşi içerisinde tek elden yürütülmesidir. Bu sistemde kamu hizmetleri ile ilgili kararları almak, bunları uygulamak, gelir ve giderleri düzenlemek yetkisi merkeze aittir. Yani tüm hizmetlerin başkentte bulunan kamu kuruluşları eliyle görülmesi, bütün kararların buradan alınmasıdır. Diğer bir ifadeyle kamu gücü bir merkezde toplanır, kamu hizmetlerini yürütmekle sorumlu olan kamu görevlilerinin atanmaları merkeze verilir ve kamu hizmetlerinin yapılması bakımından teknik danışma ve karar verme yetkisi merkezde toplanır (Gültekin, 2002: 18-19).

Yerinden yönetim ilkesinin uygulandığı yerel yönetimler, kamu tüzel kişiliğine sahip kuruluşlar olarak, merkezi yönetimin hiyerarşisi dışında ve ona karşı belirli ölçüde bağımsız birimlerdir. Yerel yönetimler gerek demokratik hayatta oynadıkları roller, gerekse kamu hizmetlerinin halka götürülmesinde yükledikleri fonksiyonlar sebebiyle yönetilenlerin yönetime katılmasının ilk aşamasıdır. Daha da ileri gidecek olursak demokrasinin yerel yönetimlerle birlikte başladığını söylemek mümkündür. Yerel yönetimler merkezi yönetimin dışında olmakla yerinden yönetime benzerse de hukuki yapıları bakımından devlet tüzel kişiliğine daha yakındır. Demokrasi ilkesinin bir sonucu olarak karar organları halk tarafından seçilmektedir. Bu yönetimler bir yerde oturan halkın, oturduğu çevrenin sorunları ile ilgilenerken ülke çapındaki konularda yetişmelerini sağlayan, demokrasi terbiye ve tecrübesinin yerleşimi içinde ayrıca bir demokrasi okulu sayılmaktadır (Toprak, 2001: 11).

Belediyeler hakkında, 74 yıl yürürlükte kalan 1580 sayılı kanundan sonra yapılan yeni kanunlar köklü değişiklikler getirmiş olup, bunların basında belediye kurulmasına dair düzenleme gelmektedir. 1580 sayılı kanun belediye kurulması için 2000 nüfus kriterinin esas almışken, 5393 sayılı belediye kanunu belediye olabilmek için öngörülen hizmet etkinliğini sağlama amacıyla nüfus 5000 rakamına yükseltmiştir. Buna göre; nüfusu 5000 ve üzerinde olan yerleşim birimlerinde belediye kurulabilmektedir. Ayrıca il ve ilçe merkezlerinde nüfusu 5000 rakamına bakılmaksızın belediye kurulması zorunludur (Sakınç, 2008).

Köylerin ve ya muhtelif köy kısımlarının birleşerek belediye kurabilmeleri için meskun sahalalarının, merkez kabul edilecek yerleşim yerinin meskun sahasına azami 5000 ve üzerinde olması gerekir. Bir veya birden fazla köyün birleşmesi suretiyle oluşan bir yerleşim biriminde belediye kurulabilmesi için ya köy ihtiyar meclisi kararı ya da seçmenlerin yarısından çoğunun o yerin mülki idare amirine başvurmaları gerekmektedir. Ayrıca vali adı geçen yerde belediye kurulmasını isteyebilir. Valinin talebi üzerine köyün bağlı bulunduğu il ve ya ilçe seçim kurulu, 15 gün içinde köyde veya köy kısımlarında kayıtlı seçmenlerin oylarını alarak, oylama sonucunu bir tutanakla valiye bildirir. Vali kendi görüşü ile ilgili dosyayı İçişleri Bakanlığı'na sunar. Danıştay'ın görüşü alınarak müşterek kararname ile o yerde belediye kurulmaktadır (Sakınç, 2008).

### **3.2. Performans Esaslı Bütçeleme**

Belediyeler açısından performans, belediyelerin belirlediği stratejik amaçları gerçekleştirmek üzere giriştikleri faaliyetlerin ve personelin iş ve işlemlerinin sonucunun nicel ya da nitel olarak belirlenmesi, böylece belediyenin genel olarak başarısının tespit edilmesi olarak tanımlanabilir (Köseoğlu, 2005: 213).

Performans esaslı bütçelemede; etkinlik, tutumluluk, verimlilik, hakkaniyet ve kalite kavramları ön plana çıkmaktadır. Hakkaniyet ve kalite, diğer üç kavrama göre daha nitel değerlendirmeye dayandığından, bu bölümde tutumluluk, verimlilik ve etkinlik üzerinde durulmuştur.

### 3.2.1. Etkinlik

Etkinlik, kamu yönetiminin yasalar ve hükümetler tarafından belirlenen amaçları gerçekleştirmede ve problemleri çözümedeki performansının başarılı olmasıdır. Yönetimde etkinlik kamu politikalarının analiz edilmesini, kamu kurumlarının ve kamu personelinin kamu politikalarını ne derece iyi uyguladıklarının değerlendirilmesini gerektirir (Kösecik, 2004: 11).

Doğru olan işi yapmak etkinlik, işleri doğru yapmak ise verimlilik. Ekonomik ve teknik araçlarla kamu örgütlerine geri dönüşü en üste çıkarma verimlilik boyutunu, ekonomi dışı ve siyasal araçlarla geri dönüşü en üste çıkarma etkinliği ilgilendirmekte ve karşılıklı olarak verimlilik ve etkinlik birbirine olumlu yönde etki etmektedir. Kamu örgütlerinde etkinliğin ve verimliliğin istenen düzeyde olmaması enflasyona, cari açığa, düşük veya negatif yönde kalkınma hızına ve işsizliğe yol açar. Diğer taraftan kamu örgütlerinde kaynakların etkin ve verimli kullanımı yönetim anlayışı ve uygulamaları içinde gerçekleşir. Kamu yönetiminde etkinlik ve verimlilik artışı kaliteli yönetimle eş anlamlıdır. Diğer bir ifadeyle yönetimin kaliteli olmasında verimlilik ve etkinlik bir kriter olarak önümüze çıkmaktadır (Saygılıoğlu, 2003: 55).

Günümüzde ise Avrupa Birliği'nin istekleri doğrultusunda yönetimin etkinliğini ve verimliliğini sağlayacak koşulların yaratılması bir acil durum haline gelmiştir. Etkinliğin sağlanması açısından halkın politika yapımı ve uygulamalarına katılımının sağlanması gerekmektedir. Kamu hizmetlerinde verimliliğin sağlanması açısından ise, yeni standartların belirlenmesi gerekli görünmektedir. Elde bulunan araçlar ile neler yapılabileceğinin saptanması, amaçların geliştirilmesi bakımından hedeflerin belirlenmesi, etik ve açıklık ilkelerine uygun çalışma yapılması bu standartların bazıları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu standartların ise iyi yönetimle sağlanabileceği gerçeği ortadadır (Öztürk, 2004: 5).

Etkinlik göstergeleri, çıktıların şimdiki ve kısa vadeli veya uzun vadeli sonuçlarla bağlantısını kurar. Bütüncül hedefi başarma yolundaki adımları ölçer ve çıktıların arzulan hedefleri başarmak için gereken niteliklere sahip olup olmadığını test ederek hedeflerin başarıma derecesini gösterir (Özeren ve Aral, 2002: 21).



### **3.2.2. Tutumluluk**

Belediyeler açısından tutumluluk, hizmetlerin en düşük maliyetle ve en uygun zamanda, belirlenmiş olan hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmesidir. Nitekim belediyeler hizmetlerde maliyetleri düşürmek amacıyla kendi aralarında işbirliğine gitmenin yanında, özel kesime de birtakım teknik hizmetleri ihale ederek kaynaklarından tasarruf sağlamaktadırlar (Köseoğlu 2005: 213).

