

<b>İÇİNDEKİLER</b>	<b>Sayfa</b>
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
TABLOLAR.....	xii
ŞEKİLLER.....	xiii
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	xiv
GİRİŞ.....	1

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE’DE MALİ YAPILANMA İHTİYACINI ORTAYA ÇIKARAN SEBEPLER**

<b>I. DÜNYADA’KI GELİŞMELERİN ETKİSİ.....</b>	<b>10</b>
A) EKONOMİ KAYNAKLI NEDENLER.....	10
1. Devletin Rolüne İlişkin Tartışmalar.....	10
2. Devletin Faaliyet Alanının Genişlemesi.....	11
3. Uluslar Arası Alanda Yaşanan Ekonomik Krizler.....	12
4. Uluslararası Alanda Yaşanan Küreselleşme Çabaları.....	12
5. Kamuoyunun Devletten Beklentilerinin Çeşitlenmesi.....	12
6. Gelişmiş ve Az Gelişmiş Ülkeler Arasındaki Farkların Artması.....	13
7. Ekonomide Yeni Yaklaşımlar.....	13
8. Kamuoyuna Mal Ve Hizmet Sunumunda Karşılaşılan Sorunlar.....	14
B) MALİ KAYNAKLI NEDENLER.....	14
1. Kamu Kesiminin Büyümesi.....	14
2. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş.....	15
3. Çağdaş Muhasebe Sisteminin ve Şeffaflığın Önem Kazanması.....	16
a) Tahakkuk Bazlı Muhasebe Sisteminin Önem Kazanması.....	16
b) Mali Şeffaflığın Önem Kazanması.....	16
4. Parlamentonun Bütçe Üzerinde Etkinliğinin Arttırılması Çabaları.....	17
5. Denetimin Ayrı Bir Disiplin Olarak Algılanması.....	17

<b>II. TÜRKİYEDE'Kİ GELİŞMELERDEN KAYNAKLANAN NEDENLER.....</b>	<b>18</b>
A) ULUSLAR ARASI PARA FONU VE AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİNİN ÖNEM KAZANMASI .....	19
1. Uluslar arası Para Fonu İle İlişkiler .....	19
2. Türkiye ve Avrupa Birliği Arasındaki İlişkiler .....	21
B) TÜRK MALİ SİSTEMİNİN GÜNÜMÜZ İHTİYAÇLARINI KARŞILAYAMAMASI.....	24
1. Muhasebe-i Umumiye Kanununun Türkiye'nin İhtiyaçlarını Karşıluyamaması	24
2. Kamu İdarelerinin Günün Koşullarına Ayak Uydurmasındaki Güçlükler .....	24
3. Devlet Bütçesindeki Sorunlar.....	25
a) Bütçedeki Dağınıklık ve Bütçe Kapsamının Dar Olması .....	25
b) Kalkınma Planları İle Bütçe Arasında Sıkı Bir Bağ Kurulamaması .....	26
c) Bütçe Süreci, Yapısı ve Bütçe Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar.....	27
d) Bütçenin Kodlama Yapısından Kaynaklanan Problemler .....	28
e) Bütçe Uygulamaları Hakkında Zamanında ve Net Bilgi Elde Edilememesi ..	29
f) Bütçenin Stratejik Karar Alma ve Orta Vadeli Hedefleri Gerçekleştirmeye Olanak Tanımaması .....	29
g) Parlamentonun Bütçe Üzerindeki Etkinliğinin Yetersiz Kalması.....	30
h) Bütçenin Muhasebe ve Raporlama Sürecinde Karşılaşılan Problemler .....	31
4. Mali Yönetimde İyi Yönetişim ve Saydamlığın Olmaması.....	32
5. Kamu Kaynaklarının Kullanımında Etkinlik ve Verimlilik Anlayışının Olmaması .....	33
6. Kamu Gelir ve Giderlerinin Denetiminin Yetersiz Olması.....	33
7. Kamu Harcama Sürecinde Yetki-Sorumluluk Dengesinin Kurulamaması.....	34
8. Harcama Sürecinde Katı Ön Kontrol ve Vize Uygulamalarının Olması.....	35

## İKİNCİ BÖLÜM

### 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU İLE GETİRİLEN YENİ DÜZENLEMELER

<b>I. KANUNUN GENEL GEREKÇESİ VE AMACI.....</b>	<b>37</b>
A) KANUNUN GENEL GEREKÇESİ.....	37

B) KANUNUN AMACI VE KAPSAMI .....	38
1. Kanunun Amacı.....	38
2. Kamu Mali Yönetimi Kanununun Kapsamı .....	39
3. Tanımlar .....	41
<b>II. KAMU MALİYESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER .....</b>	<b>43</b>
A) KAMU MALİYESİNİN TEMEL İLKELERİNİN BELİRGİNLEŞMESİ .....	43
B) HAZİNE BİRLİĞİ İLKESİNİN GETİRİLMESİ.....	45
<b>III. KAMU KAYNAĞININ KULLANILMASI İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER</b>	<b>46</b>
A) MALİ ŞEFFAFLIĞIN SAĞLANMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELER .....	46
1. Görev ve Sorumluluğun Açıklığı ve Netliği .....	47
2. Bilginin Kamuoyuna Açık Olması .....	47
3. Saydam Bütçe Hazırlığı, Uygulaması ve Raporlaması.....	47
4. Dürüstlük için Güven Vermek .....	47
B) YETKİ VE SORUMLULUKLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	48
1. Hesap Verme Sorumluluğunun Getirilmesi .....	49
2. Bakanların ve Üst Yöneticilerin Sorumluluğu .....	51
3. Harcama Yetkisi ve Sorumluluğu.....	53
4. Ön Mali Kontrol ve Mali Kontrol Yetkilisinin Sorumluluğu .....	55
5. Giderin Gerçekleştirilmesi Aşaması ve Bu Aşamadaki Yetkililer .....	58
C) MALİ KONTROL VE DENETİME YÖNELİK DÜZENLEMELER .....	61
1. Harcama Öncesi Mali Kontrol (Ön Mali Kontrol) .....	62
2. Harcama Sonrası İç Denetim.....	66
3. Dış Denetim.....	73
4. Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi .....	75
5. TBMM ve Sayıştay'ın Denetlenmesi .....	78
D) KAMU HESAPLARI VE MALİ İSTATİSTİKLER .....	79
E) FAALİYET RAPORLARI.....	82
F) GENEL UYGUNLUK BİLDİRİMİ .....	83

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

**KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNUN TÜRK BÜTÇE  
SİSTEMİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

<b>I. BÜTÇE TÜRLERİNE İLİŞKİN TANIM VE KAPSAM DEĞİŞİKLİĞİ OLMUŞTUR .....</b>	<b>85</b>
<b>II. BÜTÇE İLKELERİ ÇAĞDAŞ KILINMIŞTIR.....</b>	<b>86</b>
<b>III. ORTA VADELİ HARCAMA SİSTEMİNE GEÇİŞ SAĞLANMIŞTIR .....</b>	<b>91</b>
A) KAMU HİZMETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	94
1. Fonksiyonel Sınıflandırma .....	94
2. Program sınıflandırması.....	94
B) PROGRAM GEREKÇELERİ.....	94
C) ÖDENEKLERİN TESPİTİ.....	95
D) PROGRAM ANALİZİ .....	95
<b>IV. ÇOK YILLI BÜTÇE SİSTEMİ İHDAS EDİLMİŞTİR .....</b>	<b>96</b>
A) ÇOK YILLI BÜTÇELEME SÜRECİ.....	98
1. Orta Vadeli Program Ve Orta Vadeli Mali Plan .....	98
2. Bütçe Teklifleri.....	100
3. Kurumlarla Yapılacak Bütçe Görüşmeleri.....	101
4. Meclis Komisyonlarında ve Genel Kurulda Görüşülmesi .....	102
B) ÇOK YILLI BÜTÇELEMENİN YARARLARI.....	104
C) ÇOK YILLI BÜTÇELEMENİN MALİ SİSTEME OLUMSUZ ETKİLERİ .....	105
<b>V. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME ESAS ALINMIŞTIR .....</b>	<b>105</b>
A) ORTA VADELİ STRATEJİK YAKLAŞIM.....	106
1. Performans Bilgisi .....	107
2. Performans Kültürü.....	107
3. Geçiş Dönemi .....	107
B) PERFORMANS BÜTÇE SİSTEMİNDEN BEKLENEN FAYDALAR .....	107
C) PERFORMANS BÜTÇE SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİ.....	108
D) PERFORMANS BÜTÇE SİSTEMİNİN SINIRLILIKLARI VE BAŞARISINI ETKİLEYECEK ETMENLER.....	110
1. Sınırlılıkları .....	110
2. Başarısını Etkileyebilecek Faktörler .....	111

a) İkili Yapı .....	111
b) Performans Bütçe Sisteminin Bütçe Sürecindeki Yeri.....	111
c) Performansa Dayalı Ödül ve Yaptırımlar .....	111
d) Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe .....	112
E) PERFORMANS BÜTÇE SİSTEMİNİN UYGULANMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLAR.....	112
<b>VI. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASINA GEÇİLMİŞTİR .....</b>	<b>112</b>
A) ANALİTİK BÜTÇE SİSTEMİNİN KODLAMA YAPISI .....	114
1. Kurumsal Sınıflandırma .....	115
2. Fonksiyonel Sınıflandırma .....	116
3. Finansman Tipi Sınıflandırma.....	116
4. Ekonomik Sınıflandırma .....	117
B) ANALİTİK BÜTÇE SİSTEMİNİN YARARLARI ve UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKABİLECEK SORUNLAR.....	117

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ ve KONTROL KANUNUNUN TÜRK KAMU MALİ SİSTEMİNE OLASI ETKİLERİ**

<b>I. YASAL ETKİLER.....</b>	<b>118</b>
<b>II. KURUMSAL VE YAPISAL ETKİLER.....</b>	<b>119</b>
A) MALİ SAYDAMLIK KAVRAMI.....	120
1. Mali Saydamlığın Mali Sisteme Olumlu Etkileri.....	122
a) Mali Disiplini Sağlama Fonksiyonu .....	122
b) Etkinliği Sağlama Fonksiyonu .....	122
c) Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Fonksiyonu .....	123
2. Mali Saydamlığın Mali Sisteme Olumsuz Etkileri.....	123
B) HESAP VERİLEBİLİRLİK KAVRAMI .....	124
C) DENETİM VE KONTROL .....	125
1. Mali Kontrol Alanında Yapılan Düzenlemeler .....	125
2. Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler .....	127
a) İç Denetim .....	127

b) Dış Denetim .....	128
c) Harcama Sürecindeki Görevliler ve Sorumlulukları .....	130
D) DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ YENİLİKLER .....	133
<b>GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....</b>	<b>138</b>
<b>EK: 1. KAMU İDARELERİNİN BÜTÇE TÜRLERİNE GÖRE TASNİFİ.....</b>	<b>135</b>
<b>EK: 2. IMF İYİ UYGULAMALAR TÜZÜĞÜ.....</b>	<b>140</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>144</b>

## GİRİŞ

Dünya’da ve Türkiye’de son yüzyılda kamu maliyesi alanında hızlı gelişmeler yaşanmaktadır. Ülkelerin bu gelişmelere ayak uydurma çabaları bu alanda çeşitli reformları gerekli kılmıştır.

Değişik zamanlarda ortaya atılan kuramlar neticesinde kamunun yani devletin görevleri ve fonksiyonları tartışılır hale gelmiştir. Kamu maliyesi alanında yaşanan değişimlerin bir yönünü de kamu mali yönetimi alanında yaşanan gelişmeler oluşturmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; Dünya’daki ve Türkiye’deki gelişmelere paralel olarak hazırlanan ve ülkenin ihtiyaçlarına cevap vermesi beklenen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun, Türk Mali Sistemine ve dolayısıyla Türk Bütçe Sistemine etkilerini ortaya koymaktır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. İlk iki bölüm literatür araştırması, diğer iki bölüm ise uygulamaya yöneliktir.

Çalışmanın birinci bölümünde, Türkiye’de ve Dünya’da Kamu Mali Yönetimi alanında yaşanan gelişmeler ortaya konulmuştur. Bu kapsamda mali yönetim alanındaki değişimlerin sebepleri incelenmiştir. Türkiye’de mali yapılanma ihtiyacını doğuran etkenler dışarıdan ve içeriden kaynaklı olarak ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, 5018 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler incelenmiştir. Bu kapsamda kanunun amaç, kapsam, sorumluluk, denetim ve kamu kaynağının kullanılması hususundaki düzenlemeleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, mali yapılanma sürecinde 5018 sayılı Kanunla Türk Bütçe Sistemine getirilen yenilikler ortaya konulmuştur. Bu kapsamda getirilen düzenlemelerin Türk Bütçe Sistemi üzerine etkileri incelenmiş, yapılan değişiklikler neticesinde ne gibi sonuçlar elde edilebileceği tartışılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE MALİ YAPILANMA İHTİYACINI ORTAYA ÇIKARAN SEBEPLER

#### I. DÜNYADA'KI GELİŞMELERİN ETKİSİ

Dünya ekonomilerinde başarılı yada başarısız pek çok reform çalışması yapılmıştır. Yapılan reformların başarısız olması sonucu çıkarılan dersler, yeni uygulamalar için yol gösterici olmuştur. Başarılı uygulamalar ise diğer ülkeler için örnek model olarak kabul edilmektedir. Kamu yönetimi reformlarının başarısız olmasının nedenleri arasında; reform amacının net olarak ifade edilmemiş olması, yeterli kamuoyu desteğinin olmaması, gerekli ön hazırlıklar yapılmadan hayata geçirilmiş olması, mali saydamlıktan uzak olması sayılabilir.

##### A) EKONOMİ KAYNAKLI NEDENLER

Hızla değişen dünyamızda ülkeler de bu hızlı değişime ayak uydurma gayreti içine girmişlerdir. Özellikle ekonomik kaynakların sınırlı olması ülkeleri daha rasyonel davranmaya itmiştir.

##### 1. Devletin Rolüne İlişkin Tartışmalar

Devletler sınırlı olan kaynaklarını en iyi şekilde yönetme çabası içinde, değişik sistemler ve uygulamalar geliştirmişlerdir. Özellikle 1900'lü yıllardan itibaren başlayıp hızla devam eden bu değişim hareketleri, kendisini daha çok ekonomik ve mali alanda göstermiştir. Son yıllarda birçok OECD üyesi ülkede devletin rolü ve işlevlerine yönelik çeşitli kamu yönetimi reformları uygulanmaya başlamıştır. Bu reformlardan sonra kamunun yeniden yapılanması çalışmaları OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunun gündeminde yer almaktadır (Arın, 1999: 1).

Farklı dönemlerde ortaya çıkan değişik yönetim anlayışlarının hepsinde temel amaç, toplumsal refahı arttırmak olmuştur. Dünyadaki uygulamaları incelendiğinde, çok sayıda ülkede kamu mali yönetim alanında yenilikçi çabaların olduğu hatta bu çabaların ülkelerin büyük çoğunluğunda belirli bir süreç dahilinde ilerlediği gözlenmiştir. Reform



süreci geçiren ülkelerin en iyi örneklerini Yeni Zelanda, İngiltere, Avustralya, İsveç ve Fransa oluşturmaktadır <sup>1</sup>(Karabacak, 1999: 1).

## 2. Devletin Faaliyet Alanının Genişlemesi

1929 ekonomik buhranı ile başlayan ve ikinci dünya savaşından sonra hızlanan sosyal devlet olma çabaları ile birlikte devletlerin ekonomik ve sosyal alandaki etkinliği ve sorumlulukları artmıştır. Böylelikle devletin faaliyet alanları genişlemiş ve çeşitlenmiştir. Dolayısıyla kamu olarak adlandırdığımız oluşumun ekonomideki ağırlığı da artmıştır. Devletin yada kamunun faaliyet gösterdiği alanlar eğitim, sağlık, enerji, sosyal güvenlik, tarım, bankacılık, ulaştırma vb. olarak farklı hizmetler şeklinde dağılmıştır. Faaliyet alanı genişleyen yönetimler zamanla yapmış oldukları bu hizmetlerin hepsini karşılayabilmek için yeteri kadar kaynak ayıramaz duruma gelmişlerdir. Çünkü bu tür harcamalar bütçe üzerinde çok büyük yükler oluşturmaya başlamıştır. Yapılan bu harcamaların finansmanı da mevcut kaynaklarla karşılanamadığı için borçlanma yoluna gidilmiştir. Bu süreçte ülkelerin borç yükleri de hızla artmıştır. Bunun sonucunda da devletin harcamaları bütçe kaynakları ile karşılanamaz hale gelmiştir. Bu sebeple de devletin fonksiyonları tartışma konusu olmuştur (Yılmaz, O., 2001: 3). Burada tartışma konusu olan durum, ya devletin faaliyet alanları daraltılması yada devlet tarafından yürütülen faaliyetlerin şekli ve kompozisyonu değiştirilmesidir.

Yönetimleri, mali yönetim alanında değişim yapmaya zorlayan sebeplere bakıldığında aslında ülkeler arasında pek çok benzerliklerin olduğu görülmektedir. “Bunların başında, literatürde bazen “üç açık” (three deficit) olarak da bilinen olgu gelmektedir. Üç açığı oluşturan unsurların başında, “bütçe açığı” (budget deficit) gelmektedir. İkinci açık ise “güven açığı” (trust deficit) dir. Son olarak da “performans açığı” (performance deficit) gelmektedir. Bu açıkların ortaya çıkma süreci ve nedenleri de birbiri ile yakından ilgilidir”(Yılmaz, O., 2001: 3).

Son zamanlarda kamunun artan fonksiyonları sonucu olarak faaliyetlerinden vazgeçmesi gerektiği, çünkü kaynak israfına ve verimsizliğe neden olduğu gözlenmiştir. Kamuda verimsizliğe kaynağı olarak ise performans açığı gösterilmektedir. Bundan kamu kesiminin küçültülmesi gerektiğini savunanlar olmuştur (Yılmaz, O., 2001: 4).

---

<sup>1</sup><http://www.ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/karabacs/isvec.html>, (25.11.2005)

Kamudaki yönetim sorunu sonucu kamuoyunda da bir güvensizlik hasıla gelmiştir. Yönetimlerin yolsuzluk, usulsüzlük, kayırmacılık ve kötü yönetim uygulamaları sonucu meydana gelen güven açığı, ülkeleri iyi yönetim arayışlarına itmiştir.

### **3. Uluslar Arası Alanda Yaşanan Ekonomik Krizler**

Ülkeler hem iç, hem de dış sebeplerden dolayı zaman zaman mali krizlerle karşılaşmışlardır. Burada çalışma gereği dış etkenler göz ardı edilmiştir. İç etkenlerin başında ise; yukarıda sayılan üç açık sebebi ile ülkelerin borç yüklerinin artması sonucu mali krizlerin yaşanması gelmektedir. Yılmaz'ın (2001: 5) OECD'den, (1995) aktardığına göre; Ancak bazı ülkeler kriz ortamını kamu yönetimi reformunun başlangıcı için bir fırsat olarak değerlendirmişlerdir.

### **4. Uluslararası Alanda Yaşanan Küreselleşme Çabaları**

Küreselleşme olgusunun yaygınlaşması sonucunda ülkeler kendi mali ve siyasi yönetim sistemlerini de değişimlere paralel olarak yapılandırma yoluna gitmişlerdir. Küreselleşme çabalarının, uluslar üstü örgütler olan IMF, Dünya Bankası, OECD gibi kuruluşlarca desteklenmesi, gelişmekte olan ülkelerde zorlayıcı etki oluşturmaktadır. Bununla birlikte çeşitli ülkelerde meydana gelen kamu yönetimi reformlarının başarılı olması da diğer ülkeleri bu alanda harekete geçirmiştir. Mali yönetim sistemlerinin yetersiz olduğunu gören ülkeler bu tür yenilikçi uygulamaların etkisinde sahip oldukları yönetim sistemlerini değiştirme gayreti içine girmişlerdir.

### **5. Kamuoyunun Devletten Beklentilerinin Çeşitlenmesi**

Bir ülkede yaşayan ve vergisini veren insanlar, ödedikleri bu vergilerin kendilerine hizmet ya da farklı şekillerde dönmesi beklentisi içindedirler. Aksi halde ödedikleri vergilerin nerede kullanıldığını sorgulamaya başlayacaklardır. İşte vatandaşın devletten olan bu beklentileri, sanayi, teknoloji ve kültürel ilerlemelerin sonucunda çeşitlenmiş ve artmıştır. Bu artış neticesinde kamunun yükü ve sorumlulukları da artmıştır. Ayrıca vatandaşın özel sektörden beklediği tatmini, kamudan da beklemesi, devlette kalite arayışlarını hızlandırmıştır. Beklentilerin yeterince karşılanamaması kamu yönetiminde reform arayışlarının kamuoyu tarafından genel bir destek görmesini sağlamıştır (Yılmaz, O., 2001: 5).

## **6. Gelişmiş ve Az Gelişmiş Ülkeler Arasındaki Farkların Artması**

Küreselleşme sürecinde ülkeler gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler olarak kutuplaşmışlardır. Gelişmiş ülkelere bakıldığında gayri safi milli hasıla, kişi başı milli gelir, sosyal haklar vs. gibi alanlarda üst sıralarda yer almaktadırlar. Dünyadaki sermaye birikimi de bu ülkelerde yoğunlaşmaktadır. Böyle bir ortamda gelişmemiş ülkeler açısından küreselleşmeden beklenen refahın sağlayamayacağı da aşıkardır (Devrim ve Atalay, 2000: 49).

Kalkınmasını tamamlamış ülkelerde nüfus artışı hızının azalması ile birlikte üretim sürecinde yer alan birey sayısı ile yaşlanan birey sayısı arasındaki denge bozulmaya başlamış bunun sonucunda da sosyal güvenlik sistemi olumsuz yönde etkilenmiştir. Gelirleri ile harcamalarını karşılayamayan sosyal güvenlik sisteminin yol açması muhtemel sorunlar nedeniyle de kamu kesimi sorgulanır hale gelmiştir (Yılmaz, O., 2001: 6). Bunun yanında az gelişmiş ülkeler gelişmiş ülkelerin seviyesini yakalayabilmek için başarılı gördükleri mali yönetim sistemlerini kendi sistemlerine entegre edebilmek için çeşitli uygulamalar denemişlerdir.

## **7. Ekonomide Yeni Yaklaşımlar**

Ekonomi literatüründe ve akademik alanda yaşanan gelişmeler ve çeşitli kuramlar da mali yönetim alanında değişikliklere sebep olmuştur. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde David Osborne ve Ted Gaebler tarafından yazılan "Reinventing Government" isimli kitap, ABD'nin kamu yönetimi reform çalışmalarında çok etkili olmuştur. Mikroekonomi alanında ortaya çıkan "asıl-vekil teorisi" (principal-agent theory) kurumsal ekonomi, kamu tercihi teorisi (public-choice theory), motivasyon teorisi gibi kuramlar mevcut anlayıştaki değişikliklerin kurumsal temelini oluşturmaktadır. Kamu yönetiminde de Yeni Kamu Yönetimi (New Public Management) yaklaşımı ortaya atılmıştır. Bu yaklaşım özellikle işletme yönetimi anlayışını kamuya uygulamaya çalışmaktadır (Yılmaz, O., 2001: 6).

Kamu yönetimi alanında son zamanlarda "iyi yönetim" kavramı sıkça kullanılmaktadır. İyi yönetimin kamudaki uygulaması ise, meşruluk, hesap verme sorumluluğu, saydamlık, etkinlik, verimlilik, hukukun üstünlüğü gibi konularda kendini göstermektedir. Ülkeler yaşanan bu gelişmelere ayak uydurma çabası içinde kendi mali yönetim sistemlerini sorgulamaya başlamışlardır.

## **8. Kamuoyuna Mal Ve Hizmet Sunumunda Karşılaşılan Sorunlar**

“Vatandaşların beklentisi ve kamu hizmeti kavramının nasıl yorumlandığına işaret eden bir başka nedenin de “herkese aynı gömlek” (one size fits all) yaklaşımının artık geçerliliğini yitirmiş olmasıdır” (Yılmaz, O., 2001: 8). Geleneksel bürokraside kamu herkese aynı şekilde ve eşitlikte hizmet sunar. Ancak değişen koşullar gereği, kişilere sunulan hizmetlerde de farklılaşmalar görülmeye başlamıştır. Özel kesimde meydana gelen farklılaştırmalar kamu kesiminde de görülmeye başlayınca kamu mali yönetim anlayışı ve sistemlerinde de değişimler yaşanmıştır.

### **B) MALİ KAYNAKLI NEDENLER**

Dünyada mali alanda ortaya çıkan sorunların çözümüne yönelik olarak kamu kesiminin daha verimli çalışmasını sağlayacak adımlar atılmıştır. Özellikle kamu kaynağının kullanılması açısından orta vadeli harcama yaklaşımının önemi büyüktür.

#### **1. Kamu Kesiminin Büyümesi**

Kamu kesimi sanayileşme hamlesi geçiren ülkelerde bir asrı aşkın bir süredir belirgin bir biçimde büyümüştür. Bununla yanında kamu harcamalarındaki büyümeye rağmen ekonomik ve sosyal göstergelerde dikkate değer bir gelişme sağlanamamış ve kamu kesimi reformu akademik ve politik arenada sürekli gündeme getirilmiştir (Sakal, 1999: 57). Sorunların temelinde kaynakların yetersizliği ve nasıl dağıtılacağı konusu vardır. Kamu kesimindeki reform çabalarını gerekli kılan sebepler genel olarak üç başlık altında toplanabilir.

Birincisi; kamu harcamalarının bütçe üzerine getirdiği yük ve bütçe açıklarının mali sistemde yol açtığı sıkıntılardır. İkincisi; bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişimdir. Üçüncüsü ise; toplumsal talepler karşısında kamu kesiminin performansının yetersiz kalmasıdır (Yılmaz, O., 2001: 91).

Dünyada kamu mali yönetimi alanında yapılmaya çalışılan reform çabalarının hedefinin şu üç unsuru etkilemek üzere odaklandığı söylenebilir. Bunlar: toplam mali disiplin, stratejik önceliklere göre kaynak dağıtımı ve kullanımı ile kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik ve verimliliğin sağlanmasıdır (Kesik, 2005: 46).

## 2. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş

Orta vadeli harcama sistemine geçmenin bir çok nedenleri bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi gruplandırılabilir.

Yönetimlerin bir sonraki yılla ilgili program ve planlarını kapsayan bütçeleri, yıllık olarak hazırlanmakta idi. Özellikle bir yıldan fazla süren kamu yatırımlarının ve hizmetlerinin yıllık bütçelerde finansmanının gösterilmesi sorunlara yol açmaktaydı. Bu nedenle yönetimlerin uzun vadeli projeksiyon yapmaları engellenmektedir. Ayrıca yönetim değişiklikleri olduğu zamanlarda da bütçe disiplininden sapmalar olmaktaydı. Aynı zamanda özel kesimin de geleceğe ilişkin plan yapmasının önüne geçilmiş olunmakta idi.

Bunun dışında bir yıl için hazırlanan bütçeler, kamusal politikaların kapsamlı bir şekilde belirlenmesi, stratejik önceliklerin bu çerçevede sıralanması ve bu önceliklerin bütçe araçları yoluyla uygulamaya dökülmesinde yetersiz kalmaktadır. Orta vadeli yaklaşımın bütçe sürecinin iyileştirilmesi açısından getirdiği temel faydalardan birisi, yukarıda tanımlanan olumsuzluğun önüne geçecek bir işleyişe, kapsama ve zaman boyutuna sahip olmasıdır. Mesela, kamuda ücretler, borç anapara ve faiz ödemeleri, transfer harcamaları kısa dönemde kolay kolay değişmeyen daha çok orta vadeli harcamalardır. Bu nedenle kamuda daha uzun süreli en azında iki-üç yılı kapsayan planlar yapılabilir ve orta vadeli politikalar oluşturulabilirse ve bütçe ile de disiplin altına alınabilirse çok daha sağlıklı olacağı düşünölmektedir (Arslan, M., 2004: 7).

Bundan dolayı yıllık olarak yapılan bütçeler birden fazla yılı kapsayan bir bütçe disiplinine dönüştürölmüştür. Orta vadeli planlama ile hedeflerin belirlenmesi bütçe kontrollerinin dışına çıkılmasını engellemek açısından önem arz eder (DPT, 2000: 22). Son yıllarda OECD üyesi ölkelerde çok yıllık bütçe uygulaması yaygınlaşmıştır. 1980'li yıllardan itibaren bazı ölkelerde köklü değişiklikler yapılmıştır. Örneğin; İngiltere, Yeni Zellanda, İsveç, Avustralya bunlardan bazılarıdır.

Orta vadeli harcama sistemi, öngörölen bütçe yılı ile onu takip eden iki veya daha fazla yılı kapsamaktadır. Bu sebeple geleceğe yönelik projeksiyon yapma imkanını arttırmaktadır.

### **3. Çağdaş Muhasebe Sisteminin ve Şeffaflığın Önem Kazanması**

Ülkelerin gelişmişlikleri ortaya konulan verilerin kıyaslamasının yapılması ile mümkündür. Bu kıyaslamada ancak sağlıklı veriye ulaşılarak yapılabilir. Bundan dolayı mali sisteme ilişkin verilerin güvenilirliği muhasebe sistemlerinin sağlıklı işlemesi ile elde edilebilecektir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi bu açıdan önemlidir.

#### **a) Tahakkuk Bazlı Muhasebe Sisteminin Önem Kazanması**

Ulusal ekonomide hükümetlerin rolleri arttıkça yönetimin sağlanabilmesi için bilgiye olan ihtiyaç da artmıştır. Ülkelerin birbirleri ile olan ilişkileri de bu bağlamda bilgiye olan ihtiyacı arttırmıştır. Bundan dolayıdır ki, kamu mali yönetimi için gerekli olan bilginin sağlanması ancak yönetim sistemlerinin gelişen koşullara uyum sağlaması ile başarılacaktır.

Tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçiş, ekonomik faaliyetlerin ifadelendirildiği muhasebe kayıt ve işlemlerinin hem özel sektör hem de kamu sektörü için aynı standartlarda oluşturulması gibi çok önemli bir dönüşümü de beraberinde getirmektedir. Bu muhasebe sisteminin uygulanması sonucunda, kamu, mali yılda çıktılar için yapmış olduğu toplam harcamaları görebildiği gibi, sahip olduğu varlıkların değerlemesini de yapabilmektedir. Orta vadeli bir harcama sistemi ile birlikte geleneksel olarak nakit yönetimi esasına dayanan bütçe sürecinden, harcama yönetimine dayalı ve tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçişi de hızlandırmıştır (DPT, 2000: 23).

#### **b) Mali Şeffaflığın Önem Kazanması**

1990'ların sonunda patlak veren Asya krizinin sebepleri arasında ilk sıralarda mevcut ekonomik yapı hakkında yeterli bilginin sağlanamaması gelmektedir. Bu bağlamda piyasaların gerekli şeffaflığa sahip olmaması krizin nedenleri arasında sayılmaktadır. Esas olarak ekonomideki en büyük aktör olan siyasi otoritenin sorgulanması ve incelenmesi odak noktası olarak alınmıştır. Bu açıdan kamunun yapmış olduğu hesap ve işlemlerinde kamuoyuna yeterli bilgiyi sağlayamaması, bu işlemlerden elde edilen verilerin analiz yapmaya elverişli olmaması, piyasa ekonomisinin kurallarının yeterli etkinlikte çalışmasına engel teşkil edecek niteliktedir. (DPT, 2000: 23).