Buna ilave olarak insan kaynağını tutumlu bir şekilde kullanmak da tutumluluk göstergesi olup, amaca ulaşmada en doğru, en uygun sayıda personeli doğru zaman ve yerde kullanmak belediyenin başarısı ve tutumluluğunun göstergesidir (Çetin, 2006: 24).

### **3.2.3. Verimlilik**

Verimlilik, kullanılan kaynaklarla elde edilen sonuçlar arasında iyi bir oran elde etmek ve sürdürmektir. Bu kamu kaynaklarının ne kadar yerinde ve rasyonel kullanıldığı konusuna dikkatleri yönlendirmektir. Eş deyişle, girdi ve çıktı oranlarıyla tarif edilen verimlilik üretkenlik çabalarının boşa harcanmaması için bazı çarelere başvurmaktır. Verimlilikte ölçü istenen çıktıyı elde etmek için en az girdi kullanabilmektir. Verimlilik örgütün rekabet etme gücünün ve finansal sağlığının bir tamamlayıcısıdır (Halis, 1999: 73).

## **3.3. Stratejik Planlama ve Yönetim**

1990’larda performans ölçümü ve denetimi için vergi mükelleflerinin zorlaması, kamu hizmetlerinin özelleştirilmesi, kamu harcamalarının artması, merkezi yönetimdeki pek çok yetki ve sorumluluğun daha alt ve yerel yönetimlere devredilmesi, idari birimlerde maliyet-etkinliğinin sağlanması gibi nedenler belirgin hale gelmiştir. Yerel yöneticiler kendi kurumlarının yönetim kapasitelerini arttırmak ve güçlendirmek için stratejik planlama, hizmetlerin kalitesinin ve yeniden yönetiminin geliştirilmesi, hizmetler ve yerel yönetim birimleri arasında kıyaslama ve bütçelemeye reform süreci esasına dayalı yaklaşımlar geliştirmeye çalışmışlardır (Falay, 2000: 382).

5018 sayılı Kanunun birinci bölümde tanımların verildiği 3. maddenin n fıkrasında stratejik plan; Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren planı ifade eder.” şeklinde tanımlanmaktadır.

### **3.4. Performans Programı**

Yasanın vesayet denetimini düzenlemeye çalışılan 38. maddesinde kastedilen performans denetimidir. Belirlenmiş olan mevcut ulusal hedeflere ulaşmadaki başarı ön plana çıkmaktadır. Mahalli idarelerin kanunlarla verilen temel görev ve hizmetlerden herhangi birini ciddi şekilde aksatması ve bu durumun halkın hayatını önemli ölçüde olumsuz etkilemesi durumunda, merkezi idarenin bu aksaklıkların giderilmesi için makul bir süre vereceği, aksaklıkların bu süre içinde de giderilmemesi halinde ise merkezi idarenin durumun gerektirdiği tedbirleri alabileceği ifade edilmiştir. Bu ifadeyle de denetimin amacı açıkça ortaya konmaktadır. Mevzuata uygunluk denetiminin ötesinde mali denetim ve performans denetimi öngörülmektedir. Diğer taraftan saydamlık ve bilgi edinme gibi ilkeler ve düzenlemeler kamu yönetiminin denetimine dolaylı da olsa yeni aktörleri katmaktadır. Bununla birlikte kamuda performans ölçümü ve denetlenmesi oldukça karmaşıktır. Sonuçları, verimliliği, hizmet kalitesini, vatandaş memnuniyetini ve aynı zamanda hukuka uygunluğu denetlemek gerekmektedir. Değerlendirme yapılırken hizmetin niteliği ve ülkelerin içinde bulunduğu koşullar ve dönemler, siyasal iktidarın ideolojik yapısı performans değerlendirmesinde vurguyu etkilemektedir. Son olarak kamusal nitelikteki hizmetlerin ölçülebilirliği konusunda bir takım endişeler bulunmaktadır. Yeterli performans göstergeleri ve ölçütlerinin oluşturulmasında da ciddi problemler vardır (Bahri, 2003: 47). Kamu kurum ve kuruluşlarının iç ve dış denetimi; hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimini kapsamaktadır. Bunları şu şekilde özetlemek mümkündür (Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı, M. 39: 44):

Hukuka uygunluk denetimi; eylem ve işlemlerin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun,

Mali denetim; gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali tabloların tasdikinin ve mali sistemlerin,

Performans denetimi; yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve programların planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında ekonomikliğin, verimliliğin ve etkililiğin, denetlenmesini ifade etmektedir.

Denetimin kapsamı yürütülecek olan faaliyetlerin amaç ve planlara uygunluğunu sağlamak üzere belirli ölçütlerin saptanması ve sonra elde edilen verilerin (uygulama sonucunda elde edilen çıktıların önceden belirlenen kriterlerle karşılaştırılması sonucu bulunan verilerdir) değerlendirilmesi ve varsa sapma ve düzeltici önlemlerin alınmasına yönelik durumun belirlenmesini kapsar. Bu kapsamdan da anlaşılacağı gibi denetimin yetersiz olduğu durumlarda yönetimin etkinliğinden bahsetme olanağı olmaz. Denetim ne türde olursa olsun her koşulda örgütsel etkinlik ve işlemleri, yönetimi, personeli yada örgütsel çıktıyı konu almak zorundadır (Uluğ, 2004: 99).

#### **3.4. 5018 Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu Çerçevesinde Belediyelerde Mali Denetim**

5018 kanun, denetimim uluslararası standartlara uygun bir tanımını yapmıştır. Genel kabul görmüş kurallara göre denetimden 54'üncü maddede açıklanan amaçlara hizmet etmesi beklenir. Denetimle ilgili teoride yer alan bu kurallar kanun hükmü olarak yer almıştır. Kanunun 54'üncü maddesinde yer alan bazı ifadelerin altını çizmek gerekir. Bunlar aynı zamanda denetimin anahtar kelimeleridir. Burada açıklanan amaçlar bütün denetimler (iç, dış vb.) için geçerlidir. Bunlar;

—Denetim, hata bulmaya ve kişileri cezalandırmaya yönelik olmamalı, idarenin faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmalıdır.

—Denetim yol gösterici ve eğitici yanı ön planda olmalı, çalışanların ve belediye teşkilâtının gelişmesine yardımcı olmalıdır.

—Denetim, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmelidir.

—Denetim, hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmeli, karşılaştırmalı ve ölçmelidir.

—Denetimin çok önemli özelliğinden biriside elde ettiği bilgilerin herkes tarafından kabul edilebilir nitelikte kanıtlanmış bulgular olmalı ve bu kanıtlara dayalı olarak objektif olarak değerlendirme yapmalıdır.

—Denetim sonucunda elde edilen bulgular ve öneriler rapor hâline getirerek ilgililere duyurulmalıdır.

Belediyelerde iç ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar(m.55). İç ve dış denetim 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılır. Ayrıca, belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir. Belediyelere bağlı kuruluş ve işletmeler de yukarıdaki esaslara göre denetlenir. Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur(İçişleri Bakanlığı, 2010: 104).

Diğer taraftan mali denetim, hesaplar ve mali tablolar ile işlemlerin düzenliliğinin ve mevzuata uygunluğunun incelenmesidir. Bu denetim, hesapların ve mali tabloların durumunu açıkça ortaya koyması bakımından önemlidir. Bunlar; bütün işlemlerin ve yalnızca bu işlemlerin kuralına uygun şekilde taahhüde bağlanıp bağlanmadığı, tahakkuk ettirilip ettirilmediği, bunlar için ödeme emri verilip verilmediği ve kayda geçirilip geçirilmediği, eksiksiz kayıt yapmak ve varlıkları nakit, yatırımlar, sabit kıymetler, stokları korumak için uygun önlemlerin alınıp alınmadığı gibi konulardır(Sanal, 2002: 20).