#### **4. Parlamentonun Bütçe Üzerinde Etkinliğinin Arttırılması Çabaları**

Dünya’da çeşitli işbirliği ve organizasyonlar kuran ülkeler kendi aralarında bazı sınırlamalar getirerek mali alanda disiplini sağlamaya çalışmaktadırlar. Bu duruma en iyi örnek Avrupa Birliği içinde “Maasricht Kriterleri” olarak bilinen ve mali hedefleri olan “Avrupa Para Birliği İçin Yakınsama Kıstasları”dır. Burada yasamanın yürütmeyi denetlemesinden söz edilebilir. Tabi buradaki denetleme bütçe açığı ve kamu borçları ile ilgili yasal sınırlamalardan ibarettir. Maastricht Anlaşmasında sözü edilen mali sınırlamalara göre; genel bütçe açığı GSYİH’nın %3 ünü, genel devlet borcunda GSYİH’nın %60 ını geçmemektedir. Bunun yanında pek çok üye ülke bunlara ilave olarak kendine yeni mali kıstaslar da belirlemiştir. Örneklendirmek gerekirse: İngiltere, 1995-1999 döneminde kamu harcamaları düzeyinin sabit tutulmasını daha sonrada bütçe denklğini sağlamak ve kamu kesimini küçültme hedefleri, Almanya ise Maastricht Kriterlerini ele alarak iki Almanya’nın birleşmesinden önceki kamu harcamalarının GSYİH’ya oranına dönmeyi hedeflemişlerdir (DPT, 2000: 23).

Ülkelerin parlamentolarının bütçe sürecindeki etkinliğinin artırılması gayesiyle bazı düzenlemelere gidilmiştir. Örneğin: Almanya, Fransa ve İsveç gibi AB üyesi ülkelerde bütçe belgeleri daha detaylı hale gelmiş, bütçe takvimleri değiştirilmiş, bütçe sürecinde bulunanların rolleri, yetki ve sorumlulukları açıkça tanımlanmış, ihtisaslaşmış komisyonların etkinliği arttırılmış ve bütçe sürecinde mali raporlamaya önem verilmiştir.

Kamuda bütçe sürecinin işleyişini sağlayan kurumların sayısı ve bu kurumların birbirlerine karşı olan güç ve yetkileri bütçe sürecindeki siyasal yapıyla ilintilidir. Bu sebeple bütçe içinde yer alan kurumların karşılıklı ilişkileri, görev ve yetkileri resmi otorite olan yönetimler tarafından düzenlenmektedir (Arın, 1999: 5)

#### **5. Denetimin Ayrı Bir Disiplin Olarak Algılanması**

Denetim uygulamaları dünyada ayrı bir perspektifte değerlendirilmekte ve ayrı bir disiplin olarak ele alınmaktadır. Denetim kendine has standartları ve kuralları olan bir mesleki faaliyet olarak yürütülmektedir. Ayrıca denetim stratejik önceliklere ve yıllık programlara bağlı sürekli ve sistemli bir faaliyettir.

Denetim standartları, denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde önce meslek kuruluşlarınca konulup geliştirilmiş ve daha sonra tek tek yüksek denetim kuruluşları ile

yüksek denetim kuruluşlarının oluşturduğu organizasyonlarda kendi alanlarına özgü standartları kabul etmişlerdir. Bu konuda bazı ülkelerden örnekler sıralanabilir. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları"nı belirlemekte, Kanada'da Yeminli Muhasebeciler Enstitüsünün yayımladığı "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları", İngiltere ve İrlanda'da faaliyet gösteren 6 temel muhasebe kuruluşunun ortaklaşa oluşturduğu İcra Komitesinin düzenlediği denetim standartları bulunmaktadır (DPT, 2000: 24).

Denetim konusunda esas olan, denetim kurumunun bağımsızlığıdır. Aksi halde denetimden söz etmek mümkün değildir. Denetim sisteminin bağımsızlığı yasalarla güvence altına alınmalı ve her türlü dış ve iç müdahalelerden uzak olmalıdır. Kamu mali yönetim sistemindeki kurum ve kuruluşların gelir ve gider işlemlerinin mevzuata uygunluğunun ve verilerin doğruluğunun sağlanması denetimin konusunu teşkil eder.

Dünyada buraya kadar bahsedilen alanlarda gerçekleşen gelişmelere paralel olarak kamu mali yönetim sistemlerinde de gelişmeler yaşanmış ve yaşanmaya devam etmektedir. Ülkeler kendi mali yapılanmalarını ya tamamen değiştirmekte ya da yenilikleri kendi sistemlerine adapte etmektedirler.

## **II. TÜRKİYEDE'Kİ GELİŞMELERDEN KAYNAKLANAN NEDENLER**

Türkiye'de Cumhuriyetin ilanı ile başlayan reform çabaları mali yönetim alanında da devam etmektedir. Mali yönetim alanındaki reformlar, harcama yönetiminde reform, bütçe reformu veya kamu mali yönetimi reformu gibi değişik başlıklar altında yapılmıştır. Türkiye'nin uluslararası organizasyonlara üyeliği ile reform çabaları hızlanmış ve hala devam etmektedir. Özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası ve Avrupa Birliği'ne üyelik süreci gelişmeleri hızlandırmış ve zorunlu hale getirmiştir. Bu tür kuruluş ve birliklerin kamu mali yönetim sistemine etkileri de oldukça fazla olmuştur.

Türkiye'de mali yönetim alanında çıkarılan ilk kanun 1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'dur. Bu kanun bazı değişikliklerle 2004 yılına kadar varlığını korumuştur. 1050 sayılı Kanun mali mevzuatın anayasası olarak da adlandırılmaktadır. Gelişen ve değişen koşullara yeterince uyum sağlayamayan Kanun 24.12.2003 tarihinde tamamen yürürlükten kaldırılmıştır.



Gerek dünyadaki gelişmeler gerekse ülkedeki eksiklikler ve sorunlar Türkiye’de mali alandaki yapılanma gerekliliğini kaçınılmaz hale getirmiştir. Bu sebeple 24.12.2003 tarih ve 25329 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. Ancak 5018 sayılı Kanunun esasa ilişkin maddeleri 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5018 sayılı Kanunun genel gerekçesine bakıldığında mali yönetim alanında reformu gerektiren sebepleri görmek mümkündür. Çalışmanın bu kısmında Türkiye’de kamu mali yönetiminin yapılandırılması gereğini ortaya çıkaran sebepler iç ve dış sebepler olarak sınıflandırılarak incelenmeye çalışılacaktır.

#### A) ULUSLAR ARASI PARA FONU VE AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİNİN ÖNEM KAZANMASI

Türkiye’deki mali yapılanma sürecine dünyadaki gelişmelerin etkisinin çok büyük olduğu söylenebilir. Özellikle çok yıllık bütçeleme, performans yönetimi, devlet muhasebesinde gerçekleşen değişimler, başlıca örneklerdir.

##### **1. Uluslar arası Para Fonu İle İlişkiler**

Türkiye uzun yıllar enflasyon sorunuyla yaşamıştır. Uzun süren enflasyon ortamı ve yaşanan mali ve siyasi krizler sonucunda ülkede borç miktarı da artmıştır. Kamu kesimi bütçesinde meydana gelen açıkları kapatabilmek için uluslararası kuruluşlardan borçlanma yoluna gitmiştir. Türkiye Uluslararası Para Fonu (IMF)’na üye olduğu 1947 yılından beri sürekli kaynak kullanan bir ülke konumundadır. Zaman zaman ortaya çıkan mali krizler sonucunda da ilk başvuru kuruluş IMF olmuştur. Türkiye ödemeler bilançosu dengesinin sağlanamadığı ve dolayısıyla döviz darboğazı ile karşılaştığı dönemlerde ya IMF’nin onayını alarak ya da doğrudan bu kuruluşla yapılan anlaşmalarla ekonomik istikrar programlarını yürürlüğe koymuştur. Stand-by anlaşmalarına başvurularak uygulanan IMF destekli istikrar programlarının dışında kalan tüm istikrar paketlerinde de IMF ile görüşmeler yapılmış ve bu kuruluşun onayı ile ekonomik tedbirler hayata geçirilmiştir. Bu nedenle IMF kaynak kullandırdığı ülkelere bazı ön koşullar öne sürmesi bilinen bir gerçektir. Bu koşulların başında bütçe disiplini, kamu kesiminin küçültülmesi, özelleştirme, sıkı para ve maliye politikaları gelmektedir.

Uluslararası kuruluşlardan kredi kullanan ülkeler periyodik aralıklarla bu kuruluşların yetkilileri tarafından durum analizine tabi tutulmaktadır. Gözden geçirme olarak ta bilinen bu tür değerlendirmelerde ülkelerin mali durumları rapor edilmektedir. Kaynak kullanan ülkeler de IMF'ye vermiş oldukları "Niyet Mektupları" ile uygulamaya koyacakları programları önceden bildirmektedirler.

Türkiye IMF ile yapmış olduğu stand-by anlaşmaları uyarınca, IMF'ye vermiş olduğu niyet mektuplarında<sup>2</sup>; "bütçe hazırlanmasını, uygulanmasını ve kontrolünü kuvvetlendirmek, bütçe işlemlerinin şeffaflığını ve güvenilirliğini arttırmak, vergi sistemini ve vergi idaresini iyileştirmek için önemli değişiklikler gerekeceğini bildirmiştir" (09.12.1999 tarihli IMF'ye verilen Niyet Mektubu). Ayrıca bütçe kapsamının genişletilmesi fonların azaltılması ( toplam 61 olan fon sayısının 2000 yılı Ağustos ayına kadar 45'inin kapatılması) ve bütçe şeffaflığının ve güvenilirliğinin artırılması gerektiği bildirilmiştir. Bütçe dışı fon uygulaması ve kredi garantileri konusunda da çalışmalar yapılması gerektiği açıklanmıştır.

18.12.2000 tarihli niyet mektubunda<sup>3</sup> ise; kamu sektörü için açık borçlanma kuralları ve limitlerini ortaya koyan ve hazinenin devirli kredi (on-lending) ve borç garantilerini de bütçe kapsamına alan "Kamu Finansmanı ve Borç Yönetimi Kanununun" 2001 yılı Haziran ayının sonuna kadar TBMM'ne sunulacağı belirtilmiştir. Ayrıca aynı mektupta devlet birimlerindeki harcama ve maliyetlerin daha iyi takip edilmesini sağlayacak bilgisayarlı muhasebe sistemi uygulamasının tamamlanacağı bildirilmiştir.

03.05.2001 tarihinde IMF'ye verilen Niyet Mektubunda<sup>4</sup> ; "mali yönetim alanında hesap verilebilirliğin arttırılabilmesi için gerekli iyileştirmelerin daha fazla olması gerektiği belirtilmiştir". Bununla birlikte mevcut döner sermaye ve fonların da azaltılacağına altı çizilmiştir.

Bir sonraki yani; 26.01.2001 tarihinde verilen niyet mektubunda<sup>5</sup> ise; "tahakkuk bazlı muhasebe sistemine nasıl geçileceği ile ilgili toplantıların yapıldığından söz edilmiştir". 18.01.2002 tarihli mektupta<sup>6</sup>; "kamu harcamalarının etkinliğinin arttırılması ile kamu hizmetlerinin reforma tabi tutulacağı ve özellikle Birleşmiş Milletler

<sup>2</sup> <http://www.ekutup.dpt.gov.tr> (15.12.2005)

<sup>3</sup> <http://www.ekutup.dpt.gov.tr> (15.12.2005)

<sup>4</sup> <http://www.ekutup.dpt.gov.tr> (15.12.2005)

<sup>5</sup> <http://www.ekutup.dpt.gov.tr> (15.12.2005)

<sup>6</sup> <http://www.ekutup.dpt.gov.tr> (15.12.2005)

standartlarını esas alan “Kamu İhale Kanunu”nun çıkartıldığından söz edilmiştir. Ayrıca mali şeffaflığın artırılmasına yönelik çalışmaların da devam edeceği bildirilmiştir”.

Kamu Mali Yönetimi ve İç Kontrol Kanununun hazırlandığı ve TBMM’ne sunulacağı 19.06.2002 tarihli niyet mektubunda açıklanmıştır. Ayrıca döner sermaye ve fonların azaltılmasına yönelik olarak da niyetin devam ettiği her defasında yinelenmiştir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun çıkarılmasına yönelik adımların atıldığı ise IMF’ye verilen 05.04.2003 tarihli niyet mektubunda görülmektedir. Kanunun çıkarılması için zamana ihtiyaç olduğu ve belirli bir süreci de beraberinde getirdiği belirtilmiştir.

## **2. Türkiye ve Avrupa Birliği Arasındaki İlişkiler**

Türkiye’nin Avrupa Birliği macerası 1959 yılından beri ağır aksak ilerlemektedir. Ancak son birkaç yıldır atılan hızlı adımlar ilişkilerde önemli gelişmeler sağlamıştır. Avrupa Birliği, kuruluşu ve örgütlenme şekli ile gereği olarak uluslar üstü ekonomik ve sosyal bir yapı haline gelmiştir. Bu özelliğinden dolayı ülkelerin iç yönetim sistemleri ve uygulamalarına dolaylı yoldan da olsa müdahale edebilmektedir. Bu sebeple Türkiye de bir aday ülke olduğu için mali yönetim sistemini AB normlarına uydurmak zorunluluğundadır.

Avrupa Birliği’nde özellikle bütçeler üzerine getirilen yasal sınırlamalara örnek “Maasticht Anlaşması”nın mali kriterleri ile belirlenmektedir. Bu kriterlere göre: genel bütçe açığı GSYİH’nın %3’ünü, genel devlet borçları ise %60’ını geçemez. AB üyesi ülkeler bu kurallara uymak maksadıyla bütçelerinde bir dizi reform çabasına girmişlerdir. Arın’ın, (1999: 22) Shand’dan, (1999: 89) aktardığına göre; Bütçe reformlarının ayrılmaz bir parçası olarak bütçe açılarının düşürülmesi, vergileri arttırmak yerine bütçe harcamalarının düşürülmesini ve buna paralel olarak vergileri de sınırlandırmayı hedeflemiştir. Fakat Almanya, Fransa, İtalya, Belçika gibi bazı Avrupa Birliği üyeleri Maasticht Anlaşmasının gereklerini yerine getirebilmek üzere vergilerini arttırmıştır. Japonya da harcama kısıntılarından çok vergileri arttırma yoluna gitmiştir.

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

AB'nin Türkiye ile ilgili 2001 yılı İlerleme Raporunda<sup>7</sup> “Kamu İç Mali Kontrolü” (PIFC) alanında yeterli gelişme sağlanamadığı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol sistemlerindeki zayıflık ve yetersizliklerden söz edilmiştir. Ayrıca “sağlam bir mali yönetim, şeffaflık, kamu kredibilitesi ve performans yönetimi gibi konularda uluslararası kabul görmüş prensiplerin düzenli olarak takip edilmediği, kamu iç kontrol sisteminin uygulamasında, kaçakçılık, yolsuzluk ve ciddi kanunsuzluklara yol açtığı belirtilmiştir”. Bununla birlikte kamu iç mali denetim sisteminin bulunmadığı bütçede yer almayan fonların bulunduğu bu sebeple kamu harcamalarının kontrolünün sağlanamadığına değinilmiştir.

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

Türkiye’de mali yönetim birimlerinin her biri ayrı bir Bakan tarafından yönetilen bir çok birime dağıtılmıştır. Çok sayıda döner sermayeli fon ve kurum bulunmaktadır ve kamu harcama yönetimi etkin değildir şeklinde eksiklikler belirtilmiştir.

Avrupa Birliği 2002 yılı İlerleme Raporu<sup>8</sup> 28. başlığın altında: Türkiye'nin geleneksel kamu yönetim ve kontrol yapıları ile AB'nin uyguladığı kriterler arasında önemli ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılık, yöneticilerin hesap verilebilirliği için ve modern iç denetimin olmamasından ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay'ın çoğu zaman örtüşen ve çatışan işlevlerinde daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır” (AB 2002 Yılı İlerleme Raporu).

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

Raporun genel değerlendirme kısmında; “gelir, gider ve tahminleri içeren bir orta vadeli perspektif bütçe sürecine dahil edilmelidir” şeklinde ifade yer almaktadır. Ayrıca mali raporlama ve istatistikle ilgili olarak da adımlar atılmasına ihtiyaç olduğu

<sup>7</sup> <http://www.ekutup.dpt.gov.tr> (15.12.2005)

<sup>8</sup> <http://www.ekutup.dpt.gov.tr> (15.12.2005)

belirtilmiştir. Özellikle mali raporlamanın zamanında, kapsamlı ve güvenilir olması ve bütçeden sapmaları net olarak teşhis etmesi gerektiği bildirilmiştir.

“Türkiye ile AB ülkelerinin mali yönetim sistemleri arasındaki farklılıkların devam ettiği Türkiye’de tüm harcamacı kamu kurumlarına ilişkin gelir, gider, aktif ve pasiflerin tek bir ulus bütçesinde toplanması gerektiği yinelenmiştir. Sayıştay’ın sorumluluk alanının, özerk kurumlarda dahil olmak üzere tüm genel kamu harcamalarını kapsayacak şekilde genişletilmesi”<sup>9</sup> konusunda görüş bildirilmiştir (AB 2003 Yılı İlerleme Raporu). Ayrıca tüm kamu kurumlarında iç denetim birimlerine de ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir.

2005 yılına ait ilerleme raporunun<sup>10</sup> Mali Kontrol başlıklı 32. faslında, Türk kamu mali yönetimi ve kontrol sistemlerini modern kamu mali yönetim kavramları ve AB uygulamaları ile uyumlu hale getiren “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun 2003 yılında kabul edildiği ancak bütçe icrasıyla ilgili olanlar hariç, 2005 yılında yürürlüğe girmesine rağmen uygulama mevzuatı yeterli olmadığı için işlevsel olmadığından söz edilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu AB müktesebatına uyum için tam olarak yürürlüğe girmeli ve idari yapılar oluşturulmalıdır” denilmiştir. (AB 2005 Yılı İlerleme Raporu)

Fasıl 33: Bu fasıl mali bütçesel hükümleri içermektedir. Buna göre; Türkiye’de verginin toplanması konusunda iyileştirmelerin olması gerektiği, gönüllü vergi ödenmesine riayet edilmesi amacıyla vergi yönetiminin yeniden yapılandırılması hususunda çalışmalara ihtiyaç olduğu belirtilmiştir. Ayrıca “KDV ve gayri safi milli gelir kaynaklarının doğru hesaplanabilmesi için ilave yasal uyuma ihtiyaç vardır” denilmiştir.

Görüldüğü üzere dünyadaki gelişmeler ve uluslararası örgütlerin zorlayıcı etkileri Türkiye’de Mali Yönetim ve Kontrol alanında köklü değişiklikler yapılması zaruretini doğurmuştur. İlerleyen bölümlerde incelenecek olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yukarıda belirttiğimiz dış etmenlerin ve bundan sonraki bölümde incelenecek olan, iç sebepler baz alınarak şekillenmiştir.

---

<sup>9</sup> <http://www.ekutup.dpt.gov.tr> (15.12.2005)

<sup>10</sup> <http://www.ekutup.dpt.gov.tr> (15.12.2005)

## B) TÜRK MALİ SİSTEMİNİN GÜNÜMÜZ İHTİYAÇLARINI KARŞILAYAMAMASI

5018 sayılı Kanunun çıkarılmasına yol açan iç etmenler aslında çok fazla sayıdadır. Ancak konu bütünlüğünün sağlanması için bu etmenler belirli başlıklar altında incelenecektir.

### **1. Muhasebe-i Umumiye Kanununun Türkiye'nin İhtiyaçlarını Karşılayamaması**

Kamu mali yönetiminin anayasası olarak kabul edilen ve 09.06.1927 tarih ve 606 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çağın değişen şartlarının oldukça gerisinde kalmıştır. Zaman içinde küçük değişikliklerle 2003 yılı sonuna kadar varlığını sürdüren Kanun yerini 5018 sayılı KMYK'na bırakmıştır.

Muhasebe-i Umumiye kanununda yer alan düzenlemeler genellikle mali usulle ilgilidir. Mali alanda yer alan yetki ve sorumluluklar ise daha çok idari yapıya bağlı görevler olarak değerlendirilmiştir (Bayar, 2004: 47). Diğer bir ifadeyle sayman, tahakkuk memuru, ita amiri ve diğer görevler bu görevleri yürütenlerin memuriyet unvanlarından ayrışık durumda idi. 1050 sayılı Kanundaki bu yapı münferit mali işlemleri konu etmiş olduğundan çağın gerektirdiği şekilde mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve güvenilir bir raporlama sistemini mümkün kılmamaktaydı. Oysa, 5018 sayılı Kanunla getirilen ilkelerin başında yer alan kamu kaynak kullanımında etkinlik ve verimlilik, hesap verilebilirlik, mali saydamlık, performans yönetimi ve stratejik planlamaya mali hukuktan ziyade yönetim hukukunu ilgilendiren konular olarak bakılmaktadır (Bayar, 2004: 48).

### **2. Kamu İdarelerinin Günün Koşullarına Ayak Uydurmasındaki Güçlükler**

Kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilatlanmalarında meydana gelen değişimler ile bu idarelerin günün koşullarına cevap verememesi önemli bir argüman olarak düşünülebilir. Bunun yanında 1050 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden 1938 yılına kadar tüm devlet birimleri genel ve katma içinde toplanmıştı. Sadece mahalli idare bütçeleri kapsam dışında bırakılmıştı. Zamanla iktisadi devlet teşekkülleri de konsolide bütçe dışına çıkarıldı. İlerleyen yıllarda devlet teşkilatındaki genişleme ve dağınıklık sebebiyle ortaya çıkan kamu idareleri esneklik kazanma gerekçesiyle kendilerini bütçe rejimi ve 1050 sayılı Kanun kapsamı dışına çıkarmanın yollarını

bulmuşlar ve bunlara sürekli yenileri eklenerek (fonlar, döner sermayeler, vakıflar) devlet bütçesini ve bütçe disiplini sekteye uğratmışlardır (Bayar, 2004: 49).

### **3. Devlet Bütçesindeki Sorunlar**

Bu konuda birçok neden sayılabilir. Bunlar özetle şu şekildedir.

#### **a) Bütçedeki Dağınıklık ve Bütçe Kapsamının Dar Olması**

5018 sayılı Kanunun genel gerekçesine bakıldığında: “halen ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunla kurulan kamu tüzel kişiliğine haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Bunlardan sadece genel ve katma bütçeler TBMM 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” denilmiştir (5018 sayılı Kanunun Genel Gerekçesi).

Türk bütçe sisteminin oldukça dağınık ve karmaşık bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Kamunun tüm gelir ve giderleri tek bir bütçe içinde yer almamaktadır. Böylelikle mali yönetim sisteminin ve bütçenin kapsamı dar kalmıştır (Arcagök, 2004: 3).

Hali hazırda uygulanan bütçe sisteminin kapsamını dar olması sonucu, kurumların gelir ve giderleri genel bütçede tam olarak gösterilememektedir. Devletin varlıkları ile ilgili kayıt ve kontrol sisteminin yeterli etkinlikte olmaması, fonlar ve yardım sandıkları yoluyla bütçe dışında zorunlu nitelikte kamusal kaynak transferi yapılması ve bunların bütçe süreci dışında politik ve bürokratik çıkar elde etme çabalarına neden olmaktadır (DPT, 2000: 42).

Kamunun yapmış olduğu faaliyetlerin, toplumun refah ve kalkınma düzeyine etkisinin ölçülmesinde bütçe kapsamının dar oluşu engel teşkil etmektedir<sup>11</sup> (Atiyas ve Sayın, 2005). Ayrıca kullanılan kaynak miktarı da belirlenememektedir. Bu nedenle mevcut bütçeyle uzun vadeli projeksiyonlar yapmakta zorlaşmaktadır. Aynı zamanda kamuda harcama amirlerine geniş yetkiler tanınması sonucunda mali disiplin ve denetim de sağlanamamaktadır.

---

<sup>11</sup> <http://www.tesev.org.tr> (25.02.2005)

Hükümetlerin yapmış oldukları bütçelerde tüm plan ve politikalarını tek bir belge halinde kamuoyuna sunması ve vatandaşlarında kamu maliyesine ilişkin bütün bilgileri burada görebilmesi, bütçenin geniş kapsamlı olması ve özel kesimi de kapsayabilmesi, mali tahminlerin özerk kurumlarca, tercihen kamu dışı kurumlar tarafından yapılması veya değerlendirilmesi, sadece bütçe tahmininin değil harcama ve gelirlerdeki önemli değişikliklerin de etkileri konusunda hükümetin yaptıkları tahminlerin değerlendirmesini yapması saydamlığı arttıran reformlar olarak kabul edilebilir (Arın, 1999: 26).

#### b) Kalkınma Planları İle Bütçe Arasında Sıkı Bir Bağ Kurulamaması

Türkiye’de beş yılda bir hazırlanan kalkınma planları yapılırken gereken özen gösterilmemektedir. Şöyle ki; kalkınma planlarına anayasal zorunluluk nedeniyle yapılması gerekli birer olgu olarak bakılmaktadır (Konukman ve Oyan, 2000: 170). Planlar sadece IMF ve Dünya Bankasına karşı yapılmış göstermelik uygulamaların ötesine geçememiştir.

Halbuki, bütçenin kalkınma planları ve yıllık programlarla uyumlu olarak hazırlanması gerekir. Çünkü; bütçeler kalkınma planının idari nitelikte olan son derece önemli bir aracıdır.

1980’li yıllardan sonra hazırlanan bütçe çağrı metinleri incelendiğinde kalkınma planları ile bütçeler arasındaki bağın zayıfladığı açıkça görülmektedir (Konukman ve Oyan, 2000: 170). Teorik olarak bütçeden önce yıllık programların yapılması gerekir. Çünkü bütçe büyüklükleri yıllık programlara göre yapılır. Ne var ki, özellikle 1980’li yıllardan beri uygulamada bütçelerin yıllık programdan önce hazırlandığı görülmektedir. “Bu sebeple yıllık programlarla bütçelerin bağlantısı sadece görünüşte kalmıştır. Kalkınma planları ile bütçelerin arasındaki bağın kopuk olması nedeniyle bütçelerin plan ve programlarda öngörülen hedefleri gerçekleştirmesi olanaksız hale gelmiştir. Böylece bütçeler stratejik karar alma aracı olmaktan çıkmıştır” (Arcagök, 2004: 4). Aslında bütçeleme politikaya bağlı bir süreçtir. Etkin bir karar verme süreci, politika yapma ve planlama ile bütçeleme bağının kurulmasını sağlamalı ve bunların



kullanılabilir kaynak seviyesi ve öncelikler tarafından sınırlanmasını beraberinde getirmelidir<sup>12</sup> (BÜMKO, 2005: 78).

Uygulamada ortaya çıkan sorunların giderilmesine yönelik olarak yeni bir düzenleme yapılması ihtiyacı doğmuştur. Bu amaçla, kamuda politika oluşturulması kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulması orta vadeli bir harcama sistemine geçiş ve uzun vadeli bütçeler hazırlamak suretiyle karar alma sürecinde etkinlik ve verimlilik artırılabilir. ( DPT, 2000: 28)

### c) Bütçe Süreci, Yapısı ve Bütçe Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar

Türkiye’de bütçe hazırlama sürecinde bazı aksaklıklar yaşandığı görülmektedir. Bu aksaklıklar genel olarak şu şekilde özetlenebilir:

Bütçenin kapsamı dar olduğundan kurumların bütçe tekliflerinde tüm gelir ve giderlerini ve bu kaynaklardan elde edilen çıktıyı ölçmek oldukça zor olmaktadır. Ayrıca mevcut bütçe sistemi her ne kadar program bütçe sistemi olsa da, uygulamada klasik bütçe sisteminden pek de farklı görünmemektedir. Harcamacı kuruluşlar bütçelerini hazırlarken kuruluşun amaçlarını ve uygulayacağı politikaları ortaya koyan kapsamlı bir değerlendirme yapmamaktadırlar. Bununla birlikte harcamacı kuruluşlarla merkezi kuruluşlar arasındaki bütçe görüşmeleri sırasında kuruluşların bütçe tavanlarının ne olacağı da bilinmemektedir (DPT, 2000: 50). Aynı zamanda harcamacı kuruluşlar bütçe hazırlık aşamalarında bir önceki yılın bütçesini baz alarak her yıl belli oranda artış yapmayı alışkanlık haline getirmişlerdir.

Klasik bütçe sisteminden program bütçe sistemine geçişte gerekli altyapı ve sisteme ilişkin yeterince bilgilendirilmiş uygulayıcıların olmaması ve sistemin amacının tam olarak kavranamaması sebebiyle program bütçe sistemine teorideki geçiş pratikte mümkün olmamıştır.

Bu nedenle 5018 sayılı Kanunun genel gerekçesinde; bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması amacıyla, bütçe hazırlama çalışmalarına daha erken başlanılacağı , kamu idarelerinin bütçeleri üzerinde daha ayrıntılı hazırlık ve sağlıklı tahmin yapması sağlanmakta ve çok yıllık bütçeleme sistemine geçileceği belirtilmektedir.

---

<sup>12</sup> BÜMKO, “Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme”, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 29/30 Haziran 2005, Ankara, <http://www.bumko.gov.tr> 10.10.2005

#### d) Bütçenin Kodlama Yapısından Kaynaklanan Problemler

Bütçe kodlaması, kamu faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçları hakkında doğru ve zamanında bilgi almayı sağlar. Bu açıdan bütçe kodlaması, devletin tüm mali işlemleri ve politikalarını kapsamalıdır. Bundan dolayıdır ki kodlama sayesinde, devletin faaliyetlerinin sonuçlarını ölçmek, izlemek, analiz etmek, ülkeler ve dönemler arası karşılaştırmalar yapmak olanaklı hale gelecektir. (DPT, 2000: 72).

8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporunda bütçe kodlamasından kaynaklanan temel problemler şu şekilde sıralanmıştır:

**i-Sınıflandırma Problemleri:** Sınıflandırma sistematığının kaybedildiği, kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kodlar arası geçişler olduğu , sınıflandırmanın taşınması gereken standartları taşımadığı, sınıflandırmanın, ekonomik mali ve idari gelişmeler ile mali mevzuat değişikliklerine ayak uyduramadığı belirtilmiştir.

**ii-Kod Yapısı Problemleri:** Kod yapısı sağlıklı bilgi sağlayacak nitelikte değildir. İçerisinde fonksiyonel ve ekonomik kodlar iç içe yer almaktadır. Kod büyüklükleri sınıflandırma ile uyumlu düzenlenememiştir. Örneğin; 999 adet harcama kalemi oluşturmak mümkün iken yalnızca 10 adet harcama kalemi kullanılmaktadır. Ayrıca kurumsal kodlama da oldukça yetersizdir.

**iii-Uygulama Problemleri:** Fonksiyonel kodlamada ortak kod kullanımı yoktur. Aynı kodlar değişik kurumlarda değişik hizmet programlarını ifade etmektedir. Kodların kullanımı zaman içinde giderek daralmıştır. Mali mevzuatın oluşturulmasında kodlama ve sınıflandırma standartları korunamamıştır. Ayrıca hizmet ve maliyet analizleme yöntemleri giderek zaafa uğramıştır.