Türkiye’de belediyeler üzerindeki mali denetim, belediyelerin gelir ve giderleri ile malları üzerinde TBMM adına denetim yapma yetkisi bulunan Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Bundan başka belediyeler açısından İçişleri Bakanlığı’nın da belli

yetkileri ve sorumlulukları bulunmaktadır. Mali denetim 5018 sayılı Kanunu'na göre mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda etkilidir. İlgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, ilgili belediyelerin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirecektir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına gönderilecektir (Güngör, 2003: 11).

Belediyelerde mali yönden yapılan iç denetim etkin olmakta, dış denetim de önem kazanmaktadır. Sayıştay'ın, mali açıdan tarafsız ve bağımsız bir denetim tarzının olması, mali alanda içtihat birliğinin oluşmasına neden olmuştur. Buna karşın Sayıştay'ın denetlediği belediye sayısı, 3215 olan toplam belediye sayısına oranla çok düşük kalmaktadır.

Toplam belediyeler içinde sayıları çok fazla olan belde belediyelerinin büyük bir kısmı fiilen Sayıştay denetimi dışında kalmaktadır. Büyükşehir ve il belediyeleri her yıl veya birkaç yılda bir denetime tâbi tutulurken, ilçe ve belde belediyelerinde denetlenen belediye sayısı oldukça azdır(Ekici ve Toker, 2005: 6).

Belediyelerin özerk bir yapıya sahip olabilmeleri için mali yönden güçlendirilmeleri gerekir. Öte yandan, belediyelerin mali yönden güçlü bir yapıya sahip olabilmeleri için aşağıdaki temel ilkelerin göz önünde bulundurulmaları gerekir:

—Belediyelere görevleri ile orantılı gelir kaynaklarının sağlanması,

—Belediyelerin gelir kaynakları içerisindeki özgelirlerinin artırılması,

—Belde halkının kaynak temini ve kullanımına katılımını sağlayacak şekilde bir yapının oluşturulması,

—Belediyelerin harcamalarının çeşitli usul ve ilkeler çerçevesinde yapılmasını sağlayacak bir yapının oluşturulması,

—Belediyelere mali ve teknik hizmet sağlayan İller Bankası'nın yeniden yapılandırılması (Öztürk, 1997: 178).

Belediyelerde saymanların yeterli bilgi, deneyim ve güvenceye sahip olmadıkları her zaman şikayet edilen bir konu olmuştur. 5018 sayılı Kanununun 57. maddesinde, kamu idarelerinin bu arada belediyelerin mali hizmetler birimi yöneticisi ile mali kontrol yetkisi ve muhasebe yetkilisi olarak görevlilerin, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak mesleki eğitime tabi tutulacakları ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. Sertifika alamayanlar kamu idarelerinde bu kadrolara atanamayacakları hükme bağlanmıştır. Bu durumda, belediye saymanlarının eğitiminde Maliye Bakanlığınca önemli bir görev verilmiştir. Bu görevin sadece tayin, terfi ve yer değiştirmesiyle ilgili olmadığı bu maddeye göre açıktır(İnan, 2004: 24).

Belediyelerin asıl fonksiyonu; halkın her türlü ihtiyaçlarını en iyi bir biçimde karşılamasını ve yerel hizmetlerin yerine getirilmesini aynı zamanda da bu hizmetlerin en verimli ve en etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesini sağlamaktır. Bunun yanı sıra yapılan harcamaları halkın denetimine sunmaları, belediyelerin sorumluluklarının bir gereğidir(Doğanyigit, 1998: 146).

### **3.5. 5018 Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu Çerçevesinde Belediyelerde Hesap Verilebilirlik**

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde kamu harcama sürecini daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak, kamu mali yönetim sistemimizde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığın, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve tutumluluğun sağlanması amacıyla 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır. Bu kanun ile 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 ve sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulması öngörülmektedir(İnal, 2004: 19).

5018 sayılı Kanun, mali sistemi köklü bir şekilde değiştirmiştir. Getirilen en önemli değişiklik performansa dayalı mali yapıdır. Birkaç yıldır alt yapısı hazırlanan performansa dayalı mali yapı çalışmaları bu kanun ile somutlaştırılmıştır. Kanunun çıkarılma gerekçesi olarak, kamu mali yönetimindeki etkinsizlik, verimsizlik, ihtiyaçlara cevap verememe gibi sebepler ön plana çıkmaktadır. Bu Kanun ile getirilen düzenlemeler kamu mali yönetiminde “disiplini ve etkinliği” sağlamaya yöneliktir. Kanun’un amacı kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamaktır. Kanun’da kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal düzenleme, yönetsel sistem ve süreçler olarak tanımlanmıştır (m. 3/1). Burada, ifade edilen etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik terimleri performans yönetiminin alt açılımlarıdır. Dolayısıyla bu durumda mali yönetimin performansa dayalı olacağı yasal olarak hüküm altına alınmıştır(Öz ve Kaplan, 2005: 246). 5018 sayılı Kanun kamu mali yönetimimize getirdiklerini kısa haliyle şu şekilde sıralamak mümkündür:

—1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kalkmıştır.

—Mali saydamlık kavramı getirilmiştir

—Hesap verebilirlik kavramı getirilmiştir.

—Yetki ve sorumluluklarla ilgili İta Amiri, Sayman, Tahakkuk Memuru kavramları yeni düzenlemede yer almamıştır. Bu kavramların yerine sırasıyla Üst yönetici, Harcama Yetkilisi ve Muhasebe Yetkilisi kavramları getirilmiştir. Bunların yanında bütçe, kesin hesap, muhasebe, faaliyet raporu, taşınır ve taşınmaz hareketlerini organize etmek üzere Mali Hizmetler Birimi düzenlemesi yapılmıştır.

—Muhasebe ile ilgili de Tahakkuk Esaslı Muhasebe (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) esasına geçilmektedir.

—Bütçe ile ilgili “program bütçe uygulaması” kaldırılarak yerine “analitik bütçe formatı” getirilmektedir.

—Çok yıllık ve performans esasına dayalı bütçeleme anlayışına geçiş sağlanmaktadır (Banaz, 2008: 24).

5018 sayılı Kanun ile zarardan sorumluluk konusunda zararın, sorumlularına ödettirilmesi hükmü getirilmiştir. Böylelikle kamuyu zarara uğratanlar bu zararın bedelini ödeyecektir. Bu hüküm performansa dayalı yönetim anlayışı çerçevesinde getirilmiştir. Zira kamuda etkinlik ön plandadır. Kaynakların, zarara uğratan suretiyle kaybı etkinsizliğe neden olacağı için bunun zarar verene ödettirilerek telafi edilmesi öngörülmektedir. Kanunda denetim konusunda getirilen en büyük yenilik performans denetimidir. Kanunda öngörülen düzenlemeye genel olarak bakıldığında, her kamu idari birimine bir iç denetim görevlisi memur edilerek ilgili kurumun Sayıştay'ın dış denetimine hazır hale getirilmesi planlanmıştır. Yani, kanunda belirtilen unvanlara sahip olanlar, bağlı buldukları kurumlarda ilgili mali yıl içerisinde denetim için gerekli alt yapı çalışmasını gerçekleştirerek, kurumun Sayıştay'ın dış denetimine veya performans denetimine hazır hale getirilmesini sağlayacaklardır. Getirilen bu düzenlemede denetim işlevinin bir kısmı ilgili kurumun kendi iç çalışmasına bırakılmıştır. Performans esaslı yönetimin bir gereği olarak harcamacı kuruluşların serbestisi genişletilmiştir (Öz ve Kaplan, 2005: 260).

Bilindiği üzere, 5018 sayılı Kanununun 41. maddesi, üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanmasını öngörmektedir. Belediye başkanının hazırlayacağı yıllık faaliyet raporunda, nelerin yer alacağı 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 56. maddesinde belirtilmektedir. Buna göre; 5018 sayılı Kanununun 41. maddesinde “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. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının bir örneğini



Maliye Bakanlığına, mahallî idareler ise İçişleri Bakanlığına gönderir. İçişleri Bakanlığı, mahallî idare faaliyet raporları üzerine değerlendirme raporu hazırlar, Sayıştay'a gönderir ve kamuoyuna açıklar. Bu Raporun bir örneği de Maliye Bakanlığına gönderilir". Belediye başkanı belediyenin üst yöneticisi oluğu için bu hüküm belediye başkanları içinde geçerlidir. 5018 sayılı Kanun ile getirilen yeniliklerden birisi de, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünü yapan iç denetçilik kurumudur(Bozoğlu, 2006: 28).

Belediyelerin 5018 sayılı Kanunun kapsamında olduğu açıktır. Ancak, hangi mahalli idare kuruluşları veya birimleri bu Kanunun kapsamına dahil sorunun cevabı, Kanunun 3. maddesindeki mahalli idarenin tanımı ile verilmiştir. Kanunun mahalli idare; yetkileri belirli bir coğrafî alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ve bunların kurdukları birlik ve idareyi ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. 1050 sayılı Kanundan farklı olarak il özel idare ve belediyelerin kurdukları birlikler ile belediyelere bağlı özel kanunla kurulan ASKİ, EGO, İSKİ, İETT gibi idareler de Kanunun kapsamına dahil edilmiştir(Güngör, 2003: 3). 5018 sayılı Kanunun iç ve dış denetime ilişkin hükümleri gereğince, mahallî idarelerin diğer belediyeler veya her türlü kamu kuruluşları ile anlaşma veya birlik kurmak sureti ile yaptıkları hizmetler ve oluşturdukları her türlü kamusal kuruluşlar ile bir kamu tüzel kişisi ve kamu idaresi olan köyler de iç ve dış denetim kapsamında değerlendirilmelidir(Derdiman, 2005: 18).

### **3.6. Belediyelerde Hesap Verebilen Aktörler**

Belediyelerde hesap verebilen aktörler incelenirken, genel olarak harcama ve denetim birimleri üzerinde durulmalıdır. Bilindiği gibi belediye giderleri çeşitli nedenlerle hızla artmaktadır. Belediyelerin giderleri bazen kendi iradeleri ile artmaktadır. Belediye nüfusunun ve kentleşme hızının artması sonucu meydana gelen hizmet talebindeki artışı ve teknolojik gelişme nedeniyle hizmet maliyetlerini karşılamak amacıyla yapılan harcamalar, belediyelerin iradi giderleri arasında yer almaktadır. Bunun yanı sıra belediye giderleri, kendi yetkili organlarının iradeleri dışında başka makamlar tarafından alınan kararlar sonucunda da artış göstermektedir. Örneğin belediye personelinin bir bölümü devlet personel rejimine bağlıdır. Bu nedenle merkezi idarenin

kendi personelinin maaşına yaptığı her zam 657 sayılı devlet memurları yasasına göre bağlı belediye personeli içinde uygulanmaktadır. Bu durum, belediye personel harcamalarını belediye idaresinin istemi dışında artırmaktadır. Belediye giderlerinin istem dışı artmasına neden olan bir diğer neden ise, çeşitli yasalarla belediyelerin başka iradelere pay vermek zorunda tutulmasıdır (Sakınç, 2008).

Kamu Yönetimi Temel Kanunu, bilgi edinme hakkı ve saydamlık başlığı altında 41. maddesinde “gerçek ve tüzel kişiler, kanunla belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde bilgi edinme hakkına sahiptir. Kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişilerin talep etmeleri halinde istenen bilgi ve belgeleri kanunda belirtilen istisnalar dışında vermekle yükümlüdür. Kamu kurum ve kuruluşları, görev ve hizmet alanlarına giren konulardaki temel nitelikli karar ve işlemlerini, mal ve hizmet alımlarını, satımlarını, projelerini ve yıllık faaliyet raporlarını bilgi iletişim teknolojilerini de kullanmak suretiyle kamuoyunun bilgisine sunarlar. Kesinleşen faaliyet ve denetim raporları uygun vasıtalarla kamuoyunun incelemesine açık hale getirilir. Mahalli idarelerde bu raporlar meclislerinin ilk toplantısında üyelerin bilgisine de sunulur.” hükümlerini getirerek bilgi edinme yoluyla kamu yönetiminde açıklığı ve şeffaflığı sağlayarak yolsuzlukları önlemeye yönelik ana düşüncesini ortaya koymaktadır. Bu şekilde yasa ilke düzeyinde de olsa açıklık ve şeffaflık ilkesine yer vermiştir. Yönetime gizliliğin yerini tam zıt bir yaklaşım olarak yönetimde açıklık/şeffaflık almıştır. Kanunda bu konunun ana hatlarıyla değerlendirilmesi ve ilke olarak kısaca açıklanması kanunun temel nitelikli bir yapıya sahip olmasıdır. Genel olarak kamu yönetiminin yapılandırılmasına yönelik ilkeleri ortaya koymakta ve diğer alt düzenlemeleri mevzuatta yapılan diğer düzenlemelere bırakmaktadır. Açıklık ve şeffaflık bu kanunun tamamlayıcısı konumunda bulunan ve Bilgi Edinme Hakkı Kanununda ayrıntılarıyla düzenlenmektedir. Bilgi Edinme Kanunu ile birlikte artık bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de gizlilik istisna açıklık kuralıdır (Al, 2004: 3).

Belediyelerde yatırım, transfer ve cari harcamalar olmak üzere başlıca iki ana kategori harcamadan söz etmek mümkündür. Bunlardan en çok yaygın olan cari harcama türü, belirli bir üretim kapasitesinden yararlanılması mümkün kılan harcamalardır. Bu nitelikteki harcamalar en çok bir yıl içinde bir veya birkaç defa kullanılmakla tükenen personel, dayanıksız mal veya eşya için yapılan harcamalardır. Cari harcamalar altı

bölümde incelenebilir:

**Personel Giderleri:** Bu bölümün içinde aylıklar, işçi ücretleri, sosyal yardımlar, ek çalışma karşılıkları, tazminatlar ve ödüller, ödenekler, tedavi yardımı, cenaze giderleri, staj ve öğrenim giderleri bulunmaktadır. Bu giderler cari harcamaların en yüksek kalemini oluşturur.

**Yolluk Giderleri:** Bu bölümde, personelin yurt içi ve yurt dışı geçici görev yollukları, yurt içi sürekli görev yolluğu ve yolluk karşılığı verilen tazminatlar yer alır.

**Hizmet Alımları Giderleri:** Hizmet alımı niteliğindeki ödemeler, müşavir firma veya kişilere yapılan ödemeler, tarifeye bağlı ödemeler, kiralar, küçük bina alımları, onarımları ve diğer alımlardır.

**Tüketim Mal ve Malzeme Alımları:** Bu grupta kırtasiye, basım ve yayın, yakacak alımları, akaryakıt ve yağ giderleri, elektrik, su, hava gazı, doğalgaz giderleri, yiyecek ve yem alımları, giyim-kusam giderleri, temsil, ağırlama, tören, fuar, tanıtım giderleri, diğer tüketim mal ve malzeme alımları bulunmaktadır.

**Demirbaş Alım Giderleri:** Bu bölümde yapılan harcamaların kapsamına büro malzemeleri, makineleri ve diğer demirbaş alımları girer.

**Diğer Ödemeler Gideri:** Bu bölüm altında vergi, resim, harçlar, ödül, ikramiye ve benzeri, tablo, heykel ve eski eserlere ait ödemeler yer alır.

Belediyenin tüzel kişiliğinin temsilcisi olan başkan, belediye mallarını idare eder, mahkemelerde, belediye tüzel kişiliğini temsil eder, belediye bütçesini, ita amiri olarak tahakkukları onaylar, harcama belgelerini imzalar. Başkanın görev ve yetkileri ile ilgili düzenlemeler 5393 sayılı Belediye Kanununun 38. maddesinde ayrıntılarıyla belirtilmiştir.