**iv-Altyapı Problemleri:** Teknik altyapı ortaya çıkan ihtiyaçlara uygun olarak geliştirilememiştir. Özellikle teknolojik gelişme ihtiyacın oldukça gerisinde kalmıştır. Yeterli sayıda nitelikli personel istihdamını sağlamak mümkün olmamıştır. Merkezi bütçe birimleri, iş ve yetki merkezileştirilmesi ve analizler yapılması yerine rutin işler üzerinde yoğunlaşmıştır. Zaman içinde ortaya çıkan ihtiyaçlar için geliştirilen çözümler sistematığı bozmuştur. Hizmet maliyet analizlerine ilişkin yöntemler giderek zaafa uğramıştır.

e) Bütçe Uygulamaları Hakkında Zamanında ve Net Bilgi Elde Edilememesi

1050 sayılı Kanunun eleştirilen yönlerinden biri de, kamuoyuna ve mali yönetime istenilen bilgileri zamanında ve yeterli güvenilirlikte ve açıklıkta sunabilecek muhasebe sistemine ve bütçe sınıflandırmasına imkan verememiş olmasıydı (Çolak, 2005a: 32). Özellikle kamuoyunun, devletin icraatlarından gelir ve giderlerinden bihaber olması bütçe üzerinde kamuoyunun denetimini engellemekteydi. Bütçe gerçekleştirmeleri ile ilgili verilerin doğru ve zamanında elde edilememesi karar alıcılar açısından da sorun oluşturmaktaydı. Bu amaçla 5018 sayılı KMYK'nun genel gerekçesinde; "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" denilmiştir. Öte yandan kurumların bütçelerinde meydana gelen değişiklikleri yıl içinde izlemeleri ve mevcut mali durumlarının tespitini yapmaları oldukça güç bir durum arz etmekte idi. Bu sebeple yeni bir bütçe sınıflandırma ve muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmuştur.

f) Bütçenin Stratejik Karar Alma ve Orta Vadeli Hedefleri Gerçekleştirmeye Olanak Tanımaması

Türkiye'de bütçeler bir mali yılı kapsayacak şekilde hazırlanmaktadır. Tüm mali işlemler bir yıllık süreç baz alınarak tasarlanmaktadır. Bütçenin kısa vadeli olması neticesinde bir yıldan uzun süren işlemlerin bütçede gösterilmesinde sorunlar yaşanmaktaydı. Ayrıca kısa süreli bütçelerle orta vadeli plan yapmak ve stratejik kararlar almakta mümkün görünmemektedir. Türkiye'de program bütçe sisteminin tam olarak uygulanamaması sonucunda kamuda performans kriterleri de oluşturulamamıştı. Program bütçe sisteminin uygulanması için gerekli dinamik yapı da mevcut değildi.

Ülkelerin ekonomik istikrarını ve geleceğe yönelik planlarını görebilmek için orta ve uzun vadeli bir harcama sistemi kaçınılmazdır. Özel kesim kamuyu yakından izlediği için devletin geleceğe yönelik plan ve programlarının vadesi ve öngörülerini özel kesim için yol gösterici olacaktır. Bu bağlamda stratejik planların hazırlanması politik karar alma süreçlerini de yönlendirecektir.

Birçok gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de bütçeleme sürecinde yaşanan temel sorun stratejik kararların pek önemsenmemesidir. Stratejik kuralların

belirlenmemiş olup, bütçe uygulaması katı ve merkeziyetçidir. Stratejik karar alma sürecinin zayıf olmasının nedeni de, politika yapma sürecinin değişik kamu idareleri arasında dağılmasıdır (BÜMKO, 2005: 77).

Bu bağlamda stratejik yönetimin etkinliği açısından, etkin bir organizasyona ve çok yıllık bir bütçeleme sistemine gereksinim vardır. Bilindiği üzere çok yıllık bütçeleme, orta vadeli harcama sisteminin özünü oluşturmaktadır. Özellikle Dünya Bankası ve OECD, tarafından üzerinde önemle durulmaktadır. “Son yıllarda bütçelemede girdi (para, insan, muhasebe) odaklılıktan, çıktı-sonuç odaklı sisteme geçiş hızlanmıştır. Bu açıdan yeni kamu yönetimi anlayışında yöneticilerin nasıl yaptıklarından çok ne yaptıkları daha önemlidir” (Blöndal, 2003: 18). Bu yüzden orta vadeli harcama sistemi, yöneticileri stratejik önceliklere ve kaynak miktarına göre harcama yapmak zorunda bırakmaktadır.

#### g) Parlamentonun Bütçe Üzerindeki Etkinliğinin Yetersiz Kalması

Yürütme organı olan hükümetler yasama organının içinden seçilmektedir. Bu nedenle yürütme yasamaya karşı sorumlu olmaktadır. Yasama organı olan TBMM yürütme organını bütçeleme sürecinde farklı şekillerde denetlemektedir. Örneğin: gensoru, soru, genel görüşme, meclis araştırması, meclis soruşturması ve güvenoyu şeklinde. Ayrıca dolaylı olarak da kamu gelir ve giderlerini, devletin mallarını, borçlarını ise Sayıştay denetimi yoluyla gerçekleştirilmektedir. TBMM çeşitli araştırma ve inceleme komisyonları kurmak suretiyle de denetleme görevini yapmaktadır. Mesela; KİT Komisyonu, Meclis Hesapları inceleme Komisyonu gibi.

Türkiye’de bütçe kanunları metinleri incelendiğinde, parlamentoların bütçe üzerindeki çoğu yetkisinin yürütme organlarına bırakılmış olduğu görülecektir. Falay’ın, (1999: 39), Erginay’dan, (1978: 17) aktardığına göre; Yasama organları artık bütçe konusunda hükümet karşısında adeta yetkisiz olarak, kendisine verilen metni, aynen kabul etmek durumuna düşmektedir.

Zamanla bütçe kapsamının daralması sebebiyle yürütme organına hesabı sorulamayacak harcama alanları ortaya çıkmıştır. Bütçe kapsamı dışında rant alanları oluşturulmuştur. İlginçtir ki, mecliste genellikle gider bütçesine yönelik tartışmalar yaşanmaktadır. Yani nereye ne kadar harcanacağı, ne kadar borçlanılacağı daha çok gündemdedir. Fakat gelir bütçesi üzerinde farklı öngörüler hazırlanamamaktadır.

DPT'nin, (2000: 93), Ekzen'den, (1999: 83) aktardığına göre; “Uzun yıllardır uygulanan ve uygulamaya devam eden “iç borçlanma” Cumhuriyet Anayasalarının Meclise verdiği bütçe hakkı”nın yasal zorunluluğa rağmen yürütmeye devrine ve sorumsuz bir kamu harcaması genişlemesine neden olmuştur. Özellikle 1982 Anayasasının yürürlüğe girmesinden bu yana kesin hesap tasarıları üzerinde parlamenterler herhangi bir yorumda bulunma gereği hissetmemişlerdir. Çünkü kesin hesaplar sadece onaylanması gereken kanun tasarıları olarak görülmektedir.

Parlamentoda bütçe komisyonlarının ve meclis tartışmalarının etkinliğinin düşük olmasının önemli bir nedenini bütçe bilgilerinin yeterli netlikte ve doğrulukta olmaması ve komisyonun bütçeyi yeteri kadar inceleyememiş olmasıdır (Arın, 1999: 25). Mali raporlama sistemi yeterli açıklıkta ve anlaşılır olmadığından dolayı Mecliste tartışma oluşturmak için gerekli bilgiler sağlanamamakta Meclisin etkinliği de yetersiz kalmaktadır.

#### h) Bütçenin Muhasebe ve Raporlama Sürecinde Karşılaşılan Problemler

Türkiye’de bütçe odaklı bir muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Bu nedenle sadece bütçede yer alan işlemler kayıt altına alınmakta, bütçe dışında yer alan kamusal faaliyetler ise muhasebeleştirilememektedir. Bunun yanında mevcut muhasebe sistemi nakit esasına dayanan bir sistem olduğundan, kamu tarafından alınmış bir mal veya hizmet borç gerçekleştiğinde değil, borç ödendiğinde gider kaydı yapılarak kayıt altına alınmaktadır. Böyle bir durumda da devletin giderleri ve sorumlulukları hakkında net ve doğru bilgi elde edilememektedir. Sonuçta da kamuda gelir-gider dengesini kurmak zorlaşmaktadır. Ayrıca devlette kullanılmakta olan muhasebe sistemi “muhasebenin sürekliliği ilkesi”ne aykırı olarak sadece ait olunan yılla sınırlı kalmaktadır.

Mevcut muhasebe sisteminin genel bütçeli idareler ile katma bütçeli kuruluşları kapsamaması, bunların dışında kalan kurumların kendi özel muhasebe sistemlerini oluşturması sonucunu doğurmuştur. Böylelikle de kurumların muhasebe sistemleri arasında farklılıklar oluşmuştur (DPT, 2000: 69). Devlet muhasebesi yönetmeliği genel bütçeli idareler ile katma bütçeli idareleri kapsamaktadır. Halbuki belediyeler, özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi kurum bütçeleri genel bütçede yer almamaktadır. Bu durumda da ekonomik planlama ve politika oluşturmak

zorlaşmaktadır. Yarı mali nitelikli işlemlerin çoğu da muhasebe kayıtlarında yer alamamıştır. Dolayısıyla yarı mali işlemlerin raporlanması da mümkün olamamıştır.

#### **4. Mali Yönetimde İyi Yönetişim ve Saydamlığın Olmaması**

Son yıllarda devletin fonksiyonları ve ekonomideki rolü konusunda yeni yapılanmalar hız kazanmıştır. Yeniden yapılanma süreçleri “good governance” Türkçe’deki karşılığı “iyi yönetim” başlığı altında şekillenmektedir. İyi yönetişimin temel unsurları şeffaflık, sorumluluk, etkinlik, eşitlik, hesap verilebilirlik, hukukun üstünlüğü ve demokrasidir.

Saydamlık ise, devletin hedeflerini ve bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve dbu politikaların sonucunu görebilmek için gereken bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır<sup>13</sup> (Yılmazcan, 2005: 1). Mali saydamlık kavramından anlaşılması gereken ise devletin kaynaklarının nerede, nasıl, ne şekilde, ne kadar ve kimler tarafından kullanıldığının kamuoyunca bilinmesidir.

Kamu mali yönetiminde mali şeffaflıktan beklenenlerin başında; güvenilirliğin tesisi ile borçlanma maliyetlerini mümkün olduğunca düşürülmesi, vatandaşların eksiksiz ve doğru olarak bilgilendirilmesi sonucunda da makroekonomik politikalara kamuoyu desteğinin sağlanması gelmektedir (Karakaş, 2000: 19). “Türkiye’de sık sık yaşanan mali krizler (özellikle 1994 ve 2001 krizleri) ile 1997 Asya ve 1999 Rusya krizlerinin önde gelen sebeplerinden birisi de sermaye piyasalarının liberalleşmesi ile birlikte ekonomilerin bu gelişmeler karşısında yeterli saydamlığa erişmemesinden dolayı zamanında önlemler alınmamıştır” (Yılmazcan, 2005: 1).

5018 sayılı KMYK’nun genel gerekçesinde “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”<sup>14</sup> (5018 sayılı Kanunun Genel Gerekçesi). Türkiye’de etkin olarak işleyen bir hesap verme mekanizması ve mali yönetim alanında şeffaflık ilkelerinin olmayışı bu alanda reform yapmayı da gerekli kılmıştır.

<sup>13</sup> Dilek YILMAZCAN, “Mali Saydamlık Kavramı”, [http://www.mc-med.org/NewActivities/Transparency/Doc/mali\\_saydamlık.doc](http://www.mc-med.org/NewActivities/Transparency/Doc/mali_saydamlık.doc) (16.12.2005)

<sup>14</sup> 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Genel Gerekçesi

## **5. Kamu Kaynaklarının Kullanımında Etkinlik ve Verimlilik Anlayışının Olmaması**

Genel anlamda etkinlik ve verimlilikten söz edebilmek için belirli bir hedef ve kriterin olması gerekmektedir. Bu kriter de performans ile belirlenmektedir. Performans; “hizmetin yerine getirilmesi için harcanan para miktarı, çalışma saatleri toplamı gibi girdi göstergeleri, bir hizmeti yerine getirmek yada ürünü üretmek için harcanan çaba miktarını gösteren iş yükü ölçümleri gibi çıktı göstergeleri ve çıktı veya sonucun birim başına maliyetini ölçen verimlilik ve maliyet etkinliği göstergeleri ile ifade edilmektedir” (Arslan, A., 2002: 30).

Türkiye’de bu tür bir ölçüm sistemi kamuda tam olarak yerleştirilememiştir. Özellikle bu tür sistemlerin bütçeye uygulanması sistemin en önemli adımıdır. Türk bütçe sisteminin performans kriterlerine göre işletilmemesi geçmişten günümüze kamuda etkinsizlik, savurganlık ve verimsizliği teşvik etmiştir. Etkinlik ve verimlilik arka planda kalmış mevzuata uygunluk ve prosedürlere uygunluk ön plana çıkmıştır (Arcagök, 2004: 4).

Sınırlı kaynaklarla gitgide artan kamu hizmeti miktarına bağlı olarak, kaynakların daha akılcı ve rasyonel olarak kullanılması gerekmektedir. Bur durum hükümetleri geleneksel yönetim anlayışlarını terk ederek yerlerine daha verimli, etkin ve yenilikçi yönetim yaklaşımları bulma arayışına itmiştir. Bundan dolayıdır ki, vatandaşın kamu hizmetlerine olan talebinin çeşitliliği ve içeriği ile bu talebi karşılayacak kaynağın bulunması arasında giderek artan bir çelişki (vatandaşların ödemeye razı olduğu az vergiye kıyasla daha çok ve daha nitelikli hizmet talebi çelişkisini ve madalyonun tersinden, kamu kurumlarının elde ettikleri sınırlı gelire oranla daha çok ve daha nitelikli hizmet üretme zorunlulukları çelişkisini) oluşturmaktadır. Bu sorunu aşabilmek için, kamu kurum ve kuruluşları verimlilik ve kaliteyi daha ön planda tutma gereksinimi hissetmişler ve bu maksatla köklü reformlara girişmişlerdir (Gönen, 2000: 227-228).

## **6. Kamu Gelir ve Giderlerinin Denetiminin Yetersiz Olması**

Türk kamu mali yönetiminde asıl denetim organları Maliye Bakanlığı ve Sayıştay’dır. Diğer denetim organları ise<sup>15</sup> daha çok idari teftiş, soruşturma ve inceleme

---

<sup>15</sup> Kurumların Kendi Bünyelerinde Oluşturduğu İç Mali Denetim Birimleri gibi

yapmaktadırlar. Sayıştay Meclis adına ve bağımsız olarak devletin gelirleri, giderleri ve mallarını denetler. Ayrıca yargılama yoluyla da sorumluların hesap ve işlemlerini hükme bağlamaktadır.

Sayıştay yasalara dayanan yetkileri çerçevesinde gerekli inceleme ve denetlemeleri sonucunda “Genel Uygunluk Bildirimleri” hazırlamaktadır. Sayıştay tarafından hazırlanan bu raporların amacı; kamu hesaplarının denk olup olmadığı, kontrol ve denetimlerin etkili olup olmadığı, kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimlilik ilkelerine uyulup uyulmadığı konularında bilgi ve görüş sağlamaktır. Fakat, Sayıştay'ın 1994 ve 1995 yılı Genel Uygunluk Bildirimlerinde, Maliye Bakanlığı'nca ödenek üstü harcamalara ek ödenek verilmesinin uygun olmadığı belirtilmesine rağmen, TBMM ilgili kesin hesapları yine de onaylayarak çelişkiye mahal vermiştir (Konukman ve Oyan, 2000: 170-171)

Zamanla mali sistemin genişlemesi ile bütçe kapsamı daralmış ve çoğu kurumlar Sayıştay denetimi dışında kalmıştır. Özellikle bütçe dışı fon uygulamaları, döner sermayeler gibi farklı alanlardan gelir elde eden ve farklı alanlara harcama yapan kendi özel bütçeleri olan kuruluşların denetiminde aksaklıklar meydana gelmiştir. Denetimden kaynaklanan sorunlar nedeniyle yolsuzlukların artması, görevin kötüye kullanılması, rüşvet vb. olayların artması kamuda denetim sisteminin yapılandırılması ihtiyacını doğurmuştur.

### **7. Kamu Harcama Sürecinde Yetki-Sorumluluk Dengesinin Kurulamaması**

1050 sayılı Kanunda harcama sürecindeki görevlilere bazı yetki ve sorumluluklar da yüklenmiştir. Örneğin: tahakkuk memurları düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan, bütçe ödeneklerinin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderin gerçek ihtiyaç karşılığı olmasından ve programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden sorumludurlar (1050, 13. madde 22/a).

Saymanlar düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan başka, aldıkları ve elden çıkardıkları nakit ve mallardan ve görevlerine ilişkin her türlü işlemlerden sorumludurlar (md.13-14). İta amirlerinin sorumluluğu ise saymanların kanuna aykırı olduğunu ileri sürerek ödemedi kaçındıkları hususlarda yazılı olarak sorumluluk üstlenmeleri durumunda söz konusudur.

Harcama sürecinde yer alan görevlilerin genel hükümlere göre idari, mali ve cezai sorumlulukları vardır. Bununla birlikte Sayıştay'a hesap verme görevi saymanlara



ait olup fazla ve yersiz ödemelerden de kusursuz sorumluluk bağlamında saymanlar ve tahakkuk memurları birlikte sorumlu tutulmaktadır (Üçbaş, 2004: 43). Ancak ita amirleri yukarıdaki bahsedildiği gibi sorumluluk almışlarsa bu kez sorumluluk ita amirine geçmektedir. Burada ortaya çıkan problem, “Sayıştay’a karşı bir kusursuz sorumluluğun olması ve saymanların her türlü hal ve şartta tüm fazla ve yersiz ödemelerden sorumlu tutulmalarıdır. Hal böyle olunca kurumlar da inisiyatif kullanamaz hale gelmekte, yetkililer değişen koşullara ayak uyduramamaktadırlar. Sonuçta da, kurumlar adeta mevzuatı uygulayarak ve uygulamada keyfiliğe ve hatta bazen de suistimale yönelmişlerdir (Kızılkaya, 2003: 34).

Bu sebeple kamuda yetki ve sorumluluklar kamusal hizmetin üretilmesi aşamasında açık olarak tanımlanmalı ve bu perspektife dayanan bir hesap verme sorumluluğu mekanizması geliştirilmelidir (DPT, 2000: 34). Bütçenin uygulanması aşamasında hizmetin asıl kullanıcısı olan alt birimlerin bütçeye katkısı sağlanamamaktadır. Ayrıca yetki devrinin rasyonel olarak gerçekleştirilemediği de gözlenmektedir. Örneğin; ilçelerde tarımsal hizmetleri yürütmekle sorumlu olan İlçe Tarım Müdürlüğünün ita amirliği yetkisi ilçe tarım müdürüne değil kaymakama verilmektedir. 5018 sayılı Kanununun genel gerekçesinde “kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta ve yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır” denilmiştir.

## **8. Harcama Sürecinde Katı Ön Kontrol ve Vize Uygulamalarının Olması**

Mevcut uygulamada harcama öncesindeki kontrol süreci şu şekildedir: Ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak mali kararların mali kontrol yetkilisi tarafından vizeye tabi tutulması şeklindedir<sup>16</sup> (1050 sayılı Kanun, md.58). “Uygulamaya göre ödenek ve kadro dağıtımları ile sözleşme ve bağitlar Sayıştay’ca, gider taahhütleri, bazı personel istihkakları ve tazminatlara ilişkin cetveller, harcama programları, avans ve kredi işlemleri Maliye Bakanlığı adına Maliye Başkanlıkları, Bütçe Dairesi Başkanlıkları ve saymanlıklar tarafından harcama öncesi kontrole tabi tutulmakta idi” (Bayar, 2004: 57).

---

<sup>16</sup> 26.05.1927 Tarih, 606 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan ve 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

Bu sürecin uzun olmasının bürokrasiyi ve prosedürleri uzatması neticesinde kamuda hizmetlerin yerine getirilmesi gecikmekte, zaman ve kaynak israfına yol açmaktaydı. Diğer yandan idareler de bütçe dışı kaynaklara yönelmekteydi. Sonuçta da bütçede hizmetler ile maliyet ilişkisi ortaya konulamamaktaydı (Arcagök, 2004: 4).

5018 sayılı Kanunun genel gerekçesine göre; Sayıştay'ın harcama öncesi vize tescil işlemlerinin kaldırılması ve konunun uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi, Maliye Bakanlığınca yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize işleminin ise yönetsel sorumluluk ve mali kontrol yetkisinin paylaşılması ilkesi çerçevesinde kamu idarelerine bırakılacağı belirtilmektedir.

Buraya kadar açıklanmaya çalışılan faktörler neticesinde Türkiye'de yeni bir mali yönetim sistemine olan ihtiyaç öncelikli bir konu haline gelmiştir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU İLE GETİRİLEN YENİ DÜZENLEMELER

#### **I. KANUNUN GENEL GEREKÇESİ VE AMACI**

5018 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeleri incelemeyen önce Kanun gerekçesi, amacı ve kanunun kapsamı konusunda getirilen hükümler açıklanacaktır.

##### **A) KANUNUN GENEL GEREKÇESİ**

1927 yılında çıkarılan 150 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Türk kamu mali yönetiminin temel kanunu niteliğindedir. İlerleyen zaman içinde kamunun fonksiyonları, görevleri ve teşkilatlanmalarında önemli değişiklikler meydana geldi. Aynı zamanda dünyada da kamu mali yönetim alanında hızlı gelişmeler yaşandı. Tüm bu gelişmeler artık Türkiye’de yeni ve modern bir mali yönetim sistemine olan ihtiyacı doğurmuştur. Bu sebeple 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Kanunun genel gerekçesine bakıldığında “kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamaması, bazı mali işlemlerin bütçede yer almaması, bütçe uygulamalarının mali yılla sınırlı olması ve çok yıllık bütçeleme sisteminin olmaması sistemin başlıca eksiklikleri olarak ön plana çıkmaktadır” denilmiştir (5018 sayılı Kanunun Genel Gerekçesi). Ayrıca mevcut muhasebe sistemi ve bütçe sınıflandırma sisteminin devletin gelir ve giderlerini tam olarak yansıtmadığı da belirtilmiştir. 5018 sayılı Kanunla mevcut sisteminin değiştirilerek daha etkin olan “Ulusal Program ve Politika Belgesi”nde de yer aldığı gibi uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi oluşturulması amaçlanmıştır. Ayrıca bütçe kapsamının genişletilmesi ile de mali saydamlığın sağlanması, bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, kamu harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, bütçenin hazırlanması ve uygulanması

sürecinde etkinliğin artırılması hedeflenmiştir. Bunun yanında etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulması öngörülmüştür.

Çağdaş bir kamu yönetim sisteminin taşıması gereken özellikleri ise şu şekilde sıralanabilir:

- Katılımcı ve paylaşımcı bir anlayışa sahip olmalı,
- Proaktif ve gelecek yönelimli bir bakışı esas almalı,
- Girdi odaklı olmaktan çok, sonuç ve hedef odaklı olmaya yönelmeli,
- Kendine odaklı olmak yerine vatandaş odaklı olmayı hedeflemeli,
- Kamu yönetimi ise şeffaf ve katılımcı olmalı, düşük maliyetle çalışmalı, etkili olmalı, insan haklarına dayalı olmalı, belirsizliği ve ayrımcılığı azaltmalı ve hukuka dayanmalıdır (Çobanoğlu, 2004: 37).

## B) KANUNUN AMACI VE KAPSAMI

Kanunun kapsamına yönelik bir takım yenilikler oluşturulmuştur. Mümkün mertebe kapsam dışında kamu kurum ve kuruluşu bırakılmamaya çalışılmıştır.

### 1. Kanunun Amacı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun amacı kanunun 1. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

*“Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir”.*

Kanunun düzenlenme amacına bakıldığında, kamunun mali işlem ve eylemleri ile ilgili doğru güvenilir ve kapsamlı bir çerçeve oluşturmak olduğu görülmektedir (Saraç, 2005: 127). 5018 sayılı Kanunda dikkati çeken diğer bir nokta ise, 1050 sayılı Kanundan farklı olarak mali yönetim konusunda da düzenlemeler getirmiş olmasıdır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu esas olarak mali usul ile ilgili düzenlemelere yer vermişti mali yetki ve sorumluluklar ise idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmakta idi (Bayar, 2004: 47). Ayrıca 5018 sayılı Kanunda 1050 sayılı Kanunda yer almayan mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve raporlama işlevleri de yer

almaktadır. Böylece de mali nitelikli işlevlerin tamamlayıcısı olan bu uygulamalarla mali yönetim konusu da kapsama dahil edilmiş görünmektedir.

## **2. Kamu Mali Yönetimi Kanununun Kapsamı**

Kanunun kapsamına ilişkin düzenlemeler 2 inci maddede yapılmıştır. 5018 sayılı Kanunun 2 inci maddesine göre:

*“Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar.*

*Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir.*

*Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanunun sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 43, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68 ve 76 ncı maddelerine tâbidir”.*

Madde metninden anlaşıldığı üzere uluslararası standartlar göz önünde bulundurularak kanun kapsamı genel idare olarak öngörülmektedir. Genel bütçe kapsamındaki idareler, özel bütçe kapsamındaki idareler, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının mali yönetim ve kontrol işlevleri kanunun kapsamına dahil edilmiştir (Bkz. Ek.1). 1050 sayılı Kanunun en önemli eksikliklerinden olan mevzuat eksikliği sebebiyle kanunun tüm kamu kesimini kapsamaması veya kanun kapsamına dahil edilmekle birlikte mali yapıya adapte olmadan ilave bir unsur olarak bir takım oluşumlara izin verilmiştir (Tosun, 2003: 19).

5018 sayılı Kanunda mali sistemde yer alan tüm yapılanmalar belli bir standarda kavuşturulmuş ve düzenlenmiştir. Kanunda bazı istisnalar olmakla birlikte kanunun kapsamı oldukça geniş tutulmuş ve uluslararası standartlara ve yaklaşımlara uygun olarak kanunun kapsamı genel bütçe kapsamındaki idareler, özel bütçe kapsamındaki idareler, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri şeklinde düzenlenmiştir (Çolak, 2005a: 2). Görüldüğü üzere Kamu İktisadi Teşekkülleri ve kamuya ait şirketler hariç tüm kamu idareleri kanun kapsamına alınmıştır. Böylelikle de mali yönetimde standart ve uygulama birliğinin sağlanmasına da katkıda bulunulacaktır.

Bilindiği üzere bu yapılanma 1050 sayılı Kanunda genel bütçe, katma bütçe ve mahalli idare bütçeleri şeklinde düzenlenmişti. Esasında 1050 sayılı Kanun mevcut idari yapıyı esas almış ve mali sistemi de bu yapıyla uyumlu bir şekilde düzenlemiştir (Bayar, 2004: 49).

Muhasebe-i Umumiye Kanununda genel bütçeye dahil kurumlar, tek devlet tüzel kişiliğine dahil yasama ve yargı kurumları ile bakanlıklar ve teşkilat itibariyle bir bakanlığa bağlı olmakla birlikte ödenekleri ayrı bir bölüm oluşturan genel idarelerden oluşmaktadır. Katma bütçeli idareler ise, tek devlet tüzel kişiliği içinde yer almayan, her biri ayrı tüzel kişilik sahibi bağımsız idarelerden oluşmaktadır. Bu kurumlar kendilerine özel bütçelere sahiptirler. Bu sebeple ayrı bir muhasebeleri, gelir ve giderleri bulunmaktadır. Ayrıca özel bir de hukuki yapılanmaları mevcuttur.

Yürürlükten kalkan 1050 sayılı Kanun Anayasanın 126. ve 127. maddelerinde de belirtildiği üzere merkezi yönetim ve yerinden yönetim ilkesine göre, merkezi yönetime dahil idareler genel bütçede, hizmet yerinden yönetimler de katma bütçede ve mahalli idare bütçelerinde yer alacak şekilde düzenlenmişti (Saraç, 2005: 128). Bu açıdan 5018 sayılı Kanun 1050 sayılı Kanunda yer almayan hemen hemen tüm kamu kurumlarını kapsama almak suretiyle önemli bir adım atmıştır. Ancak TBMM, KİT'ler ve kamuya ait şirketler kapsam dışında bırakılmıştır. Mali özerkliğinin korunması amacıyla düzenleyici ve denetleyici kurumların kanunun sadece belirli maddelerine tabi olmaları hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetveller 5436 sayılı Kanunla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Kanunda yapılan bu düzenlemelerle, daha önceden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa tabi olmayan örneğin TODAİ, TÜBİTAK, Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, TRT, TSE, Milli Produktivite Merkezi, MTA, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, RTÜK, SPK, Kamu İhale Kurumu, BDDK, Rekabet Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, T.C. Emekli Sandığı, SSK, BAĞ-KUR, gibi kuruluşlar mali yönetim ve denetim bakımından bu kanun hükümlerine tabi olacaklardır (Arslan, A., 2004(a): 151).

Görüldüğü üzere genel bütçeli idarelerde bir değişiklik olmadığı halde katma bütçe uygulaması kaldırılmıştır. Mevcut yapıdaki katma bütçeli idarelerden olan DSİ, Karayolları, Köy Hizmetleri, Tarım Reformu, Petrol İşleri, Orman Genel Müdürlüğü, SHÇEK ile Refik Saydam Hıfzısıhha Merkezi Başkanlığı yeni düzenleme ile genel bütçeli idareler kapsamına alınırken bir kısmı da (YÖK) özel bütçeli idareler kapsamına alınmıştır (Tosun, 2003a: 19). Mevcut uygulamada yaklaşık 97 kurum bütçesi görüşülüp kanunlaşırken 5018 sayılı Kanunla bu sayı 171'e çıkmıştır.

Ayrıca 5018 sayılı Kanunun 2. madde ikinci bendinde Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve dışından elde edilen her türlü kaynakların da kanun kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Böylelikle uluslararası alandan kaynak temin etme hususunda güven tesis etme amacı olduğu göze çarpmaktadır.

### 3. Tanımlar

5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetimiyle ilgili daha önceden yer alan kavramlar ile bunlara ilaveten yenileri getirilmiş bazı ifadelerde de değişikliklere gidilmiştir. 3. maddenin (a) bendinde, “*genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri: uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, ve mahalli idarelerdir*”, (b) bendinde, “*merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri: bu kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini*, (c) bendinde, “*düzenleyici ve denetleyici kurumlar: bu kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan kurumları*, (d) bendinde, “*sosyal güvenlik kurumları: bu kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu kurumlarını*”, (e) bendinde, “*mahalli idare: yetkileri belirli coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idareleri ise bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri kapsar*” şeklinde tanımlanmıştır.

3 üncü maddenin (f) bendinde ise bütçenin tanımı yapılmıştır. Buna göre: *bütçe belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulamasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgedir*” olarak ifade edilmiştir. Geleneksel bir bütçe tanımı yapıldığı görülmektedir. 1050 sayılı Kanunda bütçenin tanımı; “*devletin ve kurumlarının yıllık gelir ve giderlerini gösteren ve bunların tatbik ve icrasına izin veren bir kanun*” olarak tanımlanmıştır. Ancak 5018 sayılı Kanunda bütçenin kanun olma niteliğinden söz edilmemiştir. Ayrıca “*usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge*” olarak da 1050 sayılı Kanuna göre farklılık göstermektedir.

Aynı maddenin (g) bendinde: “*kamu kaynakları: borçlanma suretiyle elde edilen imkanlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri ifade eder*” denilmiştir. Kamu giderini düzenleyen (h) bendinde ise: “*kamu gideri: kanunlara dayanılarak yaptırılan iş, alınan hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik mali ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri ifade eder*” şeklinde geniş kapsamlı bir gider tanımı yapılmıştır. Kamunun yapmış olduğu tüm harcamalar

gider kapsamına alınmıştır. (i) bendine göre ise; “*kamu geliri: kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirlerdir*” denilerek 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kurumların elde ettikleri tüm gelirler kamu geliri olarak değerlendirilmiştir.

5018 sayılı Kanunun (j) bendine göre: “*özel gelir: genel bütçe kapsamındaki idarelerin, kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerin ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirleri*” özel gelir olarak değerlendirilmiştir. Özel gelir konusunda dikkati çeken nokta özel gelirin de bütçe içinde yer almasına olanak sağlanmış olmasıdır.

Aynı maddenin (k) bendinde harcama biriminin tanımı şu şekilde “*kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim*” olarak yapılmıştır. (ı) bendinde ise kamu mali yönetimi ile ilgili bir tanım yapılmıştır. Şöyle ki: “*kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri*” ifade eder denilerek kamuda verimlilik ve etkinlik ön planda olması gerektiğinin yolu açılmış olmaktadır. Bilindiği üzere etkinlik ve verimlilik çağdaş mali yönetimlerin vazgeçilmez unsurlarıdır. 3 üncü madde (m) bendinde mali kontrol düzenlenmiş; “*kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçler*” mali kontrolün kapsamı olarak ifade bulmuştur. (n) bendinde stratejik planın tanımı yapılmıştır. Buna göre 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 plandır*” şeklinde tanımlamıştır. Kamu kurumları bundan böyle stratejik planları dahilinde hareket edecekler ve kaynak transferi gerçekleştirebileceklerdir. 3 üncü maddenin (o) bendinde ise mali yılın “*takvim yılı*” olarak belirlendiği ifade edilmiştir. Yukarıda tanımı yapıla tüm kavramlar ilgili maddeleri incelenirken daha detaylı olarak ifade edilecektir.



## II. KAMU MALİYESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Kamu maliyesinin düzenlendiği ikinci bölümde kamu maliyesini tanımı 4 üncü maddede şu şekilde yapılmıştır: “*Kamu maliyesi: gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamu varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsar. Kamu maliyesi, merkezden ve yerinden yönetim esaslarına göre yürütülür. Kamu idarelerinin görevleri, ilgili mevzuatlarında açık olarak belirlenir ve kaynakların dağıtımında esas alınır.*” Görüldüğü üzere burada kamu maliyesinin kapsamı belirlenmiş ve kamu maliyesinin merkezi ve mahalli idare esaslarına göre yürütülmesi öngörülmüştür.

Günümüze kadar farklı kamu maliyesi tanımları yapılmıştır. “Örneğin Profesör Bastable kamu maliyesini; “her yönetim biriminin yüklendiği fonksiyonları gerçekleştirebilmesi bakımından mal ve hizmet üretiminin sürdürülmesi ve kaynakların kullanımı ile ilgili bir alan” olarak tanımlanmıştır. Henry Canter Adams’a göre ise “kamu harcamaları ve gelirlerine yönelik uygulamalar ile bunlardaki bütün değişimlerin araştırılması olduğunu belirterek, kamu maliyesinin mali mevzuat ve mali yönetim ilkeleri ile kamu gelir kaynaklarını ilgilendirdiğini, kamu harcamalarını, bütçeyi, mali kuruluşları, devlet mallarını, vergilemeyi ve devlet borçlarını kapsar” şeklinde kamu maliyesini ifade etmiştir. (Akdoğan, 2003: 3). Profesör Paul Studenski ise kamu maliyesini “dar anlamda; kamu gelirleri, yönetimi ve harcaması ile ilgili bir bilim olarak, geniş anlamda ise; toplum ihtiyaçlarının karşılanması için yetkili kuruluşlar tarafından fonların ve diğer ekonomik kaynakların sağlanması ve kullanımı ile ilgili bir bilim” şeklinde tanımlamıştır (Akdoğan, 2003: 4).

Görülüyor ki 5018 sayılı Kanunda tanımını bulan kamu maliyesi kavramı kaynağını mali literatürden almış ve geniş kapsamlı bir tanımdır.

### A) KAMU MALİYESİNİN TEMEL İLKELERİNİN BELİRGİNLEŞMESİ

Kamu maliyesinin temel ilkeleri 5018 sayılı Kanunun 5 maddesinde düzenlenmiştir. 5. maddede sıralanan kamu maliyesinin temel ilkeleri şunlardır:

- a) *Kamu malî yönetimi uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür.*
- b) *Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır.*
- c) *Maliye politikası, makroekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu bir şekilde oluşturulur ve yürütülür.*
- d) *Kamu malî yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür.*
- e) *Kamu malî yönetimi malî disiplini sağlar.*

*f) Kamu malî yönetimi ekonomik, malî ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır.*

*g) Kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır.*

*İlgili kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, kamu maliyesi ilkelerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir ve izlenir.*

(a) bendinde üniter devletlerdeki yapılanmaya benzer olarak kamu mali yönetiminin kuruluş ve işleyişinde idare bütünlüğün sağlanması gerektiği üzerinde durulmakta, bu çerçevede hükümete doğrudan bağlı olan merkezi idarenin görev ve faaliyet alanı sınırlanmaya başlamıştır (Bayar, 2004: 24). Bu yönde Bakanlık sayısı 15'e düşürülmüş Adalet, Milli Eğitim, Maliye İçişleri, Çalışma Bakanlığı dışındaki taşra yapılanması kaldırılmıştır.

(b) bendinde ise kamu maliyesinin kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluklarını sağlayacak biçimde düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

(c) bendinde maliye politikasının, kalkınma planları baz alınarak oluşturulması gerektiği üzerinde durulmuştur.

(d) bendinde de bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlanması amacından bahsedilmiştir bu çerçevede bütçenin kapsamının genişletildiğinden daha önce söz edilmişti. Bu sayede de yapılması planlanan harcamaların parlamentonun bilgi ve denetiminde olması sağlanmaya çalışılmıştır (Mutluer, vd. 2005: 135).

(e) bendinde ise mali disiplinin ve denetimin sağlanmasının kamu mali yönetiminin görevi olduğu ve bu görevin yerine getirilmesi için gerekli düzenlemelerin de kamu mali yönetimi tarafından yapılması gerektiğinden söz edilmiştir.

(f) bendinde de sosyal devlet olmanın gerekliliği ile kamuya kaynak tahsisi sürecinde ekonomik ve mali etkinlikle birlikte sosyal etkinliğinde nazara alınmasının önemi vurgulanmaya çalışılmıştır.

Son olarak (g) bendi ile verimlilik ve etkinlik ile maliyet-fayda ve maliyet-etkinlik ilkelerinin kanun metnine konulması önem arz etmektedir. Tüm bu konulardaki hususlarda gerekli düzenlemeleri yapmaya yetkili organ Maliye Bakanlığı olarak gösterilmiştir.

## B) HAZİNE BİRLİĞİ İLKESİNİN GETİRİLMESİ

5018 sayılı Kanunun 6. maddesi kamuda hazine birliğine yönelik düzenlemeleri içermektedir. Madde metni şu şekildedir: “merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi, hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülür. Bu kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin tüm gelirleri 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 Kanunun 16. maddesinde de hazine birliği ile ilgili düzenleme yer almaktaydı. İlk zamanlar katma bütçe kapsamındaki 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 Kanunun 6. maddesi özellikle (I) sayılı cetvelde yer alan idareleri hazine birliği kapsamında değerlendirmiştir. (II) ve (III) sayılı cetvelerde yer alan idarelerin ise böyle bir zorunlulukları bulunmamakta, bu idarelerin ayrı vezne açabilmesine imkan tanındığı anlaşılmaktadır. Bu durumda da hazine birliğinin sekteye uğrayacağı aşikardır.

Görüldüğü üzere kamuda hazine birliğinden söz etmek pek de mümkün görünmemektedir. Özel bütçeli kurumlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar bu ilkenin istisnalarını oluşturmaktadır. Hazine işlemleri 1983 yılına kadar Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilmekte idi, ancak bu görev aynı yıl Hazine Müsteşarlığına devredilmiştir. Dolayısıyla bütçe yönetimi Maliye Bakanlığına verilirken nakit yönetimi görevi Hazine Müsteşarlığına bırakılmış bulunmaktadır (Mutluer, vd., 2005: 265).

### III. KAMU KAYNAĞININ KULLANILMASI İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Kamu kaynağının kullanılması ile ilgili Türk mali sistemine yeni giren, mali saydamlık ve kanunsal düzenleme altına alınan hesap verme sorumluluğu sistemin yapı taşlarını oluşturmaktadır. Kanundan beklenen verimin alınabilmesi açısından olmazsa olmaz bu iki unsur incelenecek olursa;

#### A) MALİ ŞEFFAFLIĞIN SAĞLANMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELER

5018 sayılı Kanunun 7. maddesiyle düzenlenen mali saydamlık Türk mali yönetiminde yeni ve önemli bir kavramdır. 7. maddeye göre:

*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. 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, zorunludur.*
- e) Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.*

7. maddeden söz etmeden önce mali saydamlıkla ilgili bazı hususları açıklamakta yarar vardır. Öncelikle mali saydamlığın ne olduğunu tanımlamak gerekmektedir. “Mali saydamlık; seçmenlerin ve mali piyasaların, hükümetten şimdiki ve gelecekteki mali durumlarını doğru olarak değerlendirebilmeleri için kamu sektörü dışında cereyan eden işlemlerini de içermek üzere, hükümet işlemleri üzerine uluslararası karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, zamanında, kapsamlı ve güvenilir bilgiye kolayca ulaşmayı içerir” (Cansız, 2000a: 268). Tanımdan da anlaşıldığı gibi mali saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından nasıl ve hangi amaçlarla kullanıldığının kamuoyuna zamanında ve doğru şekilde bildirilmesini gerektirmektedir.

Saydamlıktan söz edebilmek için yönetimin ne yaptığından çok ne yapmaya niyetli olduğunu da kamuoyuna açıklaması gerekmektedir. Mali saydamlık uluslararası kuruluşlarında üzerinde önemle durduğu bir konudur. Özellikle IMF bu konuda “Mali

Saydamlıkla İlgili Uygulamalar Tüzüğü” adı altında bir belge yayınlamıştır. Ayrıca; Dünya Bankası ve OECD gibi kuruluşlarda yıllık raporlarında mali saydamlık konusuna özellikle değinmektedirler.

“IMF’nin Eylül 1997’de Hong Kong “SAR” toplantısında yayınladığı tüzükle ilgili olarak üye ülkeler için bu tüzüğün bir zorunluluk olmadığını ancak uygulanması gereken çeşitli prensiplerden oluşan bir dizi uygulamalar bütünü olduğunu belirtmiştir” (IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü, Bkz. Ek.2). Bu tüzüğe göre saydamlık dört başlık altında açıklanmıştır.

### **1. Görev ve Sorumluluğun Açıklığı ve Netliği**

Kamuda gerek kaynak kullanan gerekse kaynak üreten kurumlar net olarak belirlendikten sonra hangi hizmetin kamu sektörü hizmeti hangi hizmetinde özel sektörü ilgilendiren hizmetler olduğunun sınırı çizilmelidir. Bununla birlikte kamu idarecilerinin görev alanları ile kamuoyuna karşı yetki ve sorumlulukları da belirlenmelidir.

### **2. Bilginin Kamuoyuna Açık Olması**

Devletin yapmış olduğu faaliyetler ile bu faaliyetlerin sonuçları ancak vatandaş ilgilendirir. Bu sebeple kamuda olup bitenden kamuoyunun zamanında ve doğru olarak bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bütçe uygulama sonuçları, devletin borçları ve harcamaları gibi bilgiler periyotlar halinde vatandaşa duyurulmalıdır.

### **3. Saydam Bir Bütçe Hazırlığı, Uygulaması ve Raporlaması**

Yıllık bütçeler, merkezi hükümetinin tüm faaliyetlerini detaylı bir şekilde kapsarken, merkezi hükümetinin bütçe dışı faaliyetleri ile ilgili bilgileri de sunmalıdır. Bununla birlikte hükümetin alt seviyelerinin gelir ve giderleri ile ilgili yeterli veri de sunulmalıdır. Kapsamlı ve uyumlu bir muhasebe sistemi oluşturularak doğru ve güvenilir bilgi edilmelidir.

### **4. Dürüstlük için Güven Verici Önlemler**

Yönetimlerin dürüstlüğü ve güvenilirliği halka sunduğu verilerin doğruluğu ile orantılıdır. Bu nedenle şeffaflık gerekleri yerine getirilmelidir.

Metinden de anlaşıldığı üzere IMF’nin üzerinde detaylı olarak durduğu mali saydamlık konusu 5018 sayılı Kanunun 7. maddesi ile karşılaştırıldığında hemen hemen aynı nitelikleri taşıdığı görülmektedir.

Mali saydamlıkla ilgili 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda: "mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların elde edilmesinde önemli bir araç olan mali saydamlığın yaygınlaştırılmasını sağlayacak mekanizmalar geliştirilecektir" şeklinde yer almıştır.

7. maddenin gerekçesinde de, "*mali saydamlık, çağdaş kamu mali yönetiminin temel ilkelerindedir. Saydam bir mali yönetim sisteminin oluşturulması, mali verilerin zamanında kamuoyuna açıklanması ve raporlanmasıyla mümkündür*" şeklinde açıklanmıştır. Mali saydamlığın sağlanmasına yönelik olarak öngörülen mekanizmalar ise 5018 sayılı Kanunun değişik maddelerinde yer almaktadır. İlerleyen bölümlerde bunlardan bahsedilecektir.

Mali saydamlık kavramı adı altında Hükümet, Başbakanlık genelgeleriyle idarede açıklık ve hesap verilebilirliği temin etmek amacıyla;

Kamusal hizmetlerin arzında performans standartlarının oluşturulması ile ilgili düzenlemeler, bilgi edinme hakkının sağlanması, denetim sisteminin güçlendirilmesi, mal beyanında hesap verilebilirliğin artırılması, siyasetin finansmanında saydamlık getirilmesi, kara para aklama ile etkin mücadele sağlanması gibi konularla birlikte belirli bir takvime bağlanmıştır (Yılmazcan, 2005: 3). Aynı zamanda mali saydamlığa ve hesap verme sorumluluğuna uygun bir ortam oluşturacak performans esaslı bütçeleme ve performans denetimi gibi kavramlarda sistemin tamamlayıcıları olarak ön plana çıkmaktadır (Mutluer, vd., 2005: 139).

Mali saydamlık konusunda uygulamaya baktığımızda, her mali yılın başında kamu idareleri, amaç, hedef ve stratejileri ile varlık ve yükümlülükleri , yıllık performans planları ile kamuoyunu bilgilendirmek zorundadırlar. Ayrıca üst yöneticiler de faaliyet sonuçlarını gösteren faaliyet raporlarını hazırlayıp kamuoyunun bilgisine sunmak zorunda bırakılmışlardır.

## B) YETKİ VE SORUMLULUKLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1050 sayılı Kanundaki sorumluluk halleri 5018 sayılı Kanunda nitelik ve nicelik olarak oldukça genişletilmiştir. 5018 sayılı Kanunda sıralanan sorumluluklar aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

- Hesap verme sorumluluğu (md.8)
- Bakanların sorumluluğu (md.10)
- Üst yöneticilerin sorumluluğu (md.11)

- Harcama yetkisini devreden idari sorumluluğu (md.31/1)
- Harcama yetkililerinin sorumluluğu (md.31/2)
- Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu (md.33)
- Gelirlerin toplanması sorumluluğu (md.38)
- Şartlı bağış ve yardımların zamanında kullanılmaması veya amaç dışı kullanımından doğan sorumluluk (md.40/son)
- Üst yönetici ve harcama yetkililerinin faaliyet raporlarındaki idari sorumlulukları (md.41)
- Mal yönetiminde sorumluluk (md.48)
- Mali kontrol yetkilisinin sorumluluğu (md.58/6)
- Harcama yetkilisinin kişisel sorumluluğu (md.58/4)
- Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu (md.61)
- Kamu idarelerinin sorumluluğu (md.76)

Yukarıda sayılan sorumluluk hallerinin bazıları idari yapıyı ilgilendiren bazıları ise mali sorumluluklarla ilgilidir. Kanun maddelerinden 31/2, 33, 38, 40, 48, 58/1, 58/6 ve 61. maddelerdeki sorumluluk doğrudan mali sorumluluğa aittir. Bu maddelerde belirtilen görevleri yerine getirenler yaptıkları işlemlerle ilgili yukarıdaki esaslar çerçevesinde tespit edilen kamu zararlarından doğrudan sorumlu olacaklardır (Kızılkaya, 2004a: 26). 1050 sayılı Kanunda sorumlular ita amiri, tahakkuk memuru, sayman ve kanunun 22. maddesinde belirtilen görevlilerden ibaret idi. 5018 sayılı Kanunda ise görevliler, harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisidir. Kanunda belirtilen sorumluluk halleri incelenecek olursa:

### **1. Hesap Verme Sorumluluğunun Getirilmesi**

5018 sayılı Kanunun 8. maddesinde hesap verme sorumluluğu şu şekilde düzenlenmiştir. *“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”*.

Kanun ayrıca Bakanların ve Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu başlığı altında, 10. madde Bakanların, 11. madde ise Üst Yöneticilerin sorumluluğunu düzenlemiştir.

Hesap verme sorumluluğu kamu mali yönetimi anlayışında kullanılan yeni kavramlardandır. Özellikle mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu birbirinin tamamlayıcısı, olmazsa olmaz unsurlarıdır. 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 kullanılan kaynaklar konusunda detaylı olarak bilgilendirmeyi tanımlamaktadır (Özyıldız, 2000: 77). Genel anlamda hesap verme sorumluluğu; bir görevi icra üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevin nasıl yerine getirildiği hakkında açıklamada bulunma zorunluluğu olarak tanımlanabilir (Baş, 2005: 1). Etkin bir hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilebilmesi için personelin görev tanımlarının yapılması ve verilen sorumlulukla sunulan olanaklar arasında bir ilişkinin olması gerekmektedir. Bu bağlamda bütçe sınıflandırması iyi yapılmalı ve kullanılacak kaynaklardan kimlerin sorumlu olduğu açıkça belirlenmelidir.

8. maddede de açıkça görüldüğü üzere sorumlular kamu kaynağını kullanırken etkinlik, verimlilik ve hukuka uygunluk ilkelerine göre davranmak zorundadırlar. Ancak etkinlik ve verimliliğin kıstaslarını belirlemek oldukça zor bir iş gibi görünmektedir. Bu aşamada performans değerlemesi karşımıza çıkmaktadır. 5018 sayılı Kanunda performans esaslı bütçe sisteminin hayata geçirilmesiyle de bu sorunun aşılacağı düşünülmektedir.

Kendisine kamu kaynağı emanet edilenler yada bir görevi ifa eden bir kişinin bağlı bulunduğu üst yöneticisine karşı, kendisine verilen kaynağın nereye, nasıl, hangi amaçla kullanıldığını raporlaması hesap verme yükümlülüğü olarak adlandırılmaktadır. Hesap verme sorumluluğunda görev ve bu göreve bağlı yetkiler açıkça tanımlanır. Bu bağlamda bütçe sisteminde yer alan “kurumsal sınıflandırma” program sorumlularının tespitine olanak sağlayacaktır. Dolayısıyla bu sınıflandırma belirlenen performans hedeflerinin gerçekleştirilmesinden kimin sorumlu olduğunu ortaya koyar. Fonksiyonel sınıflandırma, kurumun misyonu ile ters düşen alanlardan kurumun asli fonksiyonlarına doğru kaynakların yönlendirilmesini sağlar (Baş, 2005: 34).

Konuyu toparlamak açısından hesap verme sorumluluğu kabaca, kişilerin kendilerine verilen görevleri yerine getirip getirmediğinin hesabını verme zorunluluklarıdır. Yönetimler açısından ise hesap verme sorumluluğu böyle bir



sorumlulukla birlikte yöneticilerin geleceğe yönelik programlarını bildirme taahhüdünü de kapsar. Bu anlamda hesap verme sorumluluğu kaynakları yönetenlerin programlarının etkinliğini ortaya koyarken sağlam bir bilgi sistemine sahip olmalarını da gerektirir (Mutluer, vd., 2005: 140).

## 2. Bakanların ve Üst Yöneticilerin Sorumluluğu

5018 sayılı Kanununun 10. maddesi bakanların hesap verme sorumluluğunu düzenlemiştir. Madde metni aşağıdaki gibidir:

*“Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Millî Eğitim Bakanı’na, mahallî idareler için İçişleri Bakanına aittir.*

*Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.*

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

10. maddeden anlaşıldığı kadarıyla bakanların mali yönetim sistemi içindeki rolü yeniden düzenlenmiş, bakanlarla üst yöneticiler arasındaki ilişki de yeniden tanımlanmıştır. Ancak burada bakanların parlamentoya karşı hesap verebilmesi için parlamento tarafından kullanılmasına izin verilen kaynağa karşılık hangi sonuçları elde etmeyi hedeflediğini taahhüt ve beyan etmelidir. Yani somut ölçülebilir hedefler ortaya koymalıdır. Madde metninde de belirtildiği gibi, her türlü plan bütçeler yıllık programların ışığında hazırlanmış olmalıdır. Görülüyor ki; karşımıza yine kamu kaynağının kullanımında etkinlik ve verimlilik ilkeleri çıkmaktadır. Bu ilkeleri gerçekleştirmek içinse her bir kurumun yıllık performans planları yapması istenmektedir. Bu performans planlarında amaçlar ve varılmak istenen hedefler açıkça belirtilecektir. Hedeflerin gerçekleştirilmesi için belirlenen stratejiler ile gerekli kaynak miktarı ve yükümlülükler de net olarak ortaya konulmalıdır. Hazırlanan performans planlarının da her yılın Ocak ayı içinde kamuoyu ile paylaşılması zorunluluğu getirilmiştir.

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 Bildirimleri ile yerine getirilir (Mutluer, vd., 2005: 141). Ayrıca Yüksek Öğretim Kurumu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri, Milli Eğitim Bakanlığına, mahalli idareler de İçişleri Bakanlığının sorumluluğuna devredilmişlerdir.

5018 sayılı Kanunun 11. maddesi ile üst yöneticilerin sorumluluğu düzenlenmiştir. *“Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakan’dır.*

*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, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.*

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

11. maddenin gerekçesine bakıldığında, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinde üst yöneticilere önemli bir rol verilmektedir ve bu rol ile bağlantılı olarak sorumluluklar da tanımlanmaktadır. Kamu idarelerinde memur pozisyonundaki en üst yöneticiler kanunda üst yönetici olarak tanımlanmıştır. Maddede dikkat çeken bir nokta Milli Savunma Bakanının hem üst yönetici hem de Bakan sıfatına haiz olmasıdır. Bu durumda Milli Savunma Bakanı üst yönetici olmanın ve Bakan olmanın sorumluluğunu üzerinde taşıyacaktır.

Üst yönetim anlayışına baktığımızda, yerel yönetim olgusunun güçlendirilmeye çalışıldığı aşikardır. Kanunda tanımlanmış üst yönetici pozisyonundaki kişilerin sorumlulukları doğrudan bağlı bulunduğu Bakana karşıdır. Ancak mahalli idarelerde kendi meclislerine karşı sorumluluk durumu vardır. Sorumluluğun doğması için madde metninde belirtilen kamu kaynaklarının , etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine göre yönetilmemesinden, kötüye kullanılmasından ve stratejik plan ve programlarda belirtilen amaçlara uygun olarak kullanılmamasından dolayı kamunun zarara uğraması gereklidir.

Üst yöneticiler her yıl hazırlamaları gereken faaliyet raporlarında, yönetimlerinde bulunan idareye ilişkin performans değerlendirmesini yapmak durumundadırlar. Bu değerlendirme daha önceden belirlenmiş performans kriterleri baz alınarak amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını ortaya çıkarır. Üst yöneticiler de sorumluluk uygulamasının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi, mali kontrol yetkilisi ve iç denetçiler ile muhasebe yetkilisi aracılığıyla yerine getirirler. Anlaşıldığı kadarıyla, üst yöneticinin sorumluluğu aslında yukarıda sayılı olan yetkililerin sorumluluğunu tam olarak yerine getirmesine bağlıdır. Bu yetkililer görevlerini gerektiği şekilde yerine getirdikleri takdirde üst yöneticilerin sorumluluğu azalmaktadır.

### **3. Harcama Yetkisi ve Sorumluluğu**

5018 sayılı Kanununun 31. maddesi harcama yetkilisinin sorumluluğunu düzenlemiştir. Maddenin gerekçesinde ise harcama yetkisinin ve bu yetkiyi kullanacak görevlilere ilişkin esasların düzenlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir. 31. madde daha sonra 5436 sayılı Kanunla değişikliğe uğramıştır. Son değişikliğe göre madde metni şu şekildedir:

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

*Ancak, teşkilât 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; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının 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 usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.*

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

31. maddeyi açıklamadan önce kanunda belirtilen harcama yetkililerinin kimler olduğunu belirtmekte yarar vardır. Aşağıdaki tablo 1’de genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde ki harcama yetkilileri verilmiştir. Tabloda 1’de teşkilat sorumlusu, ve

O'na bağılı üst yönetici, üst yöneticiye bağılı harcamacı birim ve bu birimin bağındaki harcama yetkilisi görölmektedir.

Tablo 1. Kurumlara Göre Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
<b>Başbakanlık, Bakanlık</b> (Milli Savunma Bakanlığı hariç)	<b>Müsteşar</b>	Kurul Başkanlığı Genel Müdürlük Başkanlık Müstakil Daire Başkanlığı Müşavirlik Özel Kalem Müdürlüğü Savunma Sekreterliği Merkez	Kurul Başkanı Genel Müdür Başkan Daire Başkanı Müşavir Özel Kalem Müdürü Savunma Sekreteri Başkan
<b>Müsteşarlık</b>	<b>Müsteşar</b>	<b>Kurul Başkanlığı</b> Genel Müdürlük Müstakil Daire Başkanlığı Başkanlık Müşavirlik Özel Kalem Müdürlüğü Savunma Uzmanlığı	Kurul Başkanı Genel Müdür Daire Başkanı Başkan Müşavir Özel Kalem Müdürü Savunma Uzmanı
<b>Genel Müdürlük</b>	<b>Genel Müdür</b>	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Başkanlık Müdürlük Savunma Sekreterliği Sivil Savunma Uzmanlığı Savunma Uzmanlığı Müşavirlik Akademi Başkanlığı	Kurul Başkanı Daire Başkanı Daire Başkanı Başkan Müdür Savunma Sekreteri Sivil Savunma Uzmanı Savunma Uzmanı Müşavir Akademi Başkanı
<b>Başkanlık</b>	<b>Başkan</b>	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Savunma Uzmanlığı Savunma Sekreterliği Müşavirlik	Kurul Başkanı Daire Başkanı Daire Başkanı Savunma Uzmanı Savunma Sekreteri Müşavir
<b>Genel Sekreterlik</b>	<b>Genel Sekreter</b>	Daire Başkanlığı	Daire Başkanı
<b>Yüksek Mahkemeler ve Sayıştay</b>	<b>Başkan</b>	Genel Sekreterlik Özel Kalem Müdürlüğü	Genel Sekreter Özel Kalem Müdürü
<b>Kurul</b>	<b>Başkan</b>	Genel Sekreterlik Denetim ve İnceleme Grupları	Genel Sekreter Genel Sekreter
<b>Kurum</b>	<b>Başkan</b>	Müstakil Daire Başkanlığı Müşavirlik Savunma Uzmanlığı	Daire Başkanı Müşavir Savunma Uzmanı

Kaynak: Maliye Bakanlığı Harcama Yetkilileri Hakkındaki Genel Tebliğı

Yürürlükten kalkan 1050 sayılı Kanunda harcama sürecindeki sorumlular, tahakkuk memuru, sayman, ita amiri, ve kanunun 22. maddesinde sayılan görevlilerdir. 1050 sayılı Kanunun 22. maddesinde ifadesini 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 taraftan 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, 2004a: 25).

5018 sayılı Kanuna bakıldığında harcama yetkilisi 1050 sayılı Kanundaki ita amirinin yerini almıştır. Ancak burada, ita amirinden farklı olarak Bakanların harcama yetkilisi olması öngörülmemiştir (Üçbaş, 2004: 41). 5018 sayılı Kanuna göre harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu tutulmuşlardır.

“1050 sayılı Kanuna göre tahakkuk memuru ve sayman asıl sorumlu olurken kanunda sayılan diğer sorumlular ise özel hallerde sorumlu tutulabilmekteydi. Herhangi bir yanlış yada hatalı ödeme durumu oluştuğunda sayman ve tahakkuk memurunun kusurlu olup olmadığına bakılmadan 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”<sup>17</sup> (Durak, 2005).

Harcamanın gerçekleştirilmesi için harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi gerekmektedir. Verilen harcama talimatında hizmetin gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödenek tutarı, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirme ile görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

#### **4. Ön Mali Kontrol ve Mali Kontrol Yetkilisinin Sorumluluğu**

Avrupa Birliğinin mali kontrole ilişkin olarak “Kamu İç Mali Kontrolü (Public Internal Financial Control)” (PIFC) yaklaşımı kullanılmaktadır. İç mali kontrol geniş bir

<sup>17</sup> <http://www.alomaliye.com.tr> ( 25.11.2005) “1050 ve 5018 sayılı Kanunun Kapsamı ve Harcama Öncesi Mali Kontrol Süreci”

kavramdır ve içeriği oldukça fazla alanı kapsamaktadır. Şöyle ki; “kamu iç kontrolü, harcama birimlerinin ilgili mevzuata, bütçe tanımlamaları ve kurallarına, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, ilkelerine ve tutumluluğa uymalarını sağlamak amacıyla hükümet veya yetkili kuruluşlar tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır” (Arcagök , 2005a: 84).

Ön mali kontrol ise (ex-ante financial control), iç kontrol sisteminin önemli bir unsurudur ve mali işlemlere yönelik kontrol faaliyetlerini kapsamaktadır. 58. madde metninde de belirtildiği üzere; ön mali kontrol, taahhütler, ödenek tahsisi, sözleşmeler, ihale prosedürleri, ödemeler, fazla yada yersiz ödemelerin geri alınması gibi mali işlemlerin uygulanması ve kontrol sürecini kapsamaktadır.

Türkiye’de ön mali kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler, 1050 sayılı Kanun, 832 sayılı Kanun ve çeşitli teşkilat kanunları hükümleri çerçevesinde değerlendirilmektedir. Önceki uygulamaya göre, harcama öncesi kontrol, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezi seviyede gerçekleştirilmekteydi. Genel ve katma bütçeye dahil idarelerde ve bunlara bağlı döner sermaye ve fon saymanlıklarında kontrol işlemi saymanlıklar ve tahakkuk memurları aracılığıyla yapılmaktadır.

Önceki uygulamaya göre Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen harcama öncesi mali kontrol görevleri aşağıda sıralanmıştır.

1050 sayılı Kanununun 64. maddesine göre *“harcamayı gerektirecek taahhüt ve sözleşme tasarıları vize için Maliye Bakanlığına gönderilir. Maliye Bakanlığı vizesinden ayrık tutulacak taahhüt ve sözleşmeler yıllarına ait bütçe kanunlarında belirtilir”* şeklindedir. Ayrıca 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 10. maddesinin (j) bendinde; *“kuruluşların gider taahhütlerini kontrol etmek ve hesaplarını tutmak, bunlara ilişkin sözleşme tasarılarını vize etmek Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün görevleri arasındadır”* denilmektedir.

Bununla birlikte 1050 sayılı Kanununun 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 Bakanına 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, 2005a: 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 dahil dairelerle katma bütçeli idarelerinin 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 yapmaktadır (Arcagök, 2005a: 90).

Ayrıca Sayıştay vizesine 1050 sayılı Kanunun 74. maddesinde ikinci derece ita amirlerine verilen ödeme emirleri de tabidir. Yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanunun 81. maddesi (b) bendinde, Sayıştay tarafından yapılan harcama öncesi mali kontrol görevi sona erdirilmiştir.

5018 sayılı Kanunun en önemli adımlarından birini oluşturan ön mali kontrol sistemi, iç mali kontrol sisteminin başlıca aşamalarından biridir. Kanunun 58. maddesinde harcama öncesinde yapılacak mali kontrol düzenlenmiştir. Mali kontrol sürecinin gerçekleştirilmesinde mali kontrol yetkilisi adı verilen görevliler yer alacaktır. Bunun yanında ön mali kontrol işleminin kapsamı, mali kontrol yetkilisinin sorumlulukları, harcama öncesi kontrol sürecinde uygun görülmeyen yada vize edilmeyen işlemler karşısında harcama yetkilisinin durumuna ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır. Ancak daha sonra 58. madde 5436 sayılı Kanunla değişikliğe uğramış ve aşağıdaki halini almıştır.

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

*“Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.*

*Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.*

*Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir”.*

Görüldüğü gibi ön mali kontrol işlemleri kamu idareleri nezdinde gerçekleştirilecektir. Ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar ile standart ve yöntemler ise Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenecektir. 5018 sayılı yasada yer alan “mali kontrol yetkilisi” unvanı 5436 sayılı Kanunda kaldırılmıştır. Mali kontrol yetkilisinin işlevleri ise kamu idarelerinin yönetiminde yerine getirileceği belirtilmiştir.