2008 yılı Kamu İç Denetim Raporu'nda, iç denetimde denetlenen aktörlere ve rollerle ilişkin durumların detaylı olarak değerlendirilmesi yapılmıştır. Rapora göre, muhasebe ve mali raporlama konusunda bazı tespit ve önerilere yer verilmiştir. Özellikle Tıp Fakültesi Hastanesi dışındaki birimlerde, bedeli peşin olarak tahsil edilen ve faturası

düzenlenen mal ya da hizmet bedellerinin; yapılan tahsilatın şekline göre ilgili hesaplara borç ve “600-Gelirler” hesabına alacak kaydı yapılması gerekirken, önce “120- Alıcılar” hesabına alacak kaydının yapılması, sonrasında gecikmeli olarak “120-Alıcılar” hesabına borç ve “600 – Gelirler” hesabına alacak kaydı yapılması ve böylece işlemlerin hesapların güncel olarak değerlendirilmesine engel olacak nitelikte muhasebeleştirilmesi tespitine, döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine uygun işlem tesis edilmesi önerisi getirilmiştir.

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).

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).

5018 sayılı yasanın 38. maddesinde; Denetim; kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmak şeklinde tanımlanmıştır (Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı, M.38: 43).

“Makroekonomik İstikrarın Kalıcı Hale Getirilmesi” başlığı altında 366. maddede mali disiplinin sürdürülebilmesi için harcama reformuna ilişkin düzenlemelere devam edileceği; kamu harcamalarında etkinliği, şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırmayı amaçlayan 5018 sayılı Kanun’un tüm unsurlarıyla hayata geçirileceği belirtilmiştir. Bu amaçla plan dönemi sonuna gelindiğinde kamuda kaynak tahsisi; stratejik planlara ve performans esaslı bütçeleme sistemine dayandırılacağı vurgulanmıştır.

64. maddede; “İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.” iç denetçinin görevleri arasında sayılmıştır.

68. maddede; “dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.” ifadesine yer verilmiştir.

## SONUÇ

Yapılan çalışmada elde edilen bulgulara göre kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörlerin hesap verilebilirlik yönünden değerlendirilmesini üç ana başlık altında özetlemek mümkündür.

### **Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminin Gerekçeleri,**

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi, yeni kamu yönetimi temel yasasının gerekçeleriyle paralel olarak ortaya çıkan ve yeni kamu yönetiminin aldığı eleştirileri de beraberinde getiren bir sistemdir. Sistemde genel olarak rol alan aktörlerin desantralizasyon kavramı çerçevesinde yer yer daha fazla yetkiyle donatıldığı, bazı durumlarda ise yetkilerinin sınırlandırıldığı görülmektedir. Her ne kadar yetkideki bu değişimler bazı yeni eleştirileri de beraberinde getirirse de, dikkat verilen önemli noktalar denetim ve hesap verilebilirliktir.

Kamu Yönetimi Temel Yasa Gerekçesi'nde de değinildiği gibi, yeni kamu mali yönetimi sistemi, son yıllarda belirgin hale gelen strateji açığını, mali açığı, performans açığını ve güven açığını kapatmak ve yaşanan olumsuz süreci tersine çevirmeyi amaçlamıştır. Bu kapsamda, özelleştirme, sivil toplumu güçlendirme ve yerelleşme yoluyla şu gelişmelerin sağlandığı görülmektedir:

- Hantal merkezi birimler daha küçük ama daha etkin bir yapıya dönüştürülerek performansları artırılmış,
- Yüklerinden arınan merkezi yapılarda stratejik düşünme boyutu güçlendirilmiş,
- Kaynak kullanımında stratejik planlar esas alınarak verimlilik sağlanmış,

Halkın yönetime olan katılımı artırılarak, güveni tazelenmiştir.

### **Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminin Getirdiği Değişiklikler,**

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). Yapılan bu düzenlemelerle Belediyelerde daha modern bir performans ve strateji değerlendirmesi sistemine kavuşulmuş olurken, Avrupa Birliği sürecinde de, ICMA gibi yerel yönetimlerde performans yönetimine dayalı sistemlere entegrasyon sağlanmıştır. Bunun yanında yasayla, belediye fiyatlandırması, ihale, gönüllü kuruluşlardan hizmet alımında bir dizi getiriler sağlamıştır. İhale yöntemiyle getirilen yararları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- İhale yöntemi beraberinde rekabeti ve etkinliği getirmektedir. Firmalar arasında yaşanan rekabet maliyetlerde yaşanan tasarrufun temel sebebidir. Yapılan ampirik çalışmalar da hizmetlerin özel firmalarca kamudan daha etkin sunulduğunu doğrulamaktadır.
- İhale yöntemi kamu yönetiminden daha iyi bir yönetim sistemi de getirmektedir. Çünkü karar alıcılar direk olarak maliyet fayda ilişkisi çerçevesinde davranmaktadırlar.
- İhale sonucu devlet tekellerine bağımlılık da son bulmaktadır.
- İhale yönteminde hizmetin aksaması ya da düşük kalitede sunulması durumunda cezai yaptırımlar söz konusudur. İhaleyi kazanan firmanın sözleşmeyi yenileme şansı hizmet sunumunda gösterdiği performansa bağlıdır.
- İhale yöntemi vatandaşların ihtiyaçlarını karşılamada daha esnektir. Ağır bürokratik engellerin ortadan kalkması hizmet sunumunu daha etkin kılmaktadır.

İhale yönteminin başarısı, tahmini bedelin iyi hesaplanmasına ve söz konusu hizmetin piyasadaki rekabet derecesine bağlıdır. Yöntemin bazı olumsuz yönleri de bulunmaktadır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Rüşvet olasılığı. Özellikle kamuoyunun bilgisi dışında yapılan ihale sözleşmeleri bu olasılığı güçlendirmektedir. Bunun önüne geçmek için ihalelerin açık bir şekilde yapılması gerekmektedir.
- Özel firmalar genellikle kalifiyesiz işçi çalıştırmakta ve işçi maaşlarını düşük tutmaktadırlar.
- İhale sonucunda bir kısım çalışan işini kaybedebilmektedir.
- Hizmetlerin tümünün aynı firmaya ihale edilmesi durumunda da bazı sakıncalar doğabilmektedir. Örneğin söz konusu firmanın iflası hizmet sunumunun aksamasına neden olabilmektedir.

Belediye hizmetlerinin fiyatlandırılmasının başlıca yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- a) Belediye hizmetlerinin bedava ya da çok düşük fiyatla sunulması, tüketimde savurganlığa ve dolayısıyla kaynak israfına yol açmaktadır.
- b) Belli belediye hizmetlerinden hiç yararlanmayanların, yararlananların kullandıkları hizmetlerin finansmanına katılmaları toplumsal adalete uymamaktadır. Bu adaletsizlik ise hizmetlerin fiyatlandırılması ile giderilebilir.
- c) Pazar ekonomilerinde etkinlik arz ve talep mekanizmasıyla sağlanır. Fiyat, bu mekanizmanın temelini oluşturur. Belediye hizmetlerinin fiyatlandırma yöntemiyle tüketime sunulması, kendi üretim süreçlerine de etkinlik kazandırır.

Bunların dışında kupon yöntemiyle, yasal-serbest kurumsallaşma süreciyle hizmet alımı gibi yöntemlerde de kolaylıklar getirilmiş olmasına karşın, denetimde de ciddi tedbirlerin alınmasını gerekli kılmıştır. Bu tedbirlerde ise kullanılan yöntemin sakıncalarının dikkate alındığı bir çerçevenin izlenmesi gereklidir.