### **5. Giderin Gerçekleştirilmesi Aşaması ve Bu Aşamadaki Yetkililer**

5018 sayılı Kanunun 33. maddesinde giderin gerçekleştirilmesi için gereken koşulları açıklamış ve bu aşamadaki yetkililer ve görevlerini düzenlemiştir. Ancak 33. maddeye daha sonra 5346 sayılı kanunla bir fıkra daha eklenerek yeniden düzenlenmiştir. Madde metninin son hali aşağıdaki şekildedir:

*“Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.*

*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.*

*Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.” fıkrası ile aynı maddenin sonuna “Giderin çeşidine göre aranacak gerçekleştirme belgelerinin şekil ve türleri; kamu borç yönetimine ilişkin olanlarda Hazine Müsteşarlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca, mahallî idareler için İçişleri Bakanlığınca, sosyal güvenlik kurumları için de bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklar tarafından, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.*

*Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar”.*

Kamuda bir giderin gerçekleştirilmesi süreci harcama yetkilisinin vereceği talimat ile başlayacaktır. Belirlenmiş usul ve esaslara uygun şekilde yapılan mal veya hizmetler için görevli kişi yada komisyonlarca onaylandıktan sonra gerekli belgeler



düzenlenir ve harcama yetkilisinin ödeme emrini vermesiyle gider gerçekleştirilmiş olur.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilisinden aldığı talimat üzere gerekli belge ve işlemleri hazırlamaktadır. Mevcut uygulamadaki tahakkuk memurlarının yerini gerçekleştirme görevlilerinin aldığı görülmektedir. Düzenlemede, gerçekleştirme görevlilerinin sorumlulukları yapmaları gereken iş ve işlemlerle sınırlı tutulmuştur. Yani sadece giderin gerçekleştirilmesi aşamasındaki gerekli belgelerin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmesi, işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması ve ödeme belgelerinin hazırlanmasından sorumludurlar.

5018 sayılı Kanununun 38. maddesinde de kamu gelirlerinin toplanması ile ilgili sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Buna göre; *“kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur”* denilmiştir.

Bağış ve yardımların alınması ve kullanılması ile ilgili sorumlulukların düzenlendiği 5018 sayılı Kanununun 40. maddesinin (e) bendine göre; *“Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettilir”*. Madde metninden çıkan sonuç, bağış ve yardımlarda sorumluluğun öncelikle üst yöneticiye ait olduğudur. Daha sonra harcama yetkilisi sorumludur.

5018 sayılı Kanunun faaliyet raporları başlıklı 41. maddesine göre üst yöneticilerin ve kendisine bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin her yıl sorumlulukları çerçevesinde faaliyet raporu düzenleyecekleri belirtilmiştir. Harcama yetkilisi öncelikle birim faaliyet raporunu üst yöneticiye sunar. Üst yönetici ise 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. Bu raporlar kamu idarelerinin belirlenmiş hedeflere, stratejik planlara ne derece ulaşıldığının, ne gerçekleştirildiğinin bilinmesini sağlar. Bu açıdan idarelerin hesap vermelerini sağlamaktadır. Ayrıca idari faaliyet raporu sonucunda kamu idarelerinin performans ölçümleri de yapılmış olacaktır.

Aynı kanununun 48. maddesinde ise mal yönetiminde etkililik ve sorumluluk düzenlenmiştir. Aynı maddenin (b) bendine göre; *“kullanılmak üzere taşınır teslim edilen görevliler, taşınırın korunmasından ve taşınıra verilen zararlardan sorumlu tutulmuşlardır. Kamu idareleri de verilen zararları sorumlulara ödettirmekle yükümlü kılınmıştır”*. Bununla birlikte adı geçen maddenin (c) bendinde de; *“kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dahilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre yapılır denilmiştir”*. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumlu tutulmuşlardır.

5018 sayılı Kanununun 61. maddesinin (b) bendinde muhasebe yetkilisinin sorumluluğundan söz edilmiştir. Madde metnine göre:

*“Muhasebe yetkilisi, gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahibine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanmasının yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 09.12.1994 tarih ve 4059 sayılı kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler”*.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve ekli belgeler üzerinde;

- Yetkililerin imzasını
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatta sayılan belgelerin tamam olmasını
- Maddi hata bulunup bulunmadığını
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür denilmiştir.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulması halinde ödeme yapamaz. Mali kontrol yetkilisine bildirilmek şartıyla belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle beraber harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilmesi gerekir. Hataların düzeltilmesi yada eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir. Muhasebe yetkilileri işlemlere ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve

denetime hazır bulundurur. Bu açıdan muhasebe yetkililerinin yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Muhasebe yetkilisinin görevlerini üç başlık altında toplamak mümkündür.

- Muhasebe hizmetleri yapmak
- Ödeme aşamasında kontrol
- 34. maddeye göre emanete alma ve emanetten belli sıraya göre ödeme yapmaktır (Durak, 2005)

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para veya parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe mutemetidir. Muhasebe mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumlu tutulmuşlardır. Muhasebe mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetime tabi tutacakları defter ve belgeler ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar düzenlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Ayrıca muhasebe yetkililerinin görev ve yetkilerini yardımcılarına devredebilmesi de Maliye Bakanlığının iznine tabidir.

5018 sayılı Kanununun 76. maddesinde ise kamu idarelerinin sorumluluğu düzenlenmiştir. Yani, bir tür kurumsal düzenleme yapılmıştır. Madde metni şu şekildedir:

*“Malî karar ve işlemlere ilişkin her türlü kayıt, bilgi ve belgeler, kamu idareleri tarafından düzenli olarak muhafaza edilir.*

*Kamu idareleri ve görevlileri; malî yönetim ve kontrol sistemleri ile bütçenin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması işlemlerine ait bilgi ve belgeleri denetimle görevlendirilmiş olanlara ibraz etmek, görevin sağlıklı yapılmasını sağlayacak önlemleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorundadır”.*

Buraya kadar anlaşıldığı üzere, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi ve mali kontrol yetkilisi yaptıkları işlemlerden dolayı sorumlu tutulmuşlardır. Mali kontrol yetkilisi sadece harcama öncesi kontrol sürecinde görev almaktadır. Merkez birimlerinde bu görevi harcamacı kuruluşlara ait görevliler, taşrada ise defterdarlıklar yani Maliye Bakanlığı birimleri yürütecektir.

### C) MALİ KONTROL VE DENETİME YÖNELİK DÜZENLEMELER

5018 sayılı Kanuna göre mali kontrol ve denetim dört kısma ayrılmıştır. Harcama öncesi mali kontrol ( ön mali kontrol), Harcama sonrası iç denetim, Dış denetim, Kesin Hesap Kanunu ve parlamento denetimi

## 1. Harcama Öncesi Mali Kontrol (Ön Mali Kontrol)

1050 sayılı Kanunda harcama öncesi kontrol süreci şu şekilde düzenlenmişti:

- Ödenek dağıtımı ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığınca vizeye tabi tutulması
- Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi olarak gerçekleştirilmekteydi.

5018 sayılı Kanunda ise harcama öncesi kontrol işlemi iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak düzenlenmiştir. Söz konusu kanunun iç kontrolü düzenleyen 55. maddesi daha sonra 5436 sayılı Kanunla değişikliğe uğramıştır. Değişiklik sonucu oluşan madde metnine göre iç kontrol; *“idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.”*

“5018 sayılı Kanun mali kontrolü, harcama öncesi önleyici kontrole dayandırmaktadır. Ancak Avrupa Komisyonunca oluşturulan bir komisyonun hazırladığı raporda “harcama öncesinde alınan mali kararların vize edilmesi veya uygun görüş verilmesinin yolsuzlukları önlemede hiçbir etkisinin olmadığı” belirtilmiştir” (Kerimoğlu, 2004a: 17).

Kanunda iç kontrolün amacı 56. maddede düzenlemiş ancak 5436 sayılı Kanunla değişikliğe gidilmiştir. Son değişikliğe göre iç kontrolün amacı:

- *Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilmesini,*
- *Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,*
- *Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,*
- *Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir, rapor ve bilgi edinilmesini*
- *Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır” .*

İç kontrol sisteminin her aşamasında bu hususlara uyulması gerekmektedir. Yukarıda sayılan amaçlar çağdaş bir iç kontrol mekanizmasının yerleştirilmeye çalışıldığını düşündürmektedir.

“Avrupa Birliği üyesi ülkelerde iç kontrol tanımında iki farklı yaklaşım olduğu görülmektedir. Özellikle Güney Avrupa ülkeleri tarafından uygulanan yaklaşım “üç

tarafli harcama öncesi yaklaşımi”dır. Fransa’da bir işlem harcama yetkilisinden, işlemin yasallığını ve uygunluğunu tespit eden ve Maliye Bakanlığı tarafından atanan mali kontrolöre geçer ve son olarak işlemin uygulanabilmesi için Kamu Muhasebe Dairesinin muhasebe yetkilisine gelir. Diğer yaklaşım olan “Kuzey Modeli”nde ise, harcama yetkilisi ve bakanlık üst yöneticisinin kişisel sorumluluğu esas alınmıştır. İngiltere’de harcamaya girişmeye yetkili olan kişi işlemi uygulamaya koymadan önce, bunu işlemin yasallığını ve uygunluğunu kontrol edecek olan kendi bakanlığının muhasebe dairesine gönderecektir. Bir harcama öncesi kontrol uygulaması olan bu işlem, harcamacı bakanlığın kendi sorumluluğu çerçevesinde gerçekleşmektedir. Güney Modelinde, mali işlemlerin yılı, bütçe kanununun da içeren mevzuatla uygunluğu sağlamaya yönelik iken, Kuzey Modeli daha çok yönetim eksenlidir” (Arcagök, 2005a: 84).

Türkiye’de yerleştirilmeye çalışılan sistem ise daha çok güney modeline yakındır. 5018 sayılı Kanununun 55. maddesine bakıldığında, *“iç kontrol sürecine ilişkin düzenlemeler, mali yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafında belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır”* denilmiştir. Bu sayede sistemlerin koordinasyonu sağlanır ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verilmiş olur.

Madde metninde dikkati çeken nokta harcama yapmaya ve yönetime yönelik olan hususlarda yetkili kurum Maliye Bakanlığı iken iç denetimin gerçekleştirilmesine yönelik hususlarda İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yetkili olmasıdır.

İç kontrolün yapısı ve işleyişi Kanununun 57. maddesinde ele alınmıştır. Şöyle ki;

*“Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur*

*Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır”.*

57. maddeden de anlaşıldığı üzere kamu idarelerinde yeterli ve etkili bir kontrol sistemi kurulmaya çalışıldığı ve kontrol sisteminde yer alan sorumluların, beklenen görevleri açıklanmıştır.

5436 sayılı Kanunla değişikliğe uğrayan 5018 sayılı Kanunun 60. maddesinde kamu idarelerinin bünyesinde oluşturulması gereken “malî hizmetler birimi”nin görevleri sayılmıştır. Madde metni şu şekildedir:

*“Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, malî hizmetler birimi tarafından yürütülür:*

- a) İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.*
- b) İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.*
- c) Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.*
- d) Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.*
- e) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.*
- f) Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.*
- g) Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.*
- h) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.*
- i) İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.*
- j) İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.*
- k) Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.*
- l) Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.*
- m) İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.*
- n) Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.*

*Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri malî işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten birim, sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla bu işlemler destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir.*

*Malî hizmetler biriminin yapısı teşkilât kanunlarında gösterilir. Malî hizmetler birimlerinin çalışma usûl ve esasları; idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt*

*birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.*

*Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler malî işlem sürecinde görev alamazlar.*

*İdareler malî hizmetler birimlerinde malî hizmetler uzmanı çalıştırılabilir. Bunlar sınavın yapıldığı yılın başı itibarıyla 30 yaşını doldurmamış olmak kaydıyla, en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki öğretim kurumlarından mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonunda mesleğe malî hizmetler uzman yardımcısı olarak alınurlar ve en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak şartıyla açılacak yeterlik sınavına girme hakkını kazanırlar. Yeterlik sınavında başarılı olanlar malî hizmetler uzmanı olarak atanırlar. Malî hizmetler uzmanlarının mesleğe giriş ve yeterlik sınavları ile çalışma usûl ve esasları Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir”.*

Madde metninde de belirtildiği üzere, mali hizmetler birimi idarelerin tüm mali işlem ve hizmetlerini yürütmekle görevli tutulmuştur. Oldukça geniş ve kapsamlı bir çalışma alanı bulunan mali hizmetler biriminin yapısı ise idarelerin teşkilat kanunlarında gösterilecektir. Mali hizmetler biriminin çalışma usul ve esasları da yine Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle düzenlenecektir.

61. maddede muhasebe hizmetleri ve muhasebe yetkilisinin görev ve sorumluluklarına yönelik açıklamalar bulunmaktadır. 61. maddeye göre:

*“Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur*

*Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.*

*Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;*

- a) Yetkililerin imzasını,*
  - b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,*
  - c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,*
  - d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,*
- kontrol etmekle yükümlüdür.*

*Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.*

*Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.*

Muhasebe yetkilileri, 34. maddenin birinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile bu maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. Muhasebe yetkilisi mutemetleri görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

## **2. Harcama Sonrası İç Denetim**

Günümüzde teknolojik ilerlemeler, kanunsal düzenlemelerdeki yetersizlikler ve çeşitli faktörlerin etkisiyle yolsuzluk ve usulsüzlükler önemli oranda artmıştır. Bu nedenle ülkeler mali yönetim sistemlerinde denetimin ağırlığını arttırma gereği hissetmişlerdir.

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

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



İç denetim konusunda uluslararası kabul görmüş tanımlamalara yer verildiği görülmektedir. İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre iç denetim: kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirilip geliştirilerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur<sup>18</sup> (BÜMKO, 2006) şeklindedir 5018 sayılı Kanun ile genel kabul görmüş bir iç denetim tanımı yapılmıştır. İlgili kanunun daha sonra 5436 sayılı Kanunla değişikliğe uğrayan 63. maddesine göre:

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

İç denetim faaliyetini diğer denetim faaliyetlerinden ayıran en önemli fark, sağladığı güvenlik mekanizması ile danışmanlık faaliyetlerini aynı anda yürütmesinde görülmektedir. Bununla birlikte iç denetim bireysel işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarını kalite üzerine odaklanmaktadır<sup>19</sup> (BÜMKO, 2006).

Denetim standartları, denetimin amacını gerçekleştirebilmesi için uygulanması gereken denetim süreçlerinin ve aşamalarının kapsamının belirlenmesine yardımcı olur ve denetçiler için yeterince yol göstericidir. (Korkmaz, 2005: 29). Denetimin standartları, raporlanması, planlanması, yürütülmesi için dünyada ortak zemin arayışları olmuştur. İç denetim anlayışı da zaman içinde sağlıklı bir yapıya kavuşturulmuştur.

İç denetimin kendisinden bekleneni verebilmesi ve sağlıklı olarak işleyişini sürdürmesi için ortamdan ortama ve kişiden kişiye değişiklik göstermemesi gerekir. Bu sebeple kanunda iç denetimin standartları oluşturulmaya çalışılmıştır.

Türkiye’de 5018 sayılı Kanunla gündeme gelen iç denetim konusunda pek de ileri gidilememiştir. Sadece Merkez Bankası ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gibi kurumlar kendi iç denetim sistemlerini oluşturabilmişlerdir. Denetim

<sup>18</sup> <http://www.bumko.gov.tr/upload/İcDenetim/Dokumanlar/İcDenTurkUyg.doc> , (11.01.2006) “İç Denetim Türkiye Uygulaması”

<sup>19</sup> <http://www.bumko.gov.tr> (11.01.2006)

konusunda alanında iyi yetişmiş uzmanlara ve kurumlar arası koordinasyona ihtiyaç olduğu aşikardır.

“Türkiye’deki mevcut sistem denetim ağırlıklı değil, teftişe yönelik olarak işlemektedir” (Saraç, 2005: 149). Bu nedenle iç denetim sisteminin yerleştirilmeye çalışılması yerinde bir yaklaşım olarak görünmektedir. İç denetim ve iç denetçilik, denetim sistemi içinde tamamen yeni bir kavram ve yapılanmadır. “Kanun ile iç denetim yapılanması denetim sisteminin merkezine oturtulup, denetimin tek ve asıl işlevi iç denetim olarak kurgulanmaya çalışılmıştır (Kızılkaya, 2004b: 31).

Bilindiği üzere kamu idarelerinde iç denetimin yerine getirilmesi iç denetçilerin varlığında mümkün olabilecektir. Denetimin sağlıklı yürütülebilmesi için denetçinin görev tanımlarının açıkça ortaya konulması gerekmektedir. İç denetçinin görevlerine girmeden önce uygulamada bu faaliyetin türlerinden söz etmek yerinde olacaktır. İç denetim iki tür denetim faaliyetini içermektedir.

- **Mali Denetim:** Uygunluk testleriyle bütçesel ve mali sistemlerin denetimidir. Mali denetimler genellikle her bir dairenin çok yıllık bir dönem içerisinde en az bir defa denetlenmesini sağlayan yıllık bir plan temelinde gerçekleştirilmektedir. İç denetim aynı zamanda bilgi teknolojisi sisteminin güvenliği ve raporlama imkanlarını içeren muhasebe sistemlerinin etkinliğinin özel bir değerlendirmesini de kapsayabilir.

- **Performans Denetimi:** “Yıllık bir planın parçası olması gereken performans veya etkinlik (value for Money) denetimleri, bakanlıkların veya kuruluşların belirledikleri hedefleri veya özel programları hangi düzeyde gerçekleştirdiklerini veya uyguladıklarını tespit eden bir faaliyettir. Performans denetimi bu tespiti yaparken bunların içerdiği risklere göre hangi maliyetle ve kaynakların doğru ve zamanında minimum kullanımı ile ne ölçüde yerine getirildiğini hesaba katar” (Arcagök veYörük, 2005: 6-7).

5018 sayılı Kanununun 64. madde metni aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

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

*İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:*

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.*
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.*
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.*

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir”.

Görüldüğü üzere iç denetçinin ilgi alanı kaynakların ilgili yasalara ve düzenlemelere ne derece uygun olarak kullanıldığını temin eden sistem süreçlerdir. Uygulama alanı ile ilgili çeşitli örnekler vermek mümkündür. Mesela, kamu ihalesi alanında görev yapan bir iç denetçi, ihale ilanı kamuoyuna yeterince duyurulabilmiş mi, ihale sözleşmeleri gereğine uygun olarak hazırlanmış mı, ihale tekliflerinin alınması ve değerlendirilmesinde takip edilen prosedürler yeterlidir gibi konularda denetimi gerçekleştirir. Yine tarım harcamaları ile ilgili bir iç denetçi ise, tarımsal üretime sağlanan teşvik desteklerin yerinde ve zamanında kullanılıp kullanılmadığı, bu desteklerin çiftçilere amacına uygun olarak dağıtılıp dağıtılmadığı gibi konularda denetim görevini yerine getirir.

64. maddede iç denetçinin görevinde bağımsız olduğu vurgulanmıştır. Zaten öyle de olması gereken bir durumdur. Çünkü bağımsız olmayan bir denetim sisteminden söz etmek olanaksızdır. Bağımsızlığı sınırlandırılmış olan bir iç denetçinin yapabileceği şey denetim değil ancak teftiş olur. Daha önceki uygulamada denetim yerine teftiş ağırlıklı bir yapılanma mevcuttu.

İç denetçiler hazırladıkları denetim raporlarında görüş ve önerilerini de belirterek kamu idarelerine yol göstericilik yada modern anlamda bir tür danışmanlıkta yapma durumundadırlar. Bu yönüyle iç denetçi üst yöneticiye uygulamaları hakkında eksiklik ve yetersizlikleri hakkında yol gösterici olur.

KMYK'nun 5436 sayılı Kanunla değişik 65. maddesi iç denetçilerin nitelikleri ve atanma usul ve esaslarını düzenlemiştir. Madde metnine göre:

*“İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:*

- a)İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.*
- b)Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.*
- c)Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.*
- d)İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.*

*Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitime tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.*

*İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usülle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir”.*

İç denetçi olarak atanacakların belirli bir eğitim ve kariyerdan sonra bu mesleği icra edecekleri belirtilmiştir.

Yasayla iç denetim sistemine ilişkin düzenlemelerin ve koordinasyonun oluşturulacak olan bir “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” tarafından gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Bu kurul iç denetim ile ilgili standartların oluşturulmasını sağlayacak en yetkili organdır. İç Denetim Koordinasyon Kuruluna ilişkin düzenleme yasanın 66. maddesinde yapılmıştır. Buna göre:

*“Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan*

*birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.*

*Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.*

*İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. Başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir”.*

Kanunun 5436 sayılı Kanunla değişik 67. maddesinde oluşturulacak bu kurulun görevleri ana hatlarıyla; denetim standartlarının belirlenmesi, iç denetim faaliyetlerinin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin kolaylaştırılması ile iç denetçilerin eğitimini kapsamaktadır. Maddeye göre:

*“İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:*

- a)İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.*
- b)Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.*
- c)Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.*
- d)Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.*
- e)Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.*
- f)İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.*
- g)İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.*
- h)İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.*
- i)İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.*
- j)İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.*
- k)İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.*
- l)Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek”.*

İç denetim sisteminin tam olarak uygulanabilmesi için gerekli olan geçiş sürecine yönelik bazı unvanlara sahip olanların doğrudan iç denetçi olarak atanabilecekleri kanunun geçişi 5 .maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

a) Maliye Bakanlığı kadrolarında Bütçe Dairesi Başkanı, Muhasebe Müdürü, Gelir Saymanlık Müdürü, Malmüdürü, Saymanlık Müdürü, Vergi Dairesi Müdürü, Vergi Müdürü, Askeri Defterdar, Devlet Muhasebe Uzmanı ve Muhasebe Denetmeni olarak görev yapanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde Muhasebe Yetkilisi; (Devlet Muhasebe Uzman Yardımcıları ile Muhasebe Denetmen Yardımcıları hariç) bunların yardımcıları ile kadro unvanı sayman olanlar ise Muhasebe Yetkilisi Yardımcısı,

b) Özel bütçeli idareler, mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe birimlerinde, birinci derecede sorumlu olarak çalışanlar ile daha önce bu görevi en az beş yıl yapmış olanlarla bu idarelerde bütçe dairesi başkanı, gelir ve gider dairesi başkanı, muhasebe daire başkanı, gelir müdürü, bütçe müdürü ve muhasebe müdürü olanlar anılan idarelerde Muhasebe Yetkilisi,

c) Sayıştay Denetçisi, Başbakanlık Müfettişi, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Bütçe Kontrolörü, Muhasebat Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Millî Emlak Kontrolörü, Tasfiye İşleri ve Döner Sermaye İşletmeleri Kontrolörü, Hazine Kontrolörü kadrolarında çalışmakta olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde İç Denetçi,

d) Bakanlık, Müsteşarlık, Başkanlık ve Genel Müdürlüklerde Müfettiş veya Kontrolör olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kendi idarelerinde, özel bütçeli idarelerde, mahallî idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında İç Denetçi,

e) Muhasebe, Millî Emlak ve Vergi Denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, özel bütçeli idareler ile mahallî idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap İşleri Murakıbyı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahallî idarelerde İç Denetçi,

Olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler.

31.12.2005 tarihi itibarıyla kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini birinci derece sorumlu olarak yürütmekte olanlar, buldukları kamu idarelerinin muhasebe yetkililiği görevini 1.1.2006 tarihinden itibaren sertifikalı muhasebe yetkilisi atanuncaya kadar yürütürler. Bu kişiler, sertifika alamamaları halinde kadrolarına uygun bir göreve atanırlar. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen idarelerde muhasebe yetkilisi atanuncaya kadar muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği kişilerce yürütülür.

(a) ve (b) bentlerinde belirtilen muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacak olanların Maliye Bakanlığınca verilecek meslekî eğitimden geçmeleri ve yapılacak sınavda başarı göstererek sertifika almaları şarttır. Ancak, (a) ve (b) bentlerinde sayılanlardan sınavla bu kadrolara atanmış olanların muhasebe yetkilisi olarak atanmalarında sınav şartı aranmaz.

(c), (d) ve (e) bentlerinde belirtilen görevlere atananlar bu Kanunun öngördüğü sistemin uygulanmasına yönelik eğitime tâbi tutulurlar. Atamalarda ilgilinin ve idaresinin muvafakati aranır.

### **3. Dış Denetim**

5018 sayılı Kanunun “dış denetim” başlıklı 68. maddesi Sayıştay tarafından yapılacak olan denetimi düzenlemiştir. Denetimin amacı, kapsamı, işleyişi ve raporlamasına ilişkin genel esasları belirlemekte, dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar için ilgili kanununa atıflar yapılmaktadır. Bu madde ile Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmekte genel idare kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirileceği belirtilmektedir. Madde metnine geçmeden önce Sayıştay’ın 5018 sayılı Kanun öncesi fonksiyonu ve pozisyonuna ilişkin kısaca bilgi vermek yerinde olacaktır.

Anayasaya göre Sayıştay, hem devletin gelir, gider ve mallarını TBMM adına bağımsız ve tarafsız olarak denetler, hem de, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılamak yoluyla kesin hükme bağlamak suretiyle devletin düzenli, verimli ve sağlıklı olarak işleyişine katkıda bulunur. Böylelikle, yürütmenin yaptığı iş ve işlemlerin parasal işleme dönüştürüldüğü tahakkuk birimi ile saymanlıkların hatalı işlemlerinden doğan zararların sorumlularından tahsilini sağlar. Parlamento adına denetim yönüyle ise, genel ve katma bütçeli dairelerinin gelir ve giderleriyle malları Meclis adına denetlemek ve denetim sonuçlarını Meclis’e sunmakla yükümlüdür (DPT, 2000: 85).

Zaman içinde bütçe kapsamının daralması sonucunda Sayıştay’ın denetim alanı da daralmıştır. Program bütçe sisteminin tam olarak uygulanamaması ve tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin yerleştirilememiş olması sebebiyle Sayıştay denetimi ve raporlaması engellenmekte idi. Bu sebeple yeni bir düzenleme yapılması kaçınılmaz olmuştur.

Önceki uygulamada Sayıştay saymanlıklar aracılığıyla denetim görevini yerine getirmekteydi. Sayıştay harcama öncesi ve harcama sonrası denetim işlevlerini yerine getiren anayasal bir kurum statüsünde idi. Harcama öncesi denetim işlevini, harcamacı birimlerin gönderdiği ödeme emirlerini uygun bularak ya da bulmayarak değerlendiriliyordu. Saymanlar, kendi görev süreleri içerisinde elde edilen bütçe gelirleri ve sarf edilen bütçe harcamalarıyla ilgili belgeleri Sayıştay’a göndermekle

yükümlü kılınmışlardı. Sayıştay denetimi mal muamelelerini de kapsamaktaydı. (Deniz, 2001: 38).

Sayman incelemesi ise aşağıdaki şekilde gerçekleşiyordu:

- Giderin kendisine verilen yetki içinde olması
- Giderin bütçe tertibine uygunluğu
- Giderin ödeme belgelerinin tamam olması
- Maddi hata olup olmadığı
- Kanun, tüzük ve kararlar hükümlerine uygunluğu
- Hak sahibini kimliği

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

5018 sayılı Kanunda Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi gereken dış denetimi şu şekilde tanımlamak mümkündür: “ Dış denetim örgütü, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili bağlı v.b. şekilde organik bağı olmayan, bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan, denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir”( Acar ve Çiçek, 2005: 362).

Kamu idarelerinin etkin, verimli, tutumlu ve yasalara uygun olarak faaliyet gösterip göstermediğini anlayabilmenin en iyi yolu, bu idarelerin şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamaktan geçmektedir. Bu nedenle şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu geliştirecek şekilde faaliyet göstermek dış denetimin birinci önceliği olmalıdır (Saraç, 2005: 151). Kamu idarelerinde hesap verme sorumluluğunun sağlanabilmesi için, kamuda performans ölçümlerinin yapılması gerekmektedir. Performans ölçümü aynı zamanda şeffaflığı da arttıracaktır. Dış denetim sayesinde performans denetimleri de artacağından, daha fazla sayıda performans denetimi yapılması gerekmektedir.

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

- Kamu kaynağının kullanıldığı her yeri denetleyebilmeli ve kamusal hesap verme sorumluluğun ne ölçüde yerine getirildiğini parlamentoya raporlamalıdır.



- Kendi performansını değerlendirmeli ve kamuoyuna sunmalıdır.
- Kamuoyuna ve parlamentoya, açık, anlaşılır ve güvenilir raporlar sunmalı, iyi uygulama örnekleri yaymalıdır.
- Eleştirel değil yapıcı yaklaşımlarla sonuç odaklı raporlar yazmaya yönelmelidir.
- Denetimlerini uluslararası genel kabul görmüş meslek standartlarına göre yürütmeli, çağdaş denetim yöntem ve teknikleri kullanmalıdır.
- Mali tabloların ve performans raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini artırarak elde ettiği sonuçları parlamentoya raporlamalıdır”<sup>20</sup> (Gülen, 2005)

5018 sayılı Kanununun 68. maddesinde yasanın uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları baz alınarak hazırlandığı dikkat çekmektedir. Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır. Yasa ile Sayıştay’ın denetleyeceği kurum sayısı da artmıştır. Bu nedenle Sayıştay’ın bilgi teknolojileri ve personel ihtiyacı da artmıştır. Eksikliğin 5018 sayılı Kanunun geçici 5. maddesinin (d) bendinde sayılı unvanların Sayıştay kadrolarına dahil edilmesi ile aşılacağı düşünülmektedir.

Ayrıca Kanununun geçici 3 üncü maddesi ile “Yüksek Denetleme Kurulu”nun Sayıştay’a devri de düzenlenmiştir. Sonuçta Sayıştay denetiminin kapsamı genişlemiş ve genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcamalarının dış denetiminin Sayıştay tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. Diğer yandan Sayıştay’a verilen denetim yetkisi mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi şeklinde konu itibarıyla da genişletilmiştir. Fakat Sayıştay’ın harcama öncesi denetimi görevine son verilmiştir (Arslan, A., 2004b: 58).

#### **4. Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi**

Bilindiği gibi kesin hesap kanunları kamu idarelerinin bir mali yıla ait tüm faaliyetlerinin sonuçlarının kesinleştirildiği ve kanuna bağlandığı bir süreçtir. 1050 sayılı Kanuna göre: genel bütçeye dahil idareler ile katma bütçeli idarelerin Kesin

---

<sup>20</sup><http://www.tesev.org.tr> (25.12.2005), “Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı”

Hesap Kanun Tasarıları Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmaktaydı. 5436 sayılı Kanunla değişikliğe uğrayan 42. maddede ise şu şekilde düzenlenmiştir:

*“Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır.*

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

*Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;*

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

*Yer alır.*

*Kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.*

*İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür.*

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

Önceki uygulamada kesin hesap kanun tasarıları ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak en geç yedi ay sonra Meclise sunulmaktaydı. Sayıştay “Genel Uygunluk Bildirimi”ni ilişkin olduğu kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Meclise sunmaktadır. Ancak 42. maddeye göre ise, bir yıllık uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanun tasarısı izleyen yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulu tarafından TBMM’ne sunulmalıdır. Ayrıca bir örneği de Sayıştay’a gönderilecektir.

Önceki uygulamaya bakıldığında , kesin hesap kanun tasarısının metni, Sayıştay tarafından, gerekçesi, bütçe içinde ve dışında alınan ve ödenen tutarların mizanı, gelir kesin hesap cetveli ve açıklamaları, bakanlıklar kesin hesap cetvelleriyle açıklamaları,

her il ve kuruluşun bütçedeki türlerine göre gelirleri ve daireler itibariyle giderlerini kapsayan “hazine genel hesabı”nı hazırlanarak TBMM’ne sunulmaktaydı (DPT, 2000: 78). Kesin hesap kanun tasarısı ise, Plan ve Bütçe Komisyonunda yeni yıl bütçesiyle birlikte ele alınır ve Meclis Genel Kuruluna birlikte sunulurdu.

5018 sayılı Kanununun 41. maddesine göre ise, idareler faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülecektir. Ancak bu raporların ve genel uygunluk bildiriminin Meclis komisyonlarında öncelikli olarak görüşülmesi gerekmektedir. Mahalli idareler ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin kesin hesaba bağlanmasında ilgili kanunlarında yer alan hükümlere bağlı kalınacaktır. Bununla birlikte madde metninde belirtilen belgelerin de kesin hesap kanun tasarısına eklenmesi gerekmektedir. Kesin hesap kanun tasarısına mevcut duruma ilave olarak, devlet borçları, hazine garantilerine ilişkin cetvel, yılı içerisinde silinen kamu alacaklarına ilişkin cetvel ile Maliye Bakanlığının gerekli gördüğü diğer belgeler de eklenecektir.

5018 sayılı Kanununun altıncı bölümünde faaliyet raporları ve kesin hesap sistemine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu bölümde kamu harcamaları üzerinde TBMM tarafından iki tür denetim yapılacağı belirtilmiştir.

- Faaliyet raporları üzerinde yapılacak denetim
- Kesin hesap tasarıları üzerinde yapılacak denetim

Faaliyet raporları üzerinde yapılacak denetimler Kanununun 41. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

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

*Harcama yetkilisi, birim faaliyet raporunu üst yöneticiye verir. Üst yönetici, birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hazırlar. İdare faaliyet raporu, Sayıştaya 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, Sayıştaya gönderir ve kamuoyuna açıklar. Bu Raporun bir örneği de Maliye Bakanlığına gönderilir.*

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

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

Yer alır.

Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu Sayıştay'a gönderir ve aynı zamanda kamuoyuna açıklar. Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler değerlendirme raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

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

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

Görüldüğü gibi, sosyal güvenlik kurumları da faaliyet raporu hazırlayıp Maliye Bakanlığı'na sunmak durumunda bırakılmışlardır.

## **5. TBMM ve Sayıştay'ın Denetlenmesi**

5018 sayılı Kanunun 5436 sayılı Kanunla değişik 69. maddesinde TBMM ve Sayıştay'ın denetlenmesi hususu düzenlenmiştir. Buna göre: “TBMM ve Sayıştay'ın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır” denilmiştir.

Kamuda mali karar ve işlemlere ait her türlü bilgi, belge ve kayıtlar kamu idareleri tarafından düzenli bir şekilde saklanmaktadır. Kamu idareleri ve kamu görevlileri, mali yönetim ve kontrol sistemleri ile bütçenin hazırlanması, uygulanması,

sonuçlandırılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması işlemlerine ait bilgi ve belgeleri iç ve dış denetimle görevlendirilmiş olanlara ibraz etmek, görevin sağlıklı yapılmasını sağlayacak önlemleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermekle yükümlülük altına sokulmuşlardır (Saraç, 2005: 153).

#### D) KAMU HESAPLARI VE MALİ İSTATİSTİKLER

Devlet muhasebe sisteminin tanımlandığı 5018 sayılı Kanununun 5436 sayılı Kanunla değişik 49. maddesine göre:

*“Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.*

*Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.*

*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır. Kurulun yapısı, çalışma usûl ve esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.*

*Bu Kurulda görevlendirilenlerin aslî görevleri devam eder. Başkan ve üyeler, ayda ikiden fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir.*

*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlar, Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, ilgili idarelerin de görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenir ve Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenlenir.*

*Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme, beşinci fıkrada belirtilen yönetmeliğe uygun olarak, ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler için ise İçişleri Bakanlığınca Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığınca belirlenir”.*

Kanun ile kamuda hesap vermeyi kolaylaştıracak ve mali kontrolü sağlayabilecek bir sistemin kurulacağı açıklanmıştır. Geçmiş uygulamalarda genel yönetim kapsamındaki idarelerde muhasebe sistemleri birbirinden farklı şekillerde

hazırlanmaktaydı. Maliye Bakanlığı devlet muhasebesi ile ilgili çalışmalarını genel ve katma bütçeli kuruluşlar ve döner sermayeler ile sınırlı tutmaktaydı. Maliye Bakanlığınca 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununun verdiği yetkiye dayanarak genel ve katma bütçeli idareler için, esasında bütçe uygulama sonuçlarının kaydını ve raporlanmasını hedefleyen teknik açıdan biraz da muhasebe mantığının dışında bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur<sup>21</sup> (M.B. Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2004: 13).

1990 yılında yayımlanan “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği”ne göre; genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebe “nakit esaslı” muhasebe sistemidir. Ancak nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükler, iştirakler ve bütçe dışı sermaye oluşumları ile gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemlerinde muhasebeleştirildiği görülmüştür. Yani karma bir nakit ve tahakkuk esaslı sistem uygulanmaktaydı. Ayrıca hesaplar 31 Aralık tarihi itibariyle kapatılmamakta önceki yıldan kalan bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmakta idi.

Döner sermaye işletmelerinde ise tam tahakkuk esasına dayalı bir sistem 1999 yılında çıkarılan “Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği” ile uygulamaya konulmuştur. Fonlar ise muhasebe ve raporlama alanında en fazla dağınıklığa sahip yapılardır. Her fon kendi muhasebe sistemini kurmaya çalışmış, sonuç olarak da birbirinden farklı uygulamalar ortaya çıkmıştır.

Yerel yönetimlerde de genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebe sistemlerine benzer bir yapılanma mevcuttur. Sosyal güvenlik kurumları ise muhasebe mantığı içinde kendi muhasebe sistemlerini kurmuşlardır. Bu nedenle bu kurumların mali rapor ve analizler yapmaya uygun bir muhasebe sistemleri vardır.

Böylesine karmaşık ve dağınık bir yapının sebep olduğu sorunlar nedeniyle Devlet Muhasebesinde yeniden yapılanma kaçınılmaz olmuştur. 5018 sayılı Kanunun 49. maddesinde genel muhasebe sistemi şu şekilde özetlenmiştir:

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tüm mali işlemlerini kapsar. (ancak sadece genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür)
- Standart ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygundur.

---

<sup>21</sup> [www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr), ( 06.12.2005),

- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların hesap vermeleri ve kontrol edilmelerini mümkün kılmalıdır.
- Yöneticilerin yönetim ihtiyaçlarına uygun bilgi üretebilmesi için yeterli detayda olmalıdır.
- Mali raporlar düzenlenmesine ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde olmalıdır (Duman, 2005: 40).

Mali işlemlere ait tutulacak kayıtların zamanına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 50. maddeye göre:

*“Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır”.*

Anlaşıldığı üzere devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına geçildiği görülmektedir. Ayrıca her kayıt mutlaka belgeye dayandırılacaktır.

Nakit esaslı muhasebe sisteminde nakit akımlarından doğan işlemler kayıt altına alınır. Şöyle ki; mali işlem ve olaylar nakit alındığında veya ödeme yapıldığında muhasebeleştirilir. Yani yapılan hizmet yada alınan şeyin ne zaman ortaya çıktığı önemli değildir. Önemli olan nakit transferinin gerçekleştirilmesidir.

Adı geçen muhasebe sisteminde devletin ait olan, özellikle maddi duran varlıklar, tahakkuk etmiş gelir ve giderler, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalar, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantileri ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini kaydetmede ve raporlamada yetersiz kalmaktadır (M.B., Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2004: 13).

Nakit esaslı muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler sadece nakit akımları ile sınırlı tutulduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından olumsuz niteliklere sahiptir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise işlemler ve olaylar, nakit akımının hangi tarihte yapıldığına bakılmaksızın ortaya çıktıkları anda muhasebe kaydına geçirilir. “Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler hesabı da; yine nakit olarak ödenip

ödenmediklerine bakılmaksızın mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir” (M.B. Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2005: 6). Yani bir gelir yada gider doğdukları yılın hesabına kaydedilirler. Böyle olunca da dönemsel olarak hazırlanan mali raporlarda , mali işlemler tam olarak yansıtılmış olur.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, gelirleri, giderleri, mali raporları, varlıkları, yükümlülükleri ve diğer ekonomik faaliyetlerin tamamını içerir. Bu tür bir muhasebe sisteminde program maliyetleri ile amortisman giderleri de hesaplara ve raporlara yansıtılır. Bu şekilde de yöneticilerin performansı ve hesap vermeleri kolaylaşır. Ayrıca kamu kaynaklarının etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilmesi sağlanmış olur.

Bununla birlikte tahakkuk esasında mali raporlama ve stok kontrolü de tam olarak yapılabildiği için bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu da gerçeği yansıtır. Bunun sonucunda da mali saydamlık kavramı gerçekleştirilmiş olur.

5018 sayılı Kanunda getirilen tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uluslararası sistemin önemli uygulamaları arasındadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gereği olarak gelir ve giderlerin tahakkuk ettirildikleri yılın hesaplarında gösterilmesi, bütçe işlemlerinin ise nakit esasında muhasebeleştirilmesi, KMYK'nun 51. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Ayrıca; kamu hesaplarının mali yıl itibariyle tutulması, yıl içinde yapılmakla birlikte henüz sonuçlandırılmamış işlemlerin mali yılı izleyen bir aylık mahsup dönemi içinde tamamlanması öngörülmüştür. 51. madde şu şekildedir:

*“Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir.*

*Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.*

*Kamu hesapları malî yıl esasına göre tutulur. Malî yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri malî yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde beş ayı geçmemek üzere uzatılabilir”.*

2005 yılından itibaren tahakkuk bazlı muhasebe sistemi genel devlete dahil bütün birimlerde uygulanmaya başlamıştır. Genel ve katma bütçeli idarelerde ise tam tahakkuk esasının geçici çalışmaları devam etmektedir.

## E) FAALİYET RAPORLARI

Yürütme organının faaliyet sonuçları konusunda kamuoyunu ve yasama organını bilgilendirme vasıtasıyla kamuda mali saydamlığı sağlamaya yönelik olarak 5018 sayılı Kanunda faaliyet raporları adı altında 41. maddede gerekli düzenlemeler yapılmıştır.



Buradaki bilgilendirme sorumluluğu bir tür yönetsel hesap verme sorumluluğudur. Bu mekanizma sayesinde kamu hizmetlerini yürütmekle yükümlü olanların daha fazla sorumluluk almaları sağlanmaktadır. Kamu hizmetlerinde sonuç odaklı çalışmalara kamu hizmetinden yararlananların ödedikleri vergilerin nasıl kullanıldığını ve kamu idarelerinin performansları konusunda bilgi sahibi olmalarına ve yasama denetiminin güçlendirilmesine katkıda bulunmaları amaçlanmıştır.

Maddede belirtildiği üzere; harcama yetkilileri faaliyet raporu hazırlamakla görevlendirilmişlerdir. Her bir harcama yetkilisi kendi birimine ait faaliyet sonuçlarını, gerçekleştirmeleri, hedef ve amaçlardan sapmaları varsa bu sapmaların sebeplerini ve geleceğe yönelik projeksiyonlarını bu raporlarda açıklamak zorundadırlar.

Üst yöneticiler harcama yetkililerinde almış oldukları birim faaliyet raporlarını göz önüne alarak kendi idaresine ait, idari faaliyet raporu düzenlerler. Bu rapor Sayıştay'a ve kamuoyunun bilgisine sunulur. Bir örneği de Maliye Bakanlığına gönderilir. Hazırlanan raporlar herkesin anlayabileceği şekilde açık ve güvenilir olmalıdır. Faaliyet raporlarının taşınması gereken özellikler yukarıda madde metninde belirtilmiştir.

Hem mahalli idareler hem de sosyal güvenlik kurumları kendilerine ait raporları 41. maddeye göre hazırlayıp Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderirler. Maliye Bakanlığı raporları bir araya getirip Genel Faaliyet Raporunu hazırlayarak Sayıştay'a gönderir ve kamuoyuna açıklar. Sayıştay'da mahalli idare raporları hariç genel faaliyet raporunu diğer raporlar ile dış denetim raporlarını TBMM'ne sunar. TBMM ise, bu raporlar sonucunda "Kesin Hesap Kanunu"nu görüşür ve onaylar.

#### F) GENEL UYGUNLUK BİLDİRİMİ

Sayıştay merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden itibaren en geç yetmiş beş gün içinde TBMM'ne genel uygunluk bildirimini sunmak zorundadır. 5018 sayılı Kanunun 43. maddesine göre genel uygunluk bildirimini; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır. Kesin hesap kanun tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin TBMM'ne verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay'ca sonuçlandırılmamış denetimleri önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez.

Madde metninde de belirtildiği üzere, merkezi idare kapsamındaki kamu idarelerinin mali işlemlerinin raporlandığı kesin hesap kanun tasarısının ve kamu

hesaplarının uygunluğunun karara bağlanmasında TBMM'ne yardımcı olmak maksadıyla Sayıştay Genel Uygunluk Bildirimi hazırlamakta ve bunu TBMM'ne sunmaktadır.

Sayıştay mevcut işleyiş içinde, Sayıştay Kanununun 81. maddesi uyarınca; "Genel Uygunluk Bildirimi" hazırlamaktadır. Sayıştay raporlarında amaç, kamu hesaplarının doğru ve denk olup olmadığının, kamu mali sistemi ve kontrollerinin etkili olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığı, kamu kaynağının etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı hususunda bilgi sağlamak ve görüş bildirmektir.

Sayıştay genel uygunluk bildirimini ile birlikte 1996 yılından beri o yıla ait bütçe uygulama sonuçları ile harcamalar ve gelirlerle ilgili ayrıntılı bilgileri ve tahminlerle gerçekleştirmeler arasındaki sapmaları da içeren "Bütçe Uygulama Sonuçları Raporu"nu Meclise sunmaktadır. Ayrıca Sayıştay 1996 yılından bu yana önemli mali denetim bulgularını içeren "Hazine İşlemleri Raporu"nu da hazırlamakta ve 1997 yılından itibaren de Meclise "Dış Borç İzleme Raporu" sunmaktadır. Sayıştay'ın ilgili kanununun 87. maddesine göre hazırlamak zorunda olduğu genel ve katma bütçeli idarelerin mal hesaplarına ait raporu Meclise sunmamıştır. Genel uygunluk bildirimleri ise, Anayasal bir zorunluluk olduğu için her yıl verilmek durumundadır. Ancak bu bildirimler tatmin edici ve yeterince somut denetim bulgularına dayandırılmamıştır (DPT, 2000: 79).

5018 sayılı yasada belirtilen genel uygunluk bildirimlerinin kapsamının daha geniş olacağı ve kamuya ait tüm faaliyetleri kapsayacağı görülmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNUN TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLER

#### **I. BÜTÇE TÜRLERİNE İLİŞKİN TANIM VE KAPSAM DEĞİŞİKLİĞİ OLMUŞTUR**

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

Bütçe hakkının etkinliği açısından bütçenin kapsamı geniş olmalıdır. Çünkü bütçe kapsamı ne kadar geniş olursa devletin denetleyebileceği alan o kadar genişleyecek ve hükümet de meclis tarafından o derece kontrol altında tutulabilecektir. Bütçe kapsamının genişliği ile bağlantılı olarak kamuda mali saydamlık ve hesap verilebilirlik artacak, gizli ve etkisiz harcamaların önüne geçilecektir.

KMYK'nun 5. maddesinin (d) fıkrasında “Kamu Mali Yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür” denilmek suretiyle de bütçe hakkının TBMM'ne ait olduğu kanunla hüküm altına alınmıştır.

Bütçe kapsamının darlığından kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmak için Kanunda gerekli düzenlemeler yapılmıştır. “Bütçe Türleri ve Kapsamı” başlıklı 12. maddesinde:

*“Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.*

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

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

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

*Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.*

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

*Mahallî idare bütçesi, mahallî idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir”* denilmiştir.

Kanun bütçenin tanımını da; “Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge” şeklinde yapmıştır. Kanun kapsamına KİT’ler hariç tüm kurumlar dahil edilmiştir. Ancak sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler kendi yapıları itibarıyla bu süreci belirleyeceklerdir.

1050 sayılı Kanunla, 5018 sayılı Kanun arasında bütçe türleri ve kapsamı açısından farklılıklar daha önce incelendiği için tekrar söz edilmeyecektir.

## **II. BÜTÇE İLKELERİ ÇAĞDAŞ KILINMIŞTIR**

Bütçelerin hazırlanma ve uygulama aşamasında bazı ilkelere uyulması gerekmektedir. Bütçe ilkelerinin sınıflandırılması hususunda çeşitli yaklaşımlar bulunmakla birlikte genel olarak bütçe ilkeleri şu başlıklar altında toplanabilir.

Genellik ilkesi; bütçede devletin bütün gelir ve giderlerinin olduğu gibi gayri safi olarak (mahsup yapılmadan) ayrı ayrı gösterilmesi, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi (adem-i tahsis) ilkesidir (Tügen, 2005: 31). 5018 sayılı Kanunun 13. maddesinin (e), (f), (g) ve (m) bendleri, Türkiye’de genellik ilkesinin uygulamasına yönelik olarak düzenlenmiştir. Buradan hareketle, bütçe hükümetin tüm mali işlemlerini kapsamlı, tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde yer almalı, belirli gelirler

belirli giderlere tahsis edilmemeli ve kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri de bütçelerde yer almalıdır.

Yapılan düzenlemeler neticesinde Türk bütçe sistemine klasik ilkelerin yanında modern bütçe ilkeleri de yerleştirilerek önemli bir adım atılmıştır. Kanunun her defasında vurguladığı kaynak kullanımında etkinlik ve verimlilik bütçe ilkelerine riayet edilmekle hayata geçirilecektir. KMYK'nun 13. maddesinde üzerinde önemle durulan bütçe ilkeleri şu şekilde sıralanabilir:

- Makroekonomik istikrar ve sürdürülebilir kalkınma ilkesi
- Harcama yetkisinin kanuni görev ve hizmetlerle ilgili olarak kullanılması ilkesi
- Bütçelerin kalkınma planı ve programlarında yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda maliyet analizine göre hazırlanıp uygulanması ilkesi
- Bütçelerin izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülmesi (çok yıllık bütçeleme) ilkesi
- Mali saydamlık, genellik, denklik ilkesi
- Mali yıla girmeden kanunlaşması ilkesi (önceden izin alma)
- Bütçelerde bütçelerle ilgisi olmayan hususlara yer verilmemesi ilkesi
- Bütçeler kurumsal işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini temin edecek şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenecek sınıflandırmaya göre hazırlanması ilkesi
- Ödeneklerin belirli amaçlara tahsis edilmesi ilkesi şeklinde 9 ana ilke olarak ifade edilebilir (Tüğen, 2005: 35-36).

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

Yasada genellik ilkesine bu kadar önem verilmesine karşın bu ilkeden sapmaların da olduğu görülmektedir. Göze batan ilk sapma kanununun 39. maddesinde görülmektedir. Maddenin birinci fıkrasında; “*özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilir*” şeklindedir. Ayrıca yıl içinde tahsis edilen özel ödenek tutarı da tahsil edilen özel gelir miktarını aşamayacaktır. Burada adem-i tahsis prensibi uyarınca genellik ilkesinden sapma olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer bir sapma şartlı bağış ve yardımların düzenlendiği 40. maddede görülmektedir. 40. maddeye göre:

*“Herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından, kamu hizmetinin karşılığı olarak veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanamaz, benzeri adlar altında tahsilat yapılamaz.*

*Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar bütçelerine gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak kayıtlara alınır.*

*Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, dış finansman kaynağından sağlananlarda 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz.*

*Bu ödeneklerden malî yıl sonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir. Ancak, bu ödeneklerden tahsis amacı gerçekleştirilmiş olanlardan kalan tutarlar, tahsis amacının gerçekleştirilmesi bakımından yetersiz olanlar ile yılı bütçesinde belirlenen tutarı aşmayan ve iki yıl devrettiği halde harcanmayan ödenekleri iptal etmeye genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici yetkilidir.*

*Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettirilir”.*

40. madde ile genellik ilkesinin özel kişi yada kuruluşların kamu idarelerine şartlı bağış ve yardım yapmaktan alıkoyan yönü ortadan kaldırılmıştır. Böylelikle özel kişi yada kuruluşların okul, hastane, sağlık ocağı köprü vs. gibi kamu yararını ilgilendiren hizmetlerde kullanılmak üzere bağış ve yardımları kamu idarelerince kabul edilmektedir (Tüğen, 2005: 37).

1050 sayılı Kanunda da genellik ilkesinden sapmalara rastlanmaktaydı. Bu kanununun 45 ve 50. maddeleri gelir tahsisi usulünü engelleyici özellik arz etmektedir.

1050 sayılı Kanununun 49. maddesine göre kurulan döner sermaye işletmeleri genellik ilkesinden en önemli sapma olarak nitelendirilmektedir.

Birlik ilkesine göre; devlete ait tüm gelir ve giderlerin tek bir bütçe içinde toplanması gerekir. Bu sayede kamu hizmetleri tek elden planlanıp kaynak tahsisi tek elden yapılabilecektir. Ancak gerek 1050 sayılı Kanun gerekse 5018 sayılı Kanunda birlik ilkesine uyulmadığı görülmektedir. Son yapılan düzenlemede genel bütçenin yanında özel bütçe, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ile düzenleyici ve denetleyici kurum bütçeleri adı altında farklı bütçeler oluşturulmuştur. Fakat bu konuda olumlu sayılabilecek bir adım, 5018 sayılı Kanununun 18. maddesinde sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerin bütçe tahminlerinin de TBMM'ne sunulması zorunluluğu getirilmesidir.

5018 sayılı Kanunda diğer bütçe ilkelerinden, doğruluk, samimiyet, denklik, önceden izin alma, yıllık olma, giderlerin bölümler itibariyle onanması ve açıklık ilkelerine riayet edilmeye çalışıldığı görülmektedir.

KMYK'nun 13. maddesi (c) bendinde kalkınma planları, stratejik plan, performans kriterleri ve fayda-maliyet analizlerinden bahsedilerek, bütçelerin bu kıstaslara göre hazırlanacağı belirtilmiştir. Bütçeler uzun vadeli planlamalardır. Bu nedenle kaynağını ulusal kalkınma planları ve programlarından almalıdır. Bununla birlikte, bütçelerin hazırlanmasından önce stratejik planlamanın yapılması aslında yönetim kültürü içinde yapılması gerekli bir davranıştır. Kanun "stratejik planlamayı" sürece dahil etmek suretiyle de bu alanda bir kurumsallaşma öngörmekte ve yönetime çağdaş bir değer katmayı hedeflemektedir (BÜMKO, 2005: 3).

5018 sayılı Kanunla mali sisteme giren stratejik planlama uygulaması, örgütün ne olduğu, ne yaptığı ve neden yaptığına şekil veren ve yol gösteren temel kararlar ve eylemler üretmek için disipline edilmiş bir çaba olarak değerlendirilmektedir (Yılmaz, K., 2004: 71). Kanununun 9. maddesi ile düzenlenen stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme şu şekildedir:

*"Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.*

*Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.*

*Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir.*

*Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir”.*

Kamu kesimi açısından stratejik planlamanın yararları şu başlıklar altında toplanabilir:

- Plan-program-bütçe ilişkisinin güçlendirilmesine yardımcı olmak
- Kamuda etkin bir yönetim ve harcama sisteminin kurulmasında başlangıç noktasını oluşturmak.
- Kuruluşların belirli bir hedefe yönelik olmayan kısa vadeli ve anlık işlerde yoğunlaşmaları yerine, orta vadeli ve somut hedeflere dayalı planlama anlayışına sahip olmalarını sağlamak.
- Vizyon değerlendirmesi ile sürekli gelişme, yeni gelişmelere göre kendini yenileme, hizmet kalitesi, etkinliği ve çeşitliliğinin artırılması anlayışını getirmek.
- Performans göstergelerinin oluşturulması zorunluluğu nedeniyle kuruluşların her türlü planlama ve uygulama faaliyetlerini etkinlik, yerindelik, katılımcılık, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ilkeleri doğrultusunda şekillendirmesini sağlamak.
- Süreçlere entegre olmuş bir şekilde denetim ve izlemeyi kolaylaştırmak.
- Sistematik veri toplama ve sonuçları analiz etme alışkanlığını kazandırmak.
- Kuruluşlarda katılımcı yönetimi geliştirmek şeklide belirtilebilir (Yılmaz, K., 2004: 78-79).



Ayrıca 9. maddede kamu idare bütçeleri hazırlanırken stratejik plan, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu şekilde performans esaslı olarak hazırlanmasına da değinilmiştir.

### **III. ORTA VADELİ HARCAMA SİSTEMİNE GEÇİŞ SAĞLANMIŞTIR**

Kamuda orta vadeli harcama sistemine geçileceği 5018 sayılı Kanununun 14, 15 ve 16. maddelerinde düzenlenmiştir. 14. maddeye göre: “*Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri; kamu gelirlerinin azalmasına veya kamu giderlerinin artmasına neden olacak ve kamu idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tasarılarının getireceği malî yükü, ödenek türleri itibarıyla orta vadeli program ve malî plan çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplar ve tasarılar ekler. Sosyal güvenliğe yönelik kanun tasarılarında ise en az yirmi yıllık aktüeryal hesaplara yer verilir. Ayrıca, bu kanun tasarılarına Maliye Bakanlığı ile ilgisine göre Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı veya Hazine Müsteşarlığının görüşleri eklenir*”.

Görüldüğü gibi kanunda uzun vadeli planlama ve bütçelemeye geçileceğinin altı çizilmiştir. Aslında çok yıllık bütçeleme orta vadeli programa dayalı olarak yapıldığı için bu programların sağlıklı olarak saptanması gerekmektedir. Orta vadeli programa ilişkin asıl düzenleme kanununun 16. maddesinde yapılmıştır. Buna göre:

*“Maliye Bakanlığı, merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısının hazırlanmasından ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumludur.*

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

*Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli malî plan, Haziran ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmî Gazetede yayımlanır.*

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

*Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir*

*standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini ve diğer bilgileri içerir”.*

“Orta vadeli harcama sistemi olarak adlandırılan sistem, öngörülen bütçe yılı ve onu takip eden iki veya daha çok yılı kapsamaktadır. Esas amaç, ekonomideki varolan kaynak yapısına göre kamusal kararların alınması ve önceliklere göre bunların harcama alanlarına dağıtılmasıdır” (Arslan, M., 2005: 5). Sözü edilen sistem sayesinde kamuda mali disiplinin sağlanacağı düşünülmektedir. Çünkü kamusal harcamalar için kamunun elinde ayırabileceği yeterli kaynak yapısının bugün ve gelecekteki öngörülebilirliği kamusal karar alma süreci içinde politika oluşturmayı ve planlama yapmayı mutlak bir şekilde etkileyecektir (Yılmaz, H., 1999: 22).

“Geleceğe yönelik plan ve program yapmanın önü açılırken gerçekçi hedefler ortaya konulmalıdır. Bu çerçevede, Orta Vadeli Harcama Sistemi (MTEF), karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirilmesine imkan veren kamu harcama programlarını geliştirmeye yönelik bir süreçtir” (World Bank, 1998: 31). “Bu süreç üç temel yapı üzerine kurulmuştur.

- Makro ekonomik yapıyla tutarlı bir şekilde kamu harcamaları için ayrılacak kaynağın yukarıdan aşağıya (top-down) doğru tahmin edilmesi,
- Hem mevcut, hem de yeni uygulanacak olan politikaların maliyetlerinin aşağıdan yukarıya (bottom-up) doğru tahmin edilmesi,
- Toplam kaynaklarla bu maliyetleri ilişkilendiren (karşılaştıran) bir işleyiş” (World Bank, 1998: 47).

“Ekonomide kamu kaynak kullanma sistemine yeni bir bakış açısı getiren orta vadeli harcama sisteminin hazırlanması ve uygulanması birbiriyle ilişkilendirilmiş olan yukarıdan aşağıya/aşağıdan yukarıya stratejik planlama sürecinin işleyişi ile gerçekleşmektedir.” (World Bank, 1998: 47).

OVHS'nin uygulanması ve işleyişi ile ilgili farklı ülke deneyimleri mevcuttur. Bu ülkelerin başında İsveç, İngiltere, Japonya, Yeni Zelanda ve hatta Afrika ülkeleri bile vardır. Türkiye’de bu sisteme geçilmesi hususunda gerekli şartlar oluşturulamadığından dolayı sistemin uygulaması da gecikmiştir

“MTEF her yıl tekrar eden ve her bir MTEF’in izleyen bir şekilde birbirini takip ettiği bir süreci ifade etmektedir. Şekil 2. de görüldüğü gibi hazırlanan her MTEF

gelecek üç yılı kapsamaktadır. Bir sonraki  $MTEF_{t+1}$  önceki  $MTEF_t$ 'in bütçe yılını takip eden ilk yıl olarak ifade edilen yılı bütçe yılı olarak almakta (2.yıl) ve bir yıl daha fazlasıyla (4.yıl) süreci ileriye taşımaktadır.  $MTEF_{t+2}$  yine aynı şekilde başlangıca göre ( $MTEF_t$ ) kaynak kullanım sürecinin planlamasını bir yıl daha genişleterek 5. yılı kapsamı içine almaktadır” (Yılmaz, H., 1999: 19-20).

**Şekil 2. Birbirini Takip Eden Orta Vadeli Harcama Süreci**

	1.Yıl	2.Yıl	3.Yıl	4.Yıl	5.Yıl
Cari Yıl	Tahmin Yapılan Yıl(Bütçe)	Bütçe Yılına Takip Eden İlk Yıl	Bütçe Yılına Takip Eden İkinci Yıl		
<b><math>MTEF_t</math></b>					
Cari Yıl	Tahmin Yapılan Yıl(Bütçe)	Bütçe Yılına Takip Eden İlk Yıl	Bütçe Yılına Takip Eden İkinci Yıl		
<b><math>MTEF_{t+1}</math></b>					
Cari Yıl	Tahmin Yapılan Yıl(Bütçe)	Bütçe Yılına Takip Eden İlk Yıl	Bütçe Yılına Takip Eden İkinci Yıl		
<b><math>MTEF_{t+2}</math></b>					

Kaynak: DPT <http://www.dpt.gov.tr> (09.02.2006)

Türkiye’de klasik bütçe sisteminden program bütçe sistemine geçildiği 1973 yılından bu yana program bütçe sistemi de tam olarak uygulanamamıştır. Hatta klasik bütçe sistemi terk edilememiştir. Bunun pek çok sebebi vardır. Bu nedenle Türkiye’de OVHS konusuna girmeden önce program bütçe sistemi ve Türkiye’deki uygulamalar konusunda kısaca bilgi vermek yerinde olacaktır.

Türk mali sisteminde 1973 yılına kadar uygulana gelen klasik bütçe sisteminde, “bütçenin işlemleri yapabilmesi için klasik bütçe ilkelerine göre, bütçe ödeneklerinin verilmesinde yapılacak kamu hizmetlerinin niteliği ve niceliği değil, o hizmeti yapan örgüt göz önüne alınır, ödenek o örgütün hizmetlerini yapabilmesi için, örgütün devamını sağlayacak miktarda verilirdi. Bu ödenek dağıtımında parlamentonun, o örgüt tarafından yapılacak hizmetler, hizmetlerin verimi ve nasıl yapıldığı hakkında bir fikri yoktur. Adeta harcanan para kadar hizmetin yapıldığı kabul edilir” (Tosun, 2004b: 2).

Program bütçe sisteminden de söz etmek gerekirse; “Türkiye’de klasik bütçe sisteminden program bütçe sistemine geçiş ile ilgili hazırlıklar 1968 yılında başlamıştır. ABD’de o yıllarda “Program ve Performans Bütçe Sistemi” adı altına bir sistem uygulamaktaydı. Türkiye’de de “Bütçe Reform Grubu “ tarafından ABD’deki bu sistem baz alınarak bütçe reformları gerçekleştirilmiştir. Yapılan çalışmalarda da bu sistem hakkında “hükümetin teslim ettiği gayeleri gerçekleştirmek için mevcut kaynakları çeşitli alternatif yollar arasında dağıtırken isabetli kararların alınmasına yardımcı olan sistemdir” denilmiştir. “PPB sisteminin en önemli özelliğinin alternatif yolların sistematik analizlerini yapması olarak belirtilmiştir” (Tosun, 2004b: 4).