## **Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminin Faydaları,**

Kamu Yönetimi Temel Tasarısı ile benzer eleştirilere sahip olsa da yeni kamu mali yönetimi, aşağıdaki faydaları beraberinde getirmiştir:

- Kamuyu yeniden yapılandıran diğer birçok ülkede olduğu gibi değişim sürecine rehberlik yapacak bir çerçevenin oluşturulmasına katkıda bulunmuş,
- Öngörülen kapsamlı yeniden yapılanma alanlarını bütünleştirmeye başlamış,

Yeniden yapılanmaya sistemin bütünü içinde yaklaşarak değişik alanları arasında çıkabilecek uyumsuzlukları engelleyecek denetim ve hesap verilebilirlik için şeffaf bir yapının oluşturulmasına zemin hazırlamıştır.

## KAYNAKÇA

- AL, Hamza (2004), “Türk Kamu Yönetiminde Liberal ve Postmodern Esintiler: Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı”; **Amme İdaresi Dergisi**; Cilt.37; Sayı.4; Aralık; s.5
- ALICI, Orhan Veli (2007), *Mahalli İdareler Dergisi*, Yıl 17, Sayı 153
- ALTINTIĞ, Ayca, ARİN, K. Peren, FEES, Eberhard ve SCHUMACHER, Cristoph (2011), You Are One Of Us Now! How Do Incumbent Private Firms React To privatization?, University of Illinois at Urbana Champaign
- 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, Yayın No: 1, Denizli
- ARICA, Ayşegül (2002), *Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırılması*, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- ARIN, Tülay, N. Kesmez ve İ. Gören, (2000), *Parlamanto ve Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması*, Tesev Yayını, İstanbul,
- ARSLAN, Ahmet (2011), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ahmeta.pdf> (Erişim: 10.04.2011)
- ARSLAN, Ahmet (2004), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:25

- ATİYAS, İzak ve Şerif Sayın (2000), *Devletin Mali ve Performans Saydamlığı, Kamu Maliyesinde Saydamlık*, Tesev Yayını, İstanbul
- AYDINLI Halil İbrahim (2003), “1980 Sonrası Türk Belediye Sisteminde Yeni Liberal ve Desantralist Eğilimler”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1
- BAHRİ, Cengiz (2003), “Yerel Yönetim Reformu”, **Kamu Yönetimi Dünyası Dergisi**, Yıl.4, Sayı.13, Ocak- Mart, s.47
- BALCI, Asım (2003), “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik Anlayışı”; *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*; Ed.Asım Balcı ve Diğerleri; Seçkin Yayınları; Ankara;; s.115
- BAŞ, Hasan (2005), “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, *20. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale Üniversitesi SBF Maliye Bölümü, Pamukkale
- BAŞARAN, Fehmi (2010), “5018 Sayılı Kanun’a Göre Kamu İdarelerinin ve Kamu Görevlilerinin Sayıştay’a Karşı Sorumlulukları”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz-Ağustos- Eylül
- BATIREL, Ömer Faruk (2004), *Kamu Bütçesi*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayını, İstanbul
- BAYAR, Doğan (2004), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, *Maliye Dergisi*, Sayı:144
- BAYRAM, Sonay (2003), “OECD Ve Kamu Yönetimi”, *Kamu Yönetimi Dünyası Dergisi*, Sayı:14
- BERK Ahmet (2003), “Yerel Hizmet Sunumu ve Belediye İktisadi Teşebbüsleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:49

- BLOCK, Walter, (2009), *The Privatization of Roads and Highways-Human and Economic Factors*, Ludwig von Mises Institute Publications.
- BLONDAL, R. Jon (2003), “Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, No: 4
- BOZOĞLU, Osman (2006), *İl Özel İdareleri ve Belediyelerde İç Denetçi Atamaları, Yerel Yönetimler ve Denetim*, Cilt:11, Sayı:11
- CANDAN, Ekrem (2006), “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 121
- CANSIZ, Harun (2002), *Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık*, Celal Bayar Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi
- CURTİN, Deidre M. (1999), “Transparency and Political Participation in EU Governance: A Role for Civil Society?”, *Culturel Values*;
- KUZEY, Pelin, (2006), “Şeffaflık ve İyi Yönetişim”, <http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/governance/1.pdf> (Erişim: 08.06.2011)
- ÇOLAK, H. Bayram (2007), *Mahalli İdareler Dergisi*, Yıl 17, Sayı 153
- ÇOŞKUN, Gülay (1994), *Devlet Bütçesi, Türk Bütçe Sistemi*, Turhan Kitabevi, Ankara
- DELİCE, Volkan (2008), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Öngörülen İç Kontrol Sistemi ve Örnek Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir,
- DEMİRCAN, Esra (2006), “Küreselleşme Sürecinde Yeni Devlet Anlayışının Bütçe Politikalarına Yansıması: Türkiye Örneği”, (Editör: Nihat Falay, Mehmet Şahin, Ahmet Kesik), *Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara

- DERDİMAN R. Cengiz (2005), *Yeni Düzenlemelere Göre Yerel Yönetimler*, İstanbul,
- DERDİMAN Ramazan Cengiz (2005), *Yerel Yönetimler*, Aktüel Yayınları, İstanbul
- DİVANOĞLU İbrahim Gökhan (2001), *Türkiye’de Yerel Yönetimler Reformu ve Uygulanabilirliği*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Niğde, 2001
- DOĞANYİĞİT, Sadettin (1998), “Yerel Yönetimlerde Nasıl Bir Mali Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:30
- DÖNMEZ Mustafa (1996), *Mahalli idarelerin Teşkilat Yapısı, Organları ve Görevleri*, Mahalli İdareler Derneği Yayınları, Ankara
- DPT, (2000), “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*, Ankara
- EDİZDOĞAN, Nihat (1989), *Kamu Maliyesi I*, Ali Bilgiç Matbaacılık, Bursa
- EĞİLMEZ, Mahfi ve Erkan Kumcu (2002), *Ekonomi Politikası*, Om Yayınevi, İstanbul
- EKİCİ, Birol ve TOKER. M. Cem (2005), “Avrupa’da ve Ülkemizde Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Etkinliği”, *Yerel Yönetimler ve Denetim*, Cilt:14, Sayı:1
- EMİL, Ferhat (1997), “Devlet Bilançosunun Oluşturulmasına Dair Bazı Gözlemler”, *Hazine Dergisi*, Sayı: 8
- ERGENOĞLU, Mehmet ve Rıza Yılmaz (2005), İçişleri Bakanlığı İnceleme Raporu, <http://www.icisleri.gov.tr> (Erişim: 21.04.2011)
- ERGİNAY, Akif (1992), *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara

- ERÜZ, Ertan (2006), “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”,  
*20. Maliye Sempozyumu*, Pamukkale Üniversitesi
- ES, Muharrem (2010), “Yerel Yönetimde Planlama”, *Yerel Siyaset Dergisi*,  
Sayı:40,<<http://www.yerelsiyaset.com/v4/sayfalar.php?goster=ayrinti&id=1168>  
>(Erişim: 15.04.2011)
- FALAY, Nevzat (2006), “Yerel Yönetimlerin Hizmet ve Harcama Sorumlulukları”,  
*Mali Yerelleşme: Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar*, Der: Ayşe Güner ve  
Serdar Yılmaz, Güncel Yayıncılık, İstanbul
- GÖKÇE, Gülise (2000), *Yerel Yönetimlerde Katılma Ve Etkinlik: Konya Örneği*, Selçuk  
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Konya
- GÖKÇEN, Gürbüz (2003), *Devlet Muhasebesi Teori, Uygulamalar ve Öneri*, Türkmen  
Kitabevi, İstanbul; Aktaran: ÇALIŞ, Ercan (2005), *Türk Devlet Muhasebe  
Sistemi ve Uygulamalar*, Marmara Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek  
Lisans Tezi
- GÖYMEN, Korel (1997), *Türkiye’de Kent Yönetimi*, İstanbul
- GÖZLER, Kemal(2007), *Devletin Genel Teorisi*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa,
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref (2006), *Yönetim Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara
- GÜLBEY, Engin (2010), “5018 Sayılı Kanun’a Göre Kamu Geliri Kavramının  
Değerlendirilmesi ve Sorumluluk İlişkisi”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz-  
Ağustos- Eylül
- GÜLER, Birgül Ayman (1992), “Yerel Altyapı Yatırımı ve Finansmanı: İller Bankası  
1945–1993”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 30, Sayı:1
- GÜLER, Birgül Ayman (2003), “Devlette Reform”; *Kamu Yönetimi Dünyası Dergisi*;  
Yıl:4; Sayı:13; Ocak- Mart; s.11

- GÜLTEKİN, Sadettin (2002) Kamu Yönetimi; Akademi Yayınevi; Rize; Şubat; s.18-19
- GÜNGÖR, Hayrettin (2003), “5018 sayılı Kanun”, *Yerel Yönetimler ve Denetim*, Cilt:8, Sayı:12
- GÜNGÖR, Hayrettin (2003), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, *Yerel Yönetimler ve Denetim*, Cilt:8, Sayı:12
- GÜROCAK, Sibel (2010), “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk ve Sorumlular”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz- Ağustos- Eylül
- HALİS, Muhsin (1999) “Toplam Kalite Yönetiminin Türk Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği”; **Kamu Yönetiminde Kalite I. Ulusal Kongresi**; Ed.Ömer Peker ve diğerleri; TODAİE Yayınları; Yayın No.289; Cilt.II; Ankara; Mart; s.73
- HAMAMCI, Can (1981), *Merkezi-Yerel Yönetim Ekseninde Belediyelerimizde Demokratikleşme Eğilimleri*, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara
- HIZIROĞLU, Gönül (1983), “Devlet Muhasebesi”, *Ekonomi Ansiklopedisi*, İstanbul, Cilt: 1
- HÜRCAN, Y., E. Kızıldağ ve H.H. Yılmaz (2000), *Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde? IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme, Kamu Maliyesinde Saydamlık*, Tesev Yayınları, İstanbul
- [http://www.yerelnet.org.tr/mali\\_yapi/rapor\\_01.pdf](http://www.yerelnet.org.tr/mali_yapi/rapor_01.pdf)(Erişim: 15.04.2011)
- <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/37.pdf> (Erişim: 22.03.2011)
- [http://www.iski.gov.tr/Web/birimSayfaları/IcDenetimBirimi/pdf/Ust\\_Yoneticisi\\_Rehberi.pdf](http://www.iski.gov.tr/Web/birimSayfaları/IcDenetimBirimi/pdf/Ust_Yoneticisi_Rehberi.pdf) (Erişim: 10.04.2011)

- İŞİK, Hüseyin (2004), “Amacı, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayını, Cilt: 2, Sayı:17
- İÇİŞLERİ BAKANLIĞI, (2010), *Yerel Yönetim Eğitimleri*, 2. Kitap, Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü, Ankara
- İNAN, Atilla (2004), “5018 sayılı Kanununa Göre Sorumluluk Düzeni ve Belediyelerde Uygulanması”, *Yerel Yönetimler ve Denetim*, Cilt:9, Sayı:7
- İNAN, Atilla (2004), “5018 sayılı Kanuna Göre Sorumluluk Düzeni ve Belediyelerde Uygulanması”, *Yerel Yönetim Eğitimleri*, Cilt:9, Sayı:7
- İŞÇİ, Metin (2004), *Siyasi Düşünceler Tarihi*, Der Yayınları, İstanbul,
- KABAALIOĞLU, Haluk (1983), *Türkiye'nin İdari Teşkilatı*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul
- KALMIŞ, Halis (2006), “Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Türkiye’de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları” (Editör: Nihat Falay, Mehmet Şahin, Ahmet Kesik) *Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- KARAARSLAN, Erkan (2002), “Kamu Mali Yönetimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 140
- KARAKILÇIK, Yusuf ve Ayşe ÖZCAN, (2005), “Yerellik İlkesinin Türk Yerel Yönetim Dizgesinde Uygulanabilirliğinin İrdelenmesi”; *Çağdaş Yerel Yönetimler*; Cilt.14; Sayı.4 Ekim; s.8
- KARAKURT, Birol ve Tekin Akdemir, (2010), “Kurallı Maliye Kurallı Maliye Politikası: Türkiye’de Politikası Örnekleri”, *Maliye Dergisi*, Sayı:158,



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

KAVRUK, Hikmet (2004), *Köy ve Mahalle: Yerleşim ve Yönetim Birimi*, Ankara

KAYA, Erol (2003), *Yerel Yönetimler Reformu ve Belediyelerde Yeniden Yapılanma*, İstanbul

KAYA, Burçin (2006), *Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi ve Uluslar arası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

KELEŞ, Ruşen (1995), “Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Karsısında Türkiye ve Diğer Ülkeler”, *Antalya Uluslararası Konferansında Yaptığı Konuşma*, Türk Belediyecilik Demeği -Akdeniz Belediyeler Birliği - Konrad Adenauer Vakfı Yayını, Ankara

KELEŞ, Ruşen (1995), “Üniter ve Federal Devletlerde Yerel Yönetimler Konferansının Amacı ve Agenel Çerçevesi”, *Üniter ve Federal Devletlerde Yerel Yönetimler, Uluslararası Yerel Yönetimler Konferansı*, 13-14 Temmuz 1995, Ankara, Türk Belediyecilik Derneği, Konrad Adenauer Vakfı, Ankara

KELEŞ, Ruşen (2006), *Yerinden Yönetim ve Siyaset*, Cem Yayınevi, İstanbul

KELEŞ, Ruşen ve YAVUZ Fehmi (1989), *Yerel Yönetimler*, Turhan Kitabevi, Ankara

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:9,

- KIRBAŞ, Derya (2010), *İdare/Belediyelerde Altyapı Yatırımlarının Dış Kredi İle Finansmanının İdare/Belediyeler ve Proje Yönetim Birimleri Üzerine Etkileri: Belediye Hizmetleri Projesi Örneği*, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara
- KIZILKAYA, Eyüp (2004), 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Zararı, Mali Kılavuz, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yıl 7, Sayı 26, Ankara
- KİKERİ, Sunita ve KOLO, Aishetu, (2011), Privatization: Trends and Recent DEvelopments, Dünya Bankası, Erişim: [http://rru.worldbank.org/Documents/Privatization/Privatization\\_paper.pdf](http://rru.worldbank.org/Documents/Privatization/Privatization_paper.pdf) (Erişim: 22.07.2011)
- KOLÇAK, Menşure (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri (5436 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle)”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 7, Sayı:1
- KÖSE H., Ömer (2004), “Yerel Yönetim Olgusu ve Küreselleşme Sürecindeki Yükselişi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:52
- KÖSE, Yunus (2008), *Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Kamu Mali Yönetim Sistemine Etkileri*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya
- KÖSECİK, Muhammed (2004) “Avrupa Birliği Entegrasyonu ve Ulusal Kamu Yönetimleri”; **Çağdaş Kamu Yönetimi II**; Ed. Muhittin Acar, Hüseyin Özgür; Nobel Yayınları; Ankara;; ss.3-4
- KURTULUŞ, Baki (2006), *Türkiye’de Belediyelerin Mali Yapısı ve Harcamalarının Finansmanı*, DPT Yayını, Ankara

LOEVİNSOHN, Benjamin ve HARDİNG, April, (2004), Buying results? Contracting for health service delivery in developing countries, Lancet, Vol.366

Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, (2003), “İyi Yönetişimin Temel Unsurları”, <http://www.maliyenet/ab/index.htm>, (Erişim:22.03.2011)

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, (2002), “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına”, [http://www.muhasebat.gov.tr/yayinlar/Dev Muh Reform.doc](http://www.muhasebat.gov.tr/yayinlar/Dev_Muh_Reform.doc), (Erişim: 15.05.2011)

MEGGİNSON, William L, (1998), The Impact Of Privatization, Economic Reform Today Number One 1998

MEGGİSON, William L, BOUTCHKOVA, Maria K. (1999), The impact of Privatization on Capital Market Development and Individual Share Ownership, The Third FIBV Global Emerging Markets Conference & Exhibition Federation of International Stock Exchanges, Istanbul, Turkey.