Program bütçe sistemi dört bölümden meydana gelmektedir.

#### A) KAMU HİZMETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Kamu hizmetlerinin sınıflandırılması, hizmetlerin amaç, kapsam ve çıktı açısından sistematik olarak sıralanmasıdır. Uygulamada iki şekilde gerçekleştirilmektedir.

##### 1. Fonksiyonel Sınıflandırma

Harcamayı yapan birime bakılmadan bütçe harcamalarının hangi amaca göre yapıldığı ortaya koyulmaya çalışılır. Bu sınıflandırmada, topluma sağlanan belli hizmetleri içine alan ana gruplar vardır.

##### 2. Program sınıflandırması

Genel ve katma bütçeli idarelere ait hizmetler ana gruplara ayrılmıştır. Program sınıflandırmasında, bir bakanlık veya kuruluşun yürütmekle görevli olduğu hizmetler programlara bölünmüştür. Bir teşkilatın yürütmekle görevli olduğu hizmetler ana hizmet programına ayrılır. Daha sonra da daha alt programlara dağıtılır. Daha sonra her bir programın alt parçalarını oluşturan proje yada faaliyet gruplarına ayrılır. Türkiye’de hizmet programları 101-999 arasındaki numaralarla kodlanmıştır. Ayrıca her bir hizmet programı da 01-99 arasında ifade edilen alt programlara ayrılmıştır.

#### B) PROGRAM GEREKÇELERİ

Adı geçen sistemde her programın bir de gerekçesi yer alır. Hizmeti gerçekleştirecek olan kuruluş tarafından programın önemi, özelliği ve kalkınma planları ile ilişkisi göz önüne alınarak program gerekçesi belirlenir.

### C) ÖDENEKLERİN TESPİTİ

Her bakanlık yada bağımsız kuruluş yürüttüğü hizmetleri program alt program, faaliyet ve projelere ayırdıktan sonra gerekli ödenek miktarını tespit eder. Program bütçenin hazırlanmasında bu üçüncü safha sınırları ve amaçları belirlenmiş olan hizmet maliyetlerinin hesaplanmasından ibarettir. (Tüğen, 2005: 145)

### D) PROGRAM ANALİZİ

Bu son aşamada ; “gerçekleştirilmesi planlanan hizmetlerinin, ülkenin ekonomik ve sosyal amaçlarına uygun olup olmadığının şayet uygun ise bunların asgari kaynak tahsisi ile gerçekleştirilmesi için gerekenlerin yapılıp yapılmadığının analizi ile ilgilidir. (Tüğen, 2005 :145)

Bütçe hazırlığının her aşamasında program maliyeti yapılmalıdır. Bu analizler hem daireler hem de Maliye Bakanlığı uzmanları ve Meclis tarafından gerçekleştirilmelidir.

Egeli'nin (1999, 28), Bulutoğlu ve Kurtuluş'dan, (1981, 105) aktardığına göre; Program bütçe sisteminin Türkiye'de başarılı olamamasının altındaki neden, kamu görevlilerine ve kamuoyuna sistemin ne olduğunun ve sistemden ne beklendiğinin iyi kavratılamamış ve anlatılamamış olmasıdır. Yeni bir hizmet sınıflandırmasına gidilerek bütçelerin ödenek tasnifi esasına göre hazırlanmasına Türk bütçe yönetimini bir anda çağdaş düzeye kavuşturacağı ve kamu kaynaklarının kullanımında en doğru kararların alınarak harcamalarda savurganlığın önlenebileceği düşünülmüştür.

Türkiye'de program bütçe modellerinde, programda geleneksel örgüt yapısına göre şekillenmiş fonksiyonel sınıflandırma göz ardı edilmiştir. “Programlar üst düzeydeki hizmetleri belirleyen bölümler halindedir. Bunun başlıca nedeni hizmetler hakkında açık bilgi verilememesi ve programların uygulama sonuçlarının değerlendirilmesini sağlayacak amaçların ölçülememesi olarak belirtilebilir” (Egeli, 1998: 28-29).

Program bütçe sisteminin Türkiye'de uygulanmasında ortaya çıkan sorunlara baktığımızda: ilk olarak bütçelerle plan ve programlar arasında olması gereken ilişkinin kurulamadığı görülmüştür. Bütçelerin kalkınma planları ve yıllık programlara göre hazırlanması gerekirken uygulamada buna rastlanamamıştır. Egeli'nin, (1998: 30), Falay'dan (1987: 144) aktardığına göre; hizmet programları ve analizleri bütçelemeden

önce yapılmalıdır. Ancak işleyişe bakıldığında programlar bütçe içinde yer almakta yani bütçeleme programlamadan önce gelmektedir. Halbuki programlar bütçenin bir uygulama aracı değildir. Bu nedenle, bütçelerin programları kapsayacak nitelik ve kapsamda olduğunu da söylemek mümkün değildir.

Program bütçe sistemi hakkında gerekli alt yapının kurulamaması, yeterli ve iyi yetişmiş personel ve yöneticilerin olmaması nedeniyle bütçe- plan-program ilişkisi işletilememiştir. Ayrıca iyi işleyen bir muhasebe sisteminin olmayışı ve kamuda muhasebe birliğinin sağlanamaması da sistemin aksayan yönlerini oluşturmaktadır.

Bununla birlikte kamu kuruluşları arasında gerekli ahengin olmayışı kamuda kurumlar arası kaynak tahsis karmaşasını doğurmuştur. Maliye Bakanlığı, DPT, Hazine arasındaki ilişkinin boyutu ve kopukluğu da program bütçe uygulamasına engel teşkil etmektedir. Bir diğer sorun “program bütçe hazırlık çalışmalarında bir yılın ötesinde kalan maliyet ve faydaları üzerinde hiç durulmamakta, programların uzun süreli esasa dayanmaları ve kalkınma planları arasındaki ilişkilerin kurulmasına çalışılmamaktadır”. (Coşkun, 1995: 157-158).

Bu eksikliklerin yanında kamuda etkinliğin sağlanamadığı ve gerek yönetim gerekse personel alanında reforma ihtiyaç olduğu gözlenmiştir. 5018 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler neticesinde “5018 sayılı Kanun ile bütçe bütünlüğünün sağlanması, kalkınma planı ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulması, sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının tesisi, harcama sürecinde yetki sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç mali kontrol sisteminin oluşturulması, kamu mali yönetiminde etkinlik, verimlilik, tutumluluk, hesap verebilirlik, şeffaflık ve çok yıllık bütçe gibi çağdaş mali yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesi amaçlanmaktadır” (2005 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, s. 52-53).

#### **IV. ÇOK YILLI BÜTÇE SİSTEMİ İHDAS EDİLMİŞTİR**

Çok yıllık bir bütçe; dar anlamda, çok yıllık bir bütçeleme süreci için devlet gelirlerini ve ödenek miktarlarını belirleyen bir bütçe olarak tanımlansa da buna çoğunlukla yıllık bütçe sürecinin, özellikle çok yıllık gelir ve harcama tahminleri veya çok yıllık bir mali plan ve çok yıllık nitelikleri ile birlikte değerlendirildiği bir bütçe yaklaşımını açıklamakta kullanılmaktadır. Çok yıllık bütçelemede önemli olan nokta mali yılın birden fazla yılı kapsamı değil, yıllık bütçe ve ödeneklerin birden fazla yıl içerisinde değerlendirilmeye çalışılması olmaktadır (Kızıldaş, 2003: 13).

Sözü edilen sistemde kamu gelir, gider ve planlamaları birden fazla yılı içerecek şekilde düzenlenir. Sistemde cari yıla ait veriler bir sonraki yılın tahminleri ve gelecek iki veya daha fazla yıla ait veriler bir arada görülebilir.

Çok yıllık bütçeleme süreci genel olarak 5018 sayılı Kanunda da takip edilmiştir. Yani gelecek yılın bütçesi ile birlikte izleyen iki yıla ait bütçe tahminleri de bütçe kanununa eklenecektir. “Bu süreç, temelde üç yapı üzerine kurulmuştur. Birincisi makro ekonomik yapıyla tutarlı bir şekilde kamu harcamaları için ayrılacak toplam kaynağın yukarıdan aşağıya (top-down) doğru tahmin edilmesi. İkincisi, hem devam etmekte olan ve hem yeni uygulanacak olan faaliyet ve projelerin maliyetlerinin aşağıdan yukarıya doğru tahmin edilmesi. Üçüncüsü ise toplam kaynaklarla bu maliyetleri karşılaştıran bir süreçtir” (Yılmaz, H., 1999:16)

Çok yıllık bütçe sisteminde kamunun elinde bulundurduğu kaynakları ile stratejik planlar arasındaki sıkı bağ neticesinde kaynaklar önceliklere göre tahsis edilebilecektir. Çok yıllık bütçe sistemi (Multi Year Budgeting System) 5018 sayılı Kanunla Türk Kamu Mali Yönetim Sistemine dahil edilmiştir. Kanunun 15. maddesinin ikinci fıkrasında:

*“Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezî yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir” denilmiştir.*

Ayrıca 16. maddenin üçüncü fıkrası da: *“Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli malî plan, Haziran ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmî Gazetede yayımlanır”* şeklindedir.

Çok yıllık bütçe uygulamasına geçme sebepleri ülkeden ülkeye bazı farklılıklar gösterse de genel olarak temel gerekçeler Dünya Bankası Kamu Harcama El Kitabında aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- Etkili kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması,
- Hedeflere dayalı yönetim anlayışının yerleştirilmesi,
- Bütçe hazırlama, uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesi,

- Hizmet kalitesinin artırılması,
- Mali saydamlığın sağlanması, olarak sıralanabilir.

#### A) ÇOK YILLI BÜTÇELEME SÜRECİ

5018 sayılı Kanunla hayata geçirilen çok yıllık bütçeleme süreci şu şekilde aşamalandırılabilir:

- Orta vadeli program
- Orta vadeli mali plan ve tavan tespiti
- Bütçe teklifinin alınması
- Bütçe tasarısının oluşturulması
- Bütçenin kanunlaşması
- Bütçenin uygulanması ve sonuçlarının incelenmesi

#### 1. Orta Vadeli Program Ve Orta Vadeli Mali Plan

5018 sayılı Kanununun 16. maddesi ikinci fıkrasında belirtildiği gibi bütçe süreci, Bakanlar Kurulunun, DPT tarafından hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlamaktadır. 5018 sayılı Kanunla 1050 sayılı Kanun arasındaki en büyük farklılık orta vadeli program ve orta vadeli mali planın yeni düzenlemede yer alması hususunda görülmektedir. Oysa takvim yönünden iki kanun arasında pek farklılık yoktur. Ancak kurumların stratejik plan ve önceliklerine göre bütçe teklifleri hazırlamaları için bütçe süreci Mayıs ayı sonunda değil, biraz daha erken bir tarihte başlaması gerekmektedir. Kurumlar Haziran ayının on beşine kadar yayımlanacak olan ve ödenek tavanlarını da içeren orta vadeli mali plan ile bilahare Haziran ayı sonuna kadar yayımlanacak olan Bütçe Hazırlama Rehberinin yayımlanmasını beklemekte hal böyle olunca da kurumlar için asıl başlangıç Temmuz ayının başına sarmaktadır (BÜMKO, 2005: 35).

Orta vadeli program ilk olarak DPT tarafından 31.05.2005 tarih ve 25831 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Böylece 2006 yılı bütçe süreci başlamıştır. Sözü edilen programda temel amaç ve hedefler, makro ekonomik politika ve hedefler, program dönemi hedef ve göstergeleri, sektörel politikalar ve temel ekonomik büyüklükler yer almıştır.

Planda<sup>22</sup> gelecek üç yıla ilişkin gelir, gider tahminleri ile hedeflenen açık ve borçlanma durumu ve kamu idarelerinin ödenek tavanları da yer almaktadır. “Bu

---

<sup>22</sup> Yüksek Planlama Kurulu 2006-2008 Orta Vadeli Mali Plan



maksatla hazırlanan orta vadeli mali plan, orta vadeli programda belirlenen temel amaç ve politikaların hayata geçirilmesine yönelik olarak hazırlanan, merkezi yönetim bütçe büyüklüklerini ve kurumsal bazda ödenek teklif tavanlarını belirleyen bir belge niteliğindedir” .

İlk olarak hazırlanan orta vadeli mali planda merkezi yönetim bütçe giderlerinin GSYİH’ ya oranının 2006, 2007 ve 2008 yıllarında sırasıyla %29.86 , %27.59 ve %25.84 olarak öngörülmüştür. Merkezi yönetim bütçe açığı finansmanının nasıl karşılanacağı ve kamu borç stokunun GSYİH’ ya oranı gibi pek çok makro ekonomik hedef belirtilmiştir. Orta vadeli mali planda aşağıdaki konu başlıklarına yer verilmiştir.

- Merkezi yönetim bütçe ödenek teklif tavanları
- Merkezi yönetim bütçe gelir tahminleri
- Merkezi yönetim bütçe dengesi
- Merkezi yönetim bütçe açığının finansmanı
- Merkezi yönetim bütçe hazırlık süreci

Bütçenin toplam büyüklüğü ile dağılımı orta vadeli mali program ile planda yer alan öncelikler ve hedeflerle uyumlu olmalıdır. Bu çerçevede mevcut uygulamaya paralel olarak kurumlar itibarıyla sadece ekonomik sınıflandırmanın birinci düzeyi esas alınarak tavan verilmeye devam edilecektir.

Mevcut uygulamaya paralel olacağından genel bütçeye dahil olan kurumlar için tavan tespitinde problem olmayacaktır. Genel bütçeye dahil kurumlar analitik bütçe sınıflandırmasına 2004 yılında geçtikleri için söz konusu kurumlara ait bu aşamadaki detaylı bütçe bilgileri BYES sisteminde yer almaktadır (BÜMKO, 2005: 41). Bu nedenle son iki yıla (2004-2005) ait bütçe büyüklüklerinden hareket ederek gelecek üç yıla ait ödenek tavanlarının tespiti kolay olacaktır. Sisteme 2005 yılında giren özel bütçeli kurumlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerini analitik sınıflandırmaya göre yaptıklarından dolayı bu konuda da sorun çıkmayacaktır. Fakat yasa gereği düzenleyici ve denetleyici kurumlar ödenek tavanı tespit etmeyeceklerdir.

Türkiye’de hükümetin hangi alanlara öncelikli olarak kaynak ayıracağı kurumsal dağılım yoluyla bilinebilecektir. İlerleyen dönemlerde fonksiyonel dağılımın da sisteme monte edilmesi planlanmaktadır. “Fonksiyonel dağılım öncelikler konusunda kurumsal dağılıma göre daha iyi fikir verecektir. Öte yandan artık girdi odaklı değil çıktı odaklı düşünmeye başlanacağına göre fonksiyonel sınıflandırmaya yönelinmesi gerekmektedir.

Bu aynı zamanda, performans esaslı bütçeleme için de faydalı olacaktır. (BÜMKO, 2005: 41)

## 2. Bütçe Teklifleri

Kurumlar bütçe tekliflerini hazırlarken 5018 sayılı Kanunun 17. maddesine göre hazırlık yapmaları gerekmektedir. Kanunun 17. maddesi şu şekildedir.

*“Gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında;*

- a) Orta vadeli program ve mali planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esaslar,*
- b) Kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları,*
- c) Kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllık bütçeleme anlayışı,*
- d) İdarenin performans hedefleri,*

*dikkate alınır.*

*Kamu idareleri, merkez ve merkez dışı birimlerinin ödenek taleplerini dikkate alarak gider tekliflerini hazırlar. Genel bütçe gelir teklifi Maliye Bakanlığınca, diğer bütçelerin gelir teklifleri ilgili idarelerce hazırlanır.*

*Gider teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca belirlenmiş kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine; gelir teklifleri ise ekonomik sınıflandırma sistemine uygun olarak hazırlanır.*

*Kamu idareleri, stratejik planları ile Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alan esaslar çerçevesinde, bütçe gelir ve gider tekliflerini gerekçeli olarak hazırlar ve yetkilileri tarafından imzalanmış olarak Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderir. Kamu idarelerinin yatırım teklifleri, değerlendirilmek üzere aynı süre içinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilir.*

*Bütçe teklifleri Maliye Bakanlığına verildikten sonra, kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılabilir”.*

*Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini üç yıllık bütçeleme anlayışı, stratejik planları ve performans hedefleri ile kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine göre hazırlarlar*

Madde metninden de anlaşılacağı üzere kurumların bütçe teklifleri uygulanan bütçe ile aynı özelliklerde olacaktır. Yani belirtilen sınıflandırmaya ait tüm detaylar tekliflerde de kullanılacaktır. Şöyle ki, kurumlar ;

- Kurumsal sınıflamaya ait 4 düzey
- Fonksiyonel sınıflandırmaya ait 4 düzey
- Finansman tipi sınıflandırmaya ait 1 düzey
- Ekonomik sınıflandırmaya ait 4 düzeyi de kullanarak bütçe teklifi hazırlayacaklardır.

Tabi ki bütçe tekliflerinin çok yıllık bütçeleme anlayışı içinde yapılması gerekir. Yönetim açısından bu tür bir uygulamanın bazı avantaj ve dezavantajları olacaktır. En önemli avantajları ise kurumlara uzun vadeli plan yapma alışkanlığı kazandırmasıdır. Çünkü sadece ilk yıl değil izleyen iki yıla ait planlama ve bütçeleme de yapmak zorundadırlar. Bu sayede her yıl yeni bir bütçe oluşturulmayacak, değişen koşullar varsa bütçe revize edilecektir. Bu sayede bütçenin takibi de kolaylaşacaktır.

Detaylı bir çok yıllık bütçe yapılırsa ileriki yılların bütçelerinin konsolidasyon işlemlerinde problem çıkmaz (BÜMKO, 2005: 44). Dezavantaj olarak ise; kurumlar açısından ekstra iş yükü oluşturmasıdır. Çünkü kurumlar bütçe tekliflerinde sınıflandırmalara ait tüm detayları verecekleri için zaman kaybı ve iş yükünün artmasına neden olacaktır. Ayrıca verilen tüm bilgiler üç yıllık değil bazıları da yıllık değişimlere odaklı olacaktır.

Yönetim, kurumların bu problemleri ortadan kaldırmak için Bütçe Hazırlama Rehberini ve gerekli yazılım programları hazırlamışlardır. Mesela kurum, Bütçe Hazırlama Rehberi ile birlikte her bir bütçe tertibi için bir de bütçe fişi dolduracaktır. Ödenek tekliflerini de bu fiş üzerinde hesaplayarak göstereceklerdir. Bu fişlerin yaklaşık %25'i personel işlemlerine ait olacağından kurumlar iş yükünü azaltmak için personel giderlerine ait bütçe fişi doldurmayacaklardır.

Mevcut yıla ait rakamlardan hareketle belirlenen katsayılarla sistemden otomatik hesaplanacak olan tahminler kullanıcılara sunulacaktır. Bu rakamlar kullanıcılar tarafından onaylanırsa kurumlara ait bütçe teklif haline getirilecektir. Kullanıcılar sistem tarafından hesaplanarak önerilen rakamları farklılaştırarak da teklif yapabileceklerdir. (BÜMKO, 2005: 45).

### **3. Kurumlarla Yapılacak Bütçe Görüşmeleri**

5018 sayılı Kanununun 17. maddesi (e) bendinde belirtildiği üzere, kamu idarelerinin yetkilileri ile Maliye Bakanlığı arasında bütçe teklifleri hakkında görüşmeler yapılabilecektir. Ancak burada önemli olan kurumların orta vadeli mali plan ile çok yıllık bütçeleme anlayışı içinde bütçe hazırlama rehberi ile belirlenen kurumsal tavanlara uyup uymadıkları hususudur. Eğer bu konuda tutarsızlıklar varsa görüşmeler yoluyla giderilmeye çalışılacaktır.

Buraya kadar aslında hep gider bütçesine ağırlık verildi. Ancak Maliye Bakanlığı üç yıllık dönemi kapsayan vergi ve diğer gelir tahminlerini de yapacaktır. Bu

açından hükümetin geleceğe yönelik taahhütleri ve vergi politikalarını da bütçeye bakarak anlamak mümkündür. Genel bütçe kapsamındaki (B) cetveline ait gelir tahminleri Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanacak, genel bütçe dışındaki kurumlar ise, kendi (B) cetvellerini hazırlayıp bütçe teklifleri ile sunacaklardır.

TBMM ve Sayıştay ile Düzenleyici ve Denetleyici kurumlar bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan TBMM'ne, bir örneğini de Maliye Bakanlığına sunacakları Kanununun 18. maddesi ile bildirilmiştir.

#### **4. Meclis Komisyonlarında ve Genel Kurulda Görüşülmesi**

Hükümet tarafından TBMM Başkanlığına sunulan bütçe kanun tasarısına ilişkin düzenlemeler 5018 sayılı Kanununun 18. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

*“Makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezî yönetim bütçe kanun tasarısı ile millî bütçe tahmin raporu, malî yıl başından en az yetmiş beş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.*

*Merkezî yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere;*

- a) Orta vadeli malî planı da içeren bütçe gerekçesi,*
- b) Yıllık ekonomik rapor,*
- c) Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,*
- d) Kamu borç yönetimi raporu,*
- e) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,*
- f) Mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,*
- g) Kamu iktisadi teşebbüsleri ile kamu şirketi niteliğindeki kuruluşlar hariç olmak üzere, merkezî yönetim kapsamındaki idarelerin, hizmet amaçlarıyla ilgili olan diğer kurum ve kuruluşlarından Maliye Bakanlığınca belirlenecek olanların bütçe tahminleri,*
- h) Merkezî yönetim kapsamında olmayıp, merkezî yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi, eklenir.*

*Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine, bir örneğini de Maliye Bakanlığına gönderirler”.*

Kurumlar yukarıda sayılan eklerle birlikte komisyona sundukları bütçe tekliflerinde, orta vadeli mali plan ile kuruma ait stratejik plan arasındaki ilişkiyi, açık ve net olarak ortaya koymak durumundadırlar. Burada Türkiye'ye has olarak milli bütçe tahmin raporu da komisyona sunulmak zorundadır.

Hazırlanan bütçe her zamanki gibi Komisyonunda ve Genel Kurulda oylamaya sunulacak ancak, kurumların çok yıllık bütçe tahminleri oylamadan muaf tutulacaktır. Düzenleyici ve Denetleyici kurumlara ait bütçeler direkt olarak TBMM'ne gönderileceği için bütçe üzerinde müzakere yapma olanağı yoktur. Ancak Genel Kurulda bu kurumların bütçeleri de oylanacaktır.

Bütçe komisyonunda 25'i iktidar 15'i muhalefet gruplarına ait olmak üzere 40 üye bulunmaktadır. Komisyondan geçen bütçe kanun tasarısı Meclis Genel Kuruluna sunulur. 5018 sayılı Kanununun 19. maddesi ile getirilen düzenlemelere göre:

*Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezî yönetim bütçe kanun tasarısının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşür ve bölümler halinde oylar. Merkezî yönetim bütçe kanunu malî yıl başından önce Resmî Gazetede yayımlanır.*

*Kamu yatırım programı, merkezî yönetim bütçe kanununa uygun olarak Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından hazırlanır ve anılan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren on beş gün içinde Bakanlar Kurulu kararıyla Resmî Gazetede yayımlanır.*

*Zorunlu nedenlerle merkezî yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe ödenekleri, bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirlenir. Geçici bütçe uygulaması altı ayı geçemez. Cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe uygulaması sona erer ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girişilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dahil edilir.*

*Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülmeyen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir”.*

KMYK'nun 13, 15 ve 18/e maddelerine göre çok yıllık bütçe, bütçe kanununda gösterilmek zorundadır. Fakat bunun nasıl gerçekleşeceği hususu net değildir. Bu bağlamda çok yıllık bütçeler uygulama bütçesi kadar detaylı değil daha özet bilgiler sunacaktır.

Bütçeler Meclis Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülürken kurumların ödenek artırıcı ve gelir azaltıcı taleplerine göre değişiklikler yapılabilir. Ancak Genel Kuruldaki görüşmeler esnasında bu tür bir değişiklik talep etme ve yapma imkanı bulunmamaktadır. Bu düzenleme kaynağını Anayasa'nın 162. maddesinden almaktadır. Anayasaya göre TBMM üyeleri, Genel Kurulda idare bütçeleri hakkında ki düşüncelerini bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar. Bütçe bölümleri ve değişiklik önerileri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oylamaya sunulur. Yine Anayasa'nın 162. maddesine göre Plan ve Bütçe Komisyonu elli beş gün içinde kabul edeceği metni, mali yıl başı olan 1 Ocak tarihine kadar TBMM'nde

görüşüp hükme bağlamak zorundadır. Fakat hükümet kurulamaz, Meclis toplanamaz ise, 5018 sayılı Kanununun 19. maddesine göre geçici bütçe kanunu çıkarılabilir. Geçici bütçenin şartlarına göre; bir önceki yılın bütçesinin belli bir oranı kadar olmalı ve altı aydan uzun sürmemelidir. Daha sonra cari yıl bütçesi yürürlüğe girdiği tarihte geçici bütçe bu bütçeye dahil edilir. 5018 sayılı yasa ile geçici bütçe uygulamasına sınır getirilmesi olumlu bir gelişmedir.

KMYK'nun 19. maddesinde kamu yatırım programı ile ilgili yapılan düzenlemede , DPT tarafından uygun görülerek hazırlanan yatırım programları bütçe kanununun yürürlüğe girdiği tarih olan 1 Ocak'tan on beş gün sonra yani 15 Ocak tarihinde Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe girecektir.

## B) ÇOK YILLI BÜTÇELEMENİN YARARLARI

Çok yıllık bütçeleme Türkiye gibi gelişmekte olan ve geçiş aşamasındaki ülkeler için bir maliye politikası yönetim aracı olarak değerlendirilebilir (Günay ve Öz, 2003: 1). Uzun vadeli bütçeleme ile kamu harcamalarında etkinlik arttırılabilir. Bütçelemede ortaya konulan tahminler makul ve doğru olarak yapılabilirse kamu mali yönetimine olumlu kazanımlar sağlar.

Çok yıllık bütçelemenin yararlarından biri de, orta dönemli bütçe projeksiyonlarının, mevcut politikaların ve gelecekteki tahminlerin bilenebilmesine imkan sağlayarak, kamu harcamalarında saydamlığı arttırmasıdır (Kızıldaş, 2003: 17). Hükümetlerin orta ve uzun vadede ne yapacağı konusunda niyetinin vatandaş ve özel sektör tarafından bilinmesini sağlar. “Çok yıllık bir bütçe, hükümetin orta dönemli mali stratejisi ve politika öncelikleri bağlamındaki yıllık bütçe boyutu tartışmalarının yerleştirilmesi yoluyla bütçe sürecine süreklilik kazandırır” (Günay ve Öz, 2004:1).

Kızıldaş'ın (2003, 17), Richard ve Tommasi'den (2001, 175) aktardığına göre; çok yıllık bütçeler, yıllık bütçelerin büyük miktardaki kamu harcamalarını ileriki yıllara yükleyerek az miktarda ödeneklerle büyük harcama gerektiren politikaların uygulamaya konulmasını sağlar. Çok yıllık bütçeleme sayesinde uzun vadeli tahminlerle uygulama sonuçları karşılaştırılabildiği için program sorumlularının performansları da izlenebilir.

Çok yıllık bütçeleme, bütçe sürecinde yer alan bakanlıkların daha fazla katılımını sağlayarak, hükümet çeşitli birimleri arasında işbirliğini teşvik edici bir unsur olarak görev yapar. Çok yıllık bütçe aynı zamanda orta vadeli bir hükümet programı niteliği

aldığından, bütçe aracılığıyla politik tercihlerini uygulayacak olan hükümet üyeleri arasında uyum ve işbirliğini teşvik edebilir (Kızıлтаş, 2003: 18).

### C) ÇOK YILLI BÜTÇELEMENİN MALİ SİSTEME OLUMSUZ ETKİLERİ

Literatürde çok yıllık bütçe yaklaşımının dezavantajları olarak; ileriye yönelik tahminlere aşırı güvenme, mali politikalarda atalet ve esneksizlik olarak değerlendirilmektedir (Günay ve Öz, 2003: 2). Çünkü yapılan uzun vadeli tahminlerin doğru olarak kabul edilmesi sonucu planların yeniden gözden geçirilmesi engellenir ve ortaya çıkan ihtiyaçların dikkate alınmasının önüne geçilmiş olur.

Kamuda kaynaklar uzun vadeli olarak planlandığından zamanın gereklerine göre ortaya çıkabilecek yeni politikalar için kaynak bulma sıkıntısına yol açabilecektir. Bununla birlikte üç yıllık planlarda, yönetim değişikliklerinde, yeni gelen hükümetin politikalarına uymayan hususlar ortaya çıkabilir. “Aşırı iyimser çok yıllık projeksiyonlar, daha az önceliğe sahip kamu harcama programları için bir mazeret olarak kullanılabilir” (Günay ve Öz, 2003: 2).

## V. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME ESAS ALINMIŞTIR

Performans bütçe konusunda farklı tanımlar yapılmakla birlikte ana tema genelde aynı noktayı işaret etmektedir. Performans bütçe; “kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçlarını raporlayan bir bütçe sistemidir” (Güngör, 2005). OECD ise performans esaslı bütçelemeyi şu şekilde tanımlamıştır: fonların sonuçlarla ilişkilendirilerek tahsis edileceği bütçe şeklidir (OECD, 2004: 5). Kısacası performans esaslı bütçeleme; Erüz’ün (2005: 62), Schick’den aktardığına göre; “kamu idarelerinin tahsis edilen kaynakla ne yapacaklarına ilişkin bilgileri gösteren bütçeleme şeklidir”.

Performans esaslı bütçeleden ülkelerin temel beklentileri genel olarak şu şekilde özetlenebilir:

- Etkin kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması

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

“Sözü edilen bütçe sisteminin diğer bütçe sistemlerinde temel ayrılığı, mali disiplini sağlamayı hedeflemesidir” (Özyıldız, 2000: 81). Şöyle ki; kamu harcama yönetiminde etkinlik ve verimlilik ilkelerinin gerçekleştirilmesinin altında mali disiplin ve savurganlığın önlenmesi yatmaktadır. Bu sayede performans bütçe tekniği ile mali disiplin kontrol altına alınmış olacaktır. Bu sistemin uygulanabilmesi için stratejik planlama önemli bir unsurdur.

Stratejik planlar, klasik bütçe tekniklerinden farklı olarak orta vadeli harcama planlarını da içermektedir. Bu sayede gerek yasama ve yürütme gerekse idare orta vadeli hedeflerden hakkında bilgi sahibi olmakta ve harcamaların denetlenmesi de katkı sağlanmaktadır. Öte yandan kamu idaresi, çalışmalarında daha uzun dönemli perspektifleri esas alarak ve kamuoyunun beklentilerine daha kolay cevap verebilme imkanına kavuşabilmektedir (Özyıldız, 2000: 81).

Bütçe reformları için hayati öneme sahip olan PEB sistemi “mali yönetim ve performans yönetimi yaklaşımlarının etkileşimsel bir bütünlüğü olarak tanımlanabilir” (Işık, 2004a: 22).

5018 sayılı Kanununun 9. maddesi incelendiğinde performans esaslı bütçenin tanımının yapıldığı görülmektedir. Ayrıca, “faaliyet raporları” başlıklı 41. maddesinde kamu idarelerinin harcama birimi düzeyinden başlayarak performans programı hazırlayacakları ve program sonuçlarını performans dayalı olarak faaliyet raporları ile belgelendirecekleri görülmektedir. Buradan hareketle kanunla öngörülen düzenlemenin, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporundan oluştuğu söylenebilir.