MEGGİNSON, William L. and JEFFRY M. Netter, 2000, From state to market: A survey of empirical studies on privatization, New York Stock Exchange working paper 98-05.

MELKERS, J.E. ve Willoughby K.G. (2001), “Budeter’s Views of State Performance Budgeting Systems: Distinctions across Branches”, *Public Administration Review*, Sayı: 61, Cilt: 1; Aktaran: ÇOBAN HİLMİ ve DEYNELİ FATİH, (2006), “Kamuda Kalite Artırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme”, *20. Maliye Sempozyumu*, Pamukkale Üniversitesi

MUTLUER Kamil Öner, E. Erdoğan ve Kesik A. (2005), *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını No:3, İstanbul

- NADAROĞLU Halil (1994), *Mahalli İdareler*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul
- ÖNCEL, Yenal (1992), *Mahalli İdareler Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul
- ÖNDER, Timur (2005), *Para Politikası: Araçları, Amaçları ve Türkiye Uygulaması*, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Piyasalar Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara
- ÖZ Ersan ve KAPLAN, Ersin (2005), “Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:446
- ÖZAY, İlhan (1996), *İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim*, İstanbul 1996
- ÖZDEMİR, Biltekin (1998), *Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara
- ÖZER M. Akif (2004), “Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:444
- ÖZGÜR Hüseyin ve KÖSECİK Muhammet (2005), *Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar*, Nobel Yayın, Ankara
- ÖZKAN, Yılmaz (2008), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul,
- ÖZTÜRK Azim (1997), *21. Yüzyıl Türkiye'si İçin Yerel Yönelim Modeli*, İstanbul
- Öztürk, Namık Kemal (2004), “Devlet Yönetiminde Etkinlik ve Türkiye”; **Türk İdare Dergisi**; Sayı.442; Mart; Ankara; s.5
- ÖZYILDIZ, R. Hakan (2000), “Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe”, *Hazine Dergisi*, Sayı: 13

- POLAT, Necip (2003) “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu Ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49
- SANAL, Recep (2002), *Türkiye’de Yönetmel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, Ankara
- SARAÇ, Osman (2004), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 147
- SARAÇ, Osman (2005), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:148
- SARPASAN, Cemal (2008), *Devletin Sivil Toplumla Yaklaşımı Çerçevesinden Devlet Sivil Toplum İlişkisi*, TC. İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı Yeterlilik Tezi, Ankara
- SAYGILIOĞLU, Nevzat (2003), **Etkin Devlet**; Sabancı Üniversitesi Yayınları; İstanbul; Şubat; ss.55-56
- SEVGENER, Sait. Hacırüstemoğlu Rüstem (1998), *Yönetim Muhasebesi*, Alfa Yay. İstanbul. 1998
- SEXTON, Eric L. (1994), “Public Finance Administration”, *Public budgeting and Finance*, Vol: 14, Issue: 3; Aktaran: DEVRİM FEVZİ ve ATALAY ASUMAN, (2000), “Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi”, *15. Maliye Sempozyumu*, Antalya
- ŞİRİNER, İsmail (2010), *Finansal Küreselleşme: Para ve Maliye Politikalarında Dönüşüm*, Ankara,
- TANİLLİ, Server (2003), *Devlet ve Demokrasi*, Adam Yayınları, İstanbul,

- TATAR Mehtap ve TATAR Feridun (1998), *Yerel Yönetimler ve Sağlık*, Türk Belediyecilik Derneği & Konrad Adenauer Vakfı, Ankara
- TDK, (2006), *Güncel Türkçe Sözlük*, Türk Dil Kurumu, <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim:10.04.2011)
- TODAİE (1998), *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, Ankara
- TOKER, Murat (2002), “Mali Saydamlık ve Türkiye”, *Sayıştay Bilgi Notu*
- TOPRAK, Zerrin (2001), **Yerel Yönetimler**; Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları; İzmir;; ss.11-14
- TORTOP, Nuri (1996), “Yerel Yönetimlerde Özerklik ve Denetim”, *Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği (Kaynaklar ve Denetim)*, *Uluslararası Konferans*, 11-12 Temmuz Ankara, , Türk Belediyecilik Derneği-Konrad Adaneur Vakfı, Ankara
- TORTOP, Nuri (2005), “Yerel Yönetimlerde Halkla İlişkiler ve Saydamlık”; **Türk İdare Dergisi**; Yıl.77; Sayı.449; Aralık; s.2
- TORTOP, Nuri ve Diğerleri (2006), *Mahalli İdareler*, Ankara
- TOSUN, Ertan (2003), “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun Tasarısına İlişkin Değerlendirme”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 16
- ULUĞ, Feyzi (2004), “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma”; *Amme İdaresi Dergisi*; Cilt.37; Sayı.2; Haziran; s.105
- ULUSOY Ahmet ve AKDEMİR Tekin (2010), *Mahalli İdareler Teori-Uygulama-Maliye*, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- URHAN, Vahide Feyza (2008), “Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Yeniden Yapılandırılması”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:70

- VAROL, Asaf (2003), “Harcama Yetkilileri İle İlgili Bazı Çelişkiler ve Çözüm Önerileri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 70
- YANPAR, Atila (2007), *Gelişmekte Olan Ülkelerde Büyüme Yönelimli Vergi Politikası*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara,
- YILDIRIM, Ramazan (2006), “59. Hükümet Döneminde Yapılan Belediye Reformunu Kısa Bir Değerlendirmesi”, *Çağdaş Yerel Yönetimler*, Cilt:15, Sayı:2
- YILMAZ, Binhan Elif ve Susam Nazan, (2006), “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma Sürecinde Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçişin Bütçe Büyüklükleri Üzerindeki Etkileri: Türkiye Üzerine Bir Tahmin Modeli”, 20. *Maliye Sempozyumu*, Pamukkale Üniversitesi
- YILMAZ, Hakan Hakkı (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, DPT Yıllık Programlar ve Konjunktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi, Ankara
- YILMAZ, Hakkı Hakan (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği*, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ankara
- YILMAZ, Rıza (2011), “İl Özel İdareleri, Belediyeler, Bağlı İdareler ve Mahalli İdare Birlikleri Açısından 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Getirdikleri”, [http://www.icisleri.gov.tr/\\_Icisleri/WPX/iar\\_5018.doc](http://www.icisleri.gov.tr/_Icisleri/WPX/iar_5018.doc) (Erişim: 10.04.2011)
- YÖRÜKER, Sacit (2001), “İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesap Verme orumluluğu”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 40

YÖRÜKER, Sacit (2003) “Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme”, 2. *Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası Semineri*, Hilton Otel, Ankara

“5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, *Resmi Gazete*, Tarih: 24.12.2003, Sayı: 25326, Mad. 3/g.1



## ÖZGEÇMİŞ

1983 yılında İstanbul' dünyaya gelen Ercan Çalışkan ilk,orta ve lise öğrenimini doğduğu şehir olan İstanbul'da tamamladı. 2002 yılında Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde eğitime başladı. 2004 yılında Uludağ Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesine yatay geçiş yaptı. 2006 yılında maliye bölümünde lisansını tamamlayarak mezun oldu. 2007 yılında Sakarya Üniversitesi S.B.E.'de yüksek lisans eğitimine başladı. 2008 yılından beri bir denetim şirketinde denetçi olarak görev yapmaktadır.