“Performansa dayalı bütçeden beklenen başarının sağlanabilmesi için uyulması gereken bazı kritik başarı etkenleri vardır” (Aydemir, 2004: 26-27).

#### A) ORTA VADELİ STRATEJİK YAKLAŞIM

Kamu mali yönetimi açısından, ortaya konulan planların orta vadeli olarak yapılmasını ve bu planların kaynağının stratejik planlara dayandırılmasını ifade eder.



### **1. Performans Bilgisi**

Performanstan söz edebilmek için ortada ölçülebilir hedefler ve amaçlar olmalıdır. Ancak bu şekilde neyin amaçlandığı ve hangi sonuçların elde edildiği karşılaştırılarak performans ölçümü yapılabilir. “Performans bilgisi sadece ölçülebilir ve değerlendirilebilir performans göstergelerinin oluşturulmasını değil, aynı zamanda performans göstergelerinden elde edilen verilerin kalitesinin ve güvenilirliğinin sağlanmasını da kapsamaktadır” (Çoban ve Deyneli, 2005: 2).

### **2. Performans Kültürü**

Performans ölçümleri ile ilgili uygulamaların devamlılığı ve kalitesi açısından bu uygulamanın kamu mali yönetim sistemine adaptasyonunu ifade eder.

### **3. Geçiş Dönemi**

Geçiş döneminin sistemin en kritik noktasını oluşturduğunu söylemek yerinde olacaktır. Çünkü ilk kez uygulanan bir sistemin başarısı geçiş döneminde sağlıklı olarak uygulanmasına bağlıdır. Geçiş dönemi için en çok önerilen yöntem pilot bölge veya kurum uygulamasıdır. Türkiye’de de performans bütçe sistemine geçişte bu tür pilot kurum uygulamaları yapılmıştır. Örneğin Denizli İl Özel İdaresi, Karayolları Genel Müdürlüğü ve Hacettepe Üniversitesi sayılabilir.

Kurumlar performans planlarına göre oluşturdukları kriterleri faaliyet programları sonucunda elde ettikleri çıktılar ile karşılaştırıp bunu bir değerlendirme raporu halinde, stratejik planları ile birlikte sunacaklardır. PEB’de asıl değerlendirme kriteri vatandaşın uygulamadan elde ettiği memnuniyettir. Çünkü sistemde amaç girdi kontrolünü yapmak değil, sonuçta ne elde edildiğidir. Yani kamu idarecilerinin ne kadar harcadığı ile değil de, ne ölçüde hedefe ulaştığının sorgulanması ile ilgilendiği için hesap verme sorumluluğunu geliştirir (Kesik, 2004b: 17).

#### **B) PERFORMANS BÜTÇE SİSTEMİNDEN BEKLENEN FAYDALAR**

Beklenen faydalar sıralanacak olursa;

- Mali saydamlığın sağlanması
- Hesap verilebilirlik
- Mali disiplinin sağlanması
- Performans yönetimi
- Performansa dayalı ücretlendirme

- Performans denetimi
- Kamuoyu denetimidir.

İlk üç madde hakkında önceki bölümlerde bahsedilmişti. Burada diğer hususlar kısaca açıklanacaktır. “Performans yönetimi; kurumsal başarının elde edilebilmesi için her çalışanın, birimin veya sürecin performansının değerlendirilmesi ve performans geliştirilmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve uygulanmasıdır” (Erüz, 2005: 67). PEB sistemi içindeki her bir kurum kendi performans yönetim sistemini kurarak performans kriterlerini, süreçlerini ve performansın izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik faaliyetleri raporlamak zorundadırlar.

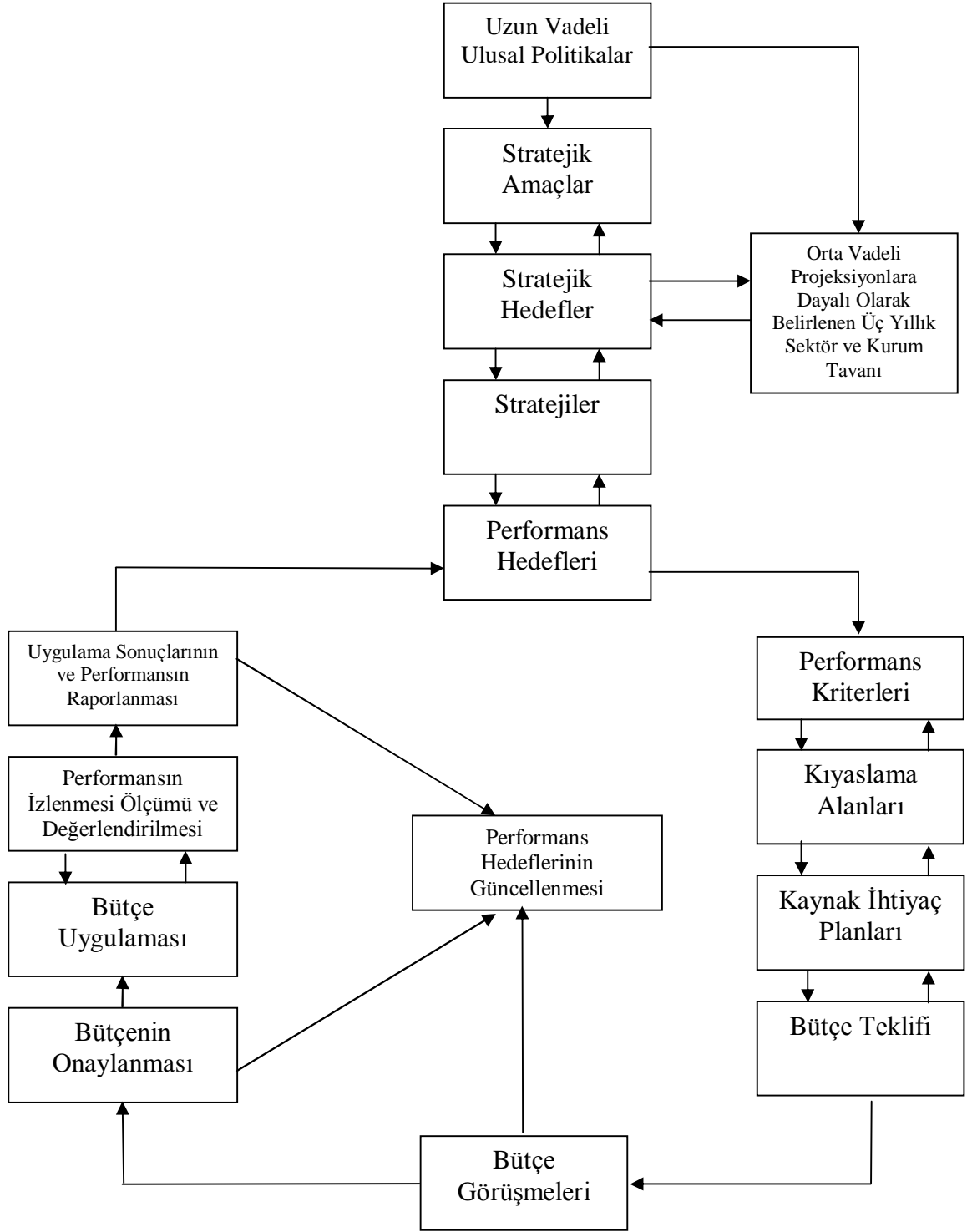
Performans denetiminde ise, kamu, hazırladığı performans programları ve faaliyet raporlarını kamuoyu ile paylaşacaktır. Bu şekilde kamuoyuna sunulan kamusal üründen vatandaş ne ölçüde tatmin edilebilmiştir, sorusuna karşılık ,ancak performans ölçütlerine ne ölçüde riayet edilmiştir cevabıyla karşılık verilebilir. Ayrıca sadece kamuoyu denetimi değil 5018 sayılı Kanunla konulan iç denetim birimleri ve dış denetimden sorumlu olan Sayıştay aracılığıyla da gerekli denetim mekanizmaları işletilecektir.

### C) PERFORMANS BÜTÇE SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİ

Aşağıda Şekil 2’de performans esaslı bütçelemeye ilişkin izlenecek yolların yer aldığı akış şeması görülmektedir.

Şekilde 2’de görüldüğü gibi, hükümet tarafından hazırlanan orta vadeli mali plana göre kurumlar, belirledikleri hedeflere ulaşabilecekleri stratejiler geliştirirler. Kurumlar bu aşamada yasal ve kurumsal imkanları ile birlikte bütçe kaynaklarını da dikkate alarak strateji geliştireceklerdir. Bundan sonra gelecek üç yıla ilişkin olarak her bir yıl için gösterecekleri performans hedeflerini belirleyeceklerdir. Performans hedefleri ile uyumlu performans kriterlerini belirleyen kurumlar kaynak ihtiyaçlarını hesaplayacaklardır. Bu aşamada personel giderleri, yatırım giderleri, araç gereç giderleri gibi kaynak ihtiyaçları doğrultusunda bütçe teklifleri hazırlanır. Bundan sonraki aşama bütçeleme aşamasıdır. Gerekli görüldüğü takdirde ve değişen bütçe koşulları neticesinde performans planları revize edilebilecektir. Yıl sonunda performans hedefleri ile gerçekleştirmeler karşılaştırılıp performans ölçümü yapılarak süreç tamamlanır.

Şekil 2. Performans Esaslı Bütçe Akış Şeması



Kaynak: Işık, 2004: 24

## D) PERFORMANS BÜTÇE SİSTEMİNİN SINIRLILIKLARI VE BAŞARISINI ETKİLEYECEK ETMENLER

Her sistemin avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Hiç bir sistem yoktur ki tam anlamıyla ihtiyaçlara cevap verebilsin. Ancak sistemler amaca uygun ve hedefe odaklı uygulanabilirse olumlu etkileri olumsuzluklarını kapatabilir. Bu açıdan performans bütçe sistemine ilişkin kültür kamu idarecilerine kavratılmalıdır.

### 1. Sınırlılıkları

Siyasiler ister istemez popülist politikalar geliştirirler. Bunun sonucu olarak kamu maliyesi etkinlik ve verimlilikten uzaklaşabilir. Özellikle etkin olarak işleyen bir hesap verme sistemi yerleşmemişse o ülkede performans bütçe sisteminin uygulanması sadece kağıt üzerinde kalır. Bu bakımdan her şeyden önce bir ülkede performans bütçeden söz edebilmek için gerekli kültür ortamı oluşturulmalıdır.

Kurumlara gerekli iç kontrol ve denetim sistemleri ile hesap verilebilirlik kavramları yerleştirilmeden PEB'den beklenen verimi almak oldukça zor olacaktır. Çünkü kurumlara PEB sayesinde bazı yönetsel esneklikler sağlanacaktır. Esneklik sonucunda kaynaklar farklı alanlara yönelebileceğinden dolayı, kontrol ve denetim sistemi PEB'den önce sağlıklı olarak yerleştirilmelidir.

“Bütçeleme sürecinin gelecek yıllarda karşılaşılması muhtemel sorunları dikkate almayı yanında çok yıllık bütçelerin bağlayıcı olmaması ya da konulan hedeflerin siyasi ve bürokratik süreçler tarafından ciddiye alınmaması, kamusal kaynakların belirli amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik olarak kullanılmasından çok, klasik bütçe anlayışında olduğu gibi, devletin sadece verilmiş görevleri yerine getirecek şekilde faaliyette bulunması ile sonuçlanmaktadır. Bunun için, özellikle gelişmekte olan ülkelerde politika-planlama-bütçe ilişkisini güçlendirmek gerekmektedir” (Işık, 2003b: 73-74).

Mali yönetim ile performans yönetiminin farklı kademelerde yer alması sonucu, mali yönetim daha ağırlıklı olacağından, siyasal ve politik tercihler ön plana çıkacaktır. Yani “performans yönetimi, daha çok uygulayıcı, yani daha alt birimlerden oluşurken mali yönetim sistemi ise, daha üst düzeyde karar alma seviyesinde meydana gelir. Bu sebeple mali yönetimin katı değişmez tutumu ve bürokrasisi karşısında, etkinlik ve verimliliği sağlamaya çalışan bir performans yönetiminin başarısı oldukça zorlaşacaktır.

Performansa dayalı bütçeleme sistemini uygulayan ülkelerin, uygulamadaki başarılarının ölçüsü de bu entegrasyonun seviyesi olmuştur” (Işık, 2004a: 27).

Işık’ın, (2004: 22), Pollit’den (1999) aktardığına göre; “Ödenek tahsisi yapılacak programların türü performans esaslı kaynak tahsisini sınırlayan unsurlardan bir diğeridir”. Şöyle ki; etkisi ve sonuçları ölçülebilen kamu hizmetleri için performans yönetimi yapmak kolay olacaktır. Ancak az tekrar eden ve sonuçları maddi olarak ölçülemeyen hizmetler açısından performans ölçümü yapmak oldukça sıkıntılı bir durum olacaktır. Ayrıca performans bütçe sistemi uzun soluklu bir yol olduğu için uygulama ve sonuçlarını görmek zaman alacaktır.

## **2. Başarısını Etkileyebilecek Faktörler**

PEB ‘nin başarısını etkileyebilecek faktörler 4 başlık altında toplanabilir.

### **a) İkili Yapı**

KMYK’unda stratejik plan, kalkınma planı, bu iki planın birbiriyle işleyişi ve sürecine ilişkin esasların DPT tarafından gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Bütçe-plan ilişkisi, performans göstergeleri ve performans bütçeye ilişkin düzenlemeleri ise, Maliye Bakanlığının yapacak oluşu sebebiyle; “kanun ile yetki verilen bu iki kurumun yapacağı düzenlemelerin uyumlu olması performans esaslı bütçeleme yapısının doğru oluşturulması ve başarılı olabilmesi için gerekli görünmektedir” (Erüz, 2005: 68).

### **b) Performans Bütçe Sisteminin Bütçe Sürecindeki Yeri**

Kurumlar tarafından hazırlanan performans programları TBMM tarafından görüşülüp onaylanmakta ve denetlenmektedir. Bu uygulama TBMM’ne ilave bir iş yükü getirmektedir. Farklı sektörler için özel komisyonlar kurularak plan ve bütçe komisyonuna yardımcı olmalı ayrıca, bütçe ve kaynak tahsis etme konularında stratejik bakış açısı geliştirilmelidir.

### **c) Performansa Dayalı Ödül ve Yaptırımlar**

Performans bütçe sisteminde çalışanlara ait performans değerlemesi de yapılmalıdır. Başarılı performans sergileyenlere bazı ödüller verilebilir, başarısız olanlar ise bazı yaptırımlara maruz bırakılabilir. Bu durum personel arasında ödül kapma yarışına dönüşebilir.

#### d) Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe

Performans bütçe sisteminden yeterli veri sağlanamazsa sistem başarısız olmaya mahkumdur. Mali alanda gerekli verilerin elde edilmesi açısından kamuda tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması önem arz etmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine miktar bilgileri de eklenir, yani ayniyat takibinin de bu sistem üzerinden izlenmesi halinde sistemin etkinliği artacaktır (Erüz, 2005: 70).

Kamuda uygulanmakta olan analitik bütçe kodlaması ile kamu kaynaklarının, birimler, fonksiyonlar ve ekonomik nitelikleri itibariyle detaylı olarak takibi yapılabilecektir. PEB'nin başarısı tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve analitik bütçe kodlamasının düzgün bir şekilde uygulanmasına bağlıdır.

#### E) PERFORMANS BÜTÇE SİSTEMİNİN UYGULANMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLAR

PEB Türkiye için yeni bir sistem olduğundan kamu kurumları PEB hakkında yeterli bilgiye sahip değildirler. Ayrıca kurumlarda bu konuda yetişmiş nitelikli personel sıkıntısı da vardır. Konu hakkında yeterli bilgiye sahip olmayan kurumlara bir de harcama sürecinde esneklik sağlanması muhtemel sakıncalara neden olabilecektir. Çünkü kurumlarda harcama öncesinde Sayıştay kontrolü kaldırılmış, harcama süreci hızlandırılmaya çalışılmış, ödeneklere teklif tavanı getirilmiş ve ödeneklerin %5'ini aktarabilme imkanı tanınmıştır.

Bir diğer husus kamuda henüz performans kriterleri oluşturulamamıştır. Bu nedenle performans denetiminin de neye göre yapılacağı belli değildir. Bununla birlikte performans göstergelerinin tespitini DPT ve Maliye Bakanlığının yapacak olması kurumlar açısından problem oluşturabilir.

PEB'nin tam olarak hayata geçirilmesi hususunda acele edilmemeli, pilot kurumlar iyice izlenmeli ve sıkıntılar tespit edilip gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Çünkü sistemde subjektif hatalara yönelme riski bulunmaktadır. Bu nedenle öncelikle performans kültürü yerleştirilmelidir.

### **VI. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASINA GEÇİLMİŞTİR**

Türkiye'de 1973 yılından beri uygulanan program bütçe sistemi, uygulamada bazı sıkıntılara sebep olmaktadır. "Planlama-programlama-bütçeleme sistemini esas

alan program bütçe sistemi (PBS), belirlenen amaçlara ulaşmak için var olan sınırlı kaynakların ayrılmasında, yöneticiler ve siyasal organ tarafından rasyonel kararların alınmasını sağlayan bir bütçeleme yönetim tekniğidir” (Coşkun, 2000: 146). Fakat zamanla tanımına ve işlevine uymayan bir yönetim anlayışıyla sistemden bazı sapmalar olmuştur. Türkiye'nin ekonomik, mali ve toplumsal koşul ve olanaklarına göre hazırlanması ve uygulanması gereken program bütçe sistemi gerektiği gibi uygulanamamıştır. Bu sistem adı altında klasik bütçelemenin esasları devam ettirilmiştir. Program bütçe sistemi sadece bir şekil değişikliğinden öte gidememiş, bütçe sınıflandırmasında bir değişiklik olarak kalmış, kamu yönetiminde etkinliği artırıcı ekonomik ve mali araç olarak kullanılamamıştır (Coşkun, 2000: 162).

İlk defa 1995 yılında bütçe kodlama ve sınıflandırma sisteminin değiştirilmesi gerektiği gündeme gelmiş, 1998 yılında ise, “ekonomik irdeleme için hükümetin nakit alındıklarını ve ödemelerini uluslararası kabul edilmiş kaydetme sistemi” olarak tanımlanan, IMF tarafından önerilen ve Avrupa Birliği ülkeleri tarafından uygulanan, Devlet Mali İstatistikleri (GFS Government Finance Statistics) esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur. Sistem 1999 yılında bazı kurumlarda denenmiş ancak sonradan vazgeçilmiştir.

“Yukarıda belirtilen nedenlerde dikkate alınarak devletin mali istatistiklerinin daha düzenli, daha güvenilir, daha tutarlı, analize ve ölçmeye elverişli şekilde tutulması amacıyla hazırlanan Analitik Bütçe Sistemi 2002 yılında 6 kurumda pilot olarak uygulanmış, 2003 yılında konsolide bütçeye dahil bütün kurumlarda önceki sınıflandırma (program bütçe sınıflandırması) ile birlikte ve nihayet 2004 yılında da konsolide bütçeye dahil bütün kurumlarda uygulamaya başlamıştır” (Ayyıldız, 2004: 107).

GFS modeli “1999 yılında seçilen birkaç kuruluştan sadece Hacettepe Üniversitesinde otomasyon desteği sağlanmadan uygulanmıştır. Daha sonra yeni bütçe kod yapısı gözden geçirilerek GFS'deki değişikliklere ve Avrupa Birliği'nde uygulanan ESA'95 (European System of Integrated Economics Accounts) standardına uygun hale getirilmiştir” (BÜMKO, Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı, 2003: 3). Bu şekilde AB'de de uygulanan sistem Türk bütçe sistemine adapte edilmiştir. Sistem, “ayrıntılı bir kurumsal kodlamayla, program sorumlularının tespitine imkan veren, fonksiyonel sınıflandırmaya dayanan, aynı kodlamanın merkezi yönetim bütçesi

kapsamındaki kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olduğu, uluslararası karşılaştırmaları, ölçmeyi ve analizi mümkün kılan, maliyet-etkinlik ve fayda-maliyet analizlerine ortam hazırlayan bir yapıya kavuşturulmaya çalışılmıştır” (Tüğen, 2005: 170).

“GFS uygun, dengeleyici unsurları içeren bir analitik çerçeve içinde mali istatistiklerin sunumu için konunun ana noktalarını ve istatistikleri bir araya getirmede kullanılmak üzere ekonomik ve mali ilkeleri ortaya koymakta ve uygulamaya yön vermektedir” (IMF, 2005).

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce yayımlanan Analitik Bütçe Sınıflandırması El Kitabında, program bütçe sisteminde kaynaklanan sorunlar dört başlık altında birinci bölümde incelenmişti. Yaşanan tüm bu sorunlar neticesinde 2002 yılında, Hazine Müsteşarlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Hacettepe Üniversitesi, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Ege Üniversitesi ve Karayolları Genel Müdürlüğünde pilot kurum olarak mevcut sisteme paralel şekilde ABS uygulanmıştır. 2004 yılında genel ve özel bütçeli kurumlar, 2005 yılından itibaren ise, sosyal güvenlik kurumları, kamu tüzel kişiliğine haiz kurumlar ve üst kurullar, fonlar ile bütçeden yardım alan (yatırım ve transfer tertibinden) kurum ve kuruluşlar uygulamaya dahil edilmiştir. 01.01.2006 tarihinden itibaren de döner sermaye ve KİT’ler hariç tüm kuruluşların bütçelerini ABS’ne uygun olarak hazırlamaları istenmiştir.

#### A) ANALİTİK BÜTÇE SİSTEMİNİN KODLAMA YAPISI

Analitik bütçe sınıflandırması bir bütçe sistemi değil, sadece bir bütçe sınıflandırma modelidir. Bu nedenle ABS’nin bütçe sistemlerindeki gibi hedefi ve politikası yoktur. Bir bütçe kodlama sistemi olan ABS’de veriler:

- Ölçmeye dayandırılarak elde edilmeli
- Sade ve az tekrar edilir olmalı
- Güvenilir olmalı
- En az işlemle konsolide edilebilmeli
- Ülkeler, dönemler ve kurumlar arasında karşılaştırılabilmesini sağlayabilmeli ve uluslararası standartlara uygun olmalıdır (Demirel, 2001: 9).

Bu özelliklere sahip bütçe kodlama yapısından beklenen verim elde edilebilecektir.



ABS ile ilgili düzenlemeye 5018 sayılı Kanununun 17/c maddesinde şu şekilde yer verilmiştir: “*Gider teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca belirlenmiş kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine; gelir teklifleri ise ekonomik sınıflandırma sistemine uygun olarak hazırlanır*”.

Kanunda da yer verildiği şekliyle ABS kod yapısı dörtlü sınıflandırmaya göre düzenlenmiştir. Kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansal sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olarak belirtilmiştir.

### **1. Kurumsal Sınıflandırma**

Kurumsal sınıflandırma kamu yönetimi içindeki idari yapıları baz alarak oluşturulmuştur. Bu sınıflandırmada, siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve program sorumlularının tespiti amaçlanmaktadır. Aynı anayasal otoriteye tahsis edilen kaynakların aynı kodda yer alması benimsenmiştir. Bağlı ve ilgili kuruluşlara verilen kaynaklar, kuruluşun bağlı bulunduğu kurum kodunda yer almaktadır. “Bu nedenle siyasi yada bürokratik olarak yönetim yetkisi kurumsal sınıflandırmanın temel kriteri olarak kabul edilmektedir” (Tüğen, 2005: 172).

Kurumsal sınıflandırma dört düzeyde gerçekleşmektedir.

**Birinci düzey:** Bakanlıklar ve anayasal kurumlar, sayıları dört adettir. 97-99 kodları Yükseköğretim Kurulu ile üniversitelerin ortak kodu olarak belirlenmiştir.

**İkinci düzey:** İkinci düzey, birinci düzeyde sayılan kurumların yöneticilerine karşı doğrudan sorumlu olan birimleri kapsamaktadır (Kocabaş, 2004: 66). Başbakanlığa yada herhangi bir bakanlığa bağlı müsteşarlık birimleri bu düzeyde gösterilir. Birinci düzeyde 97<sup>10</sup> kodunu ortak olarak kullanan üniversiteler ikinci düzeyde 1-54 arası kodları kullanacaklardır.

**Üçüncü düzey:** Bu düzeyde ikinci düzeydekilere bağlı birimler yer alır. Bunlar genellikle ana hizmet birimleridir. Örneğin: Maliye Bakanlığı, Müsteşarlık birimine bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü.

**Dördüncü düzey:** destek ve lojistik birimleri ile politikaların uygulandığı birimler yer alır. Teftiş Kurulu, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği gibi.

“Dört düzeyden oluşan kurumsal sınıflandırmada her bir düzeyde yer alan birimin yöneticileri için, belli bir sorumluluk da tespit edilmiştir. Şöyle ki; ilgili birimde idareci sıfatıyla görev yapan kişi kendi biriminin harcamalarından

sorumlu olacağından, birimin bütçesiyle de yakından ilgilenecektir. Dolayısıyla ödeneklerin rasyonel kullanılıp kullanılmadığı noktasında bir oto kontrol sistemi de getirilmiş olmaktadır” (Kocabaş, 2004: 66).

## **2. Fonksiyonel Sınıflandırma**

Bu sınıflandırma kamu hizmetlerini türlerine göre ayrıma tabi tutmaktadır. Dört düzeyli altı haneli kod grubundan oluşmaktadır. Fonksiyonel sınıflandırma ile kamu hizmetleri birinci düzeyde 10 temel fonksiyona ayrılmıştır. Bu sayede 10 temel fonksiyona hangi harcamacı kuruluşun ne kadar harcama yaptığı bilinebilecektir. Mesela, sağlık giderleri için hangi kuruluş ne kadar harcamada bulunmuş net olarak ortaya çıkacaktır.

İkinci düzeyde, ana fonksiyonlar programlara bölünür. Üçüncü düzeyde, programlardan nihai hizmetlere geçilir. Dördüncü düzey ise, ileride karşılaşılabilecek muhtemel hizmetler için boş bırakılmıştır.

Bu sınıflandırma ile belli hizmetler ağırlıklı olacak, bazılarına ise ayrılan ödeneklerde kısıntıya gidilecektir. Geçmiş uygulamalarda kurumlar her yıl ödenek miktarlarının en azından enflasyon oranı kadar arttırılmasını talep ederlerdi. Ayrıca kullanamadıkları ödenekleri de, gelecek yıl bütçelerinden düşülmemesi için yıl sonuna doğru gereksiz alımlar yaparak harcamakta idiler. Bu sınıflandırma ile birlikte, devlet faaliyetlerinin türü ve miktarının belirlenmesi öncelik kazanacağından hangi kurumun ne kadar ödenek alacağı ikinci derecede önemli hale gelmiştir.

## **3. Finansman Tipi Sınıflandırma**

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

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

➤ Bütçe dışı fonlar

#### **4. Ekonomik Sınıflandırma**

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

"Çağdaş bir yapılanma olan ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş olan sınıflandırılmada ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin aynı tertiplerde bütçelenmeleri gerekmektedir" (Kocabaş, 2004: 68).

Yukarıda sayılan ilk üç sınıflandırma sistemi de tamamen harcama (gider) bütçesini ilgilendirmekteydi. Yani bütçe kanunlarının (A) cetvelini ilgilendiriyordu. Ancak ekonomik sınıflandırma, harcama, borç verme, gelir ve finansman sınıflandırmasını içerir.

Kurumlar ekonomik sınıflandırma ile yapmış oldukları harcamaları ayrıntılı olarak gösterebileceklerdir.

#### **B) ANALİTİK BÜTÇE SİSTEMİNİN YARARLARI ve UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKABİLECEK SORUNLAR**

ABS sınıflandırması ile hangi kuruluşun nasıl, ve ne kadar harcama yaptığı net olarak görülebilir. Kuruluş ne kadar ödenek talebinde bulunmuş, ne kadarını kullanmış ve gerçek ihtiyacının ne olduğu da sistem sayesinde bilinebilecektir. Ayrıca ABS ile bütçe politikasının esnekliği ve seçiciliği artırılarak, bütçe hazırlığının, uygulamasının, uygulama sonuçlarının daha ayrıntılı ve sistematik olarak planlaması, izlenmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kurumlarının yürüttükleri hizmetlerin, finans kaynaklarının ve maliyetlerinin izlenmesi kolaylaşacaktır (Tüğen, 2005: 184).

Yeni bir sistem olması nedeniyle uygulamada bazı sorunların çıkması doğaldır. Bu nedenle ABS konusunda gerek yazılı olarak, gerek seminerler ve gerekse eğitim programları vasıtasıyla sorun aşılına çalışılmaktadır. Aslında program bütçe sisteminin başarısızlığının altında, sistemin tam olarak anlatılamamış olması yatmaktaydı. Bu nedenle sistemin iyi anlatılması oldukça önemlidir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ ve KONTROL KANUNUNUN TÜRK KAMU MALİ SİSTEMİNE OLASI ETKİLERİ

#### I. YASAL ETKİLER

5018 sayılı Kanunun yasal etkilerinin başında, yürürlükten kalkan kanunlar ilişkin düzenlemeler gelmektedir. 24.12.2003 tarih ve 5018 sayılı KMYK Türk kamu mali sistemini baştan sona değişikliğe uğratmış bir yenilikler bütünüdür. Getirdiği pek çok yeniliğin yanında yürürlükten kaldırdığı kanunsal düzenlemelerde oldukça fazladır. Bir önceki bölümde ayrıntılarıyla incelenen 5018 sayılı Kanunda, hazine birliği, mali saydamlık, mali disiplin, hesap verme sorumluluğu gibi mali literatürde önemli yeri olan kavramlar ilk kez kanunsal düzenleme olarak ortaya çıkmışlardır.

5018 sayılı Kanunla yürürlükten kalkan kanunlar veya maddeler kanununun 81. maddesinde sıralanmıştır. Buna göre:

- a) 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu ile ek ve değişiklikleri,
- b) 832 sayılı Sayıştay Kanununun 30, 32, 33, 36, 37 nci maddeleri ile diğer maddelerinin bu Kanuna aykırı hükümleri,
- c) Bu Kanun kapsamındaki kamu idarelerine ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 211 sayılı Kanunun 98 - 106 ncı maddeleri hariç olmak üzere, diğer kanunlarla 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu, 6245 sayılı Harcırah Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanununa tâbi olunmadığına dair istisna veya muafiyet getiren hükümleri,
- d) 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanunun 14. maddesinin üçüncü fıkrası,
- e) 26.11.1999 tarihli ve 4481 sayılı Kanunun 15. maddesi,
- f) Diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümleri, yürürlükten kaldırılmıştır”.

(c) fıkrasında belirtilen kamu idareleri, Kamu İktisadi Teşebbüsleri, kamu şirketleri ve T.C. Merkez Bankası hariç tüm kamu kurum ve kuruluşlarıdır. Düzenleyici ve denetleyici kuruluşları ise kısmen kapsamaktadır.

(b) ve (f) fıkraları kanun yapma tekniği açısından alışılmadık bir yapı arz etmektedir. Şöyle ki; (b) fıkrasındaki 832 sayılı Sayıştay kanununun aykırı hükümleri, f) fıkrasında

da diğerk kanunların bu kanuna aykırı hükümleri ifadeleri ile bazı maddelerin tartışmaya açık, yorumlanabilen, pazarlık edilebilecek nitelikte hükümler ifade etmesidir. Aslında kanun koyucu hangi kanun ve hükümlerinin yürürlükten kalktığını ilgili kanunda tek tek saymak durumundadır (Akbeş, 2005: 168). Halbuki böyle yapılmamış, hangi kanun hükümlerinin bu kanunun hangi hükümlerine aykırı olduğu idarelerin takdirine ve mali yönetimde söz sahibi olan bürokratik yapıya bırakılarak ileride sakınca yaratabilecek bir durum oluşturmuştur. Bir üst düzey yönetici kendi kurumuna ait bir düzenlemenin bu kanuna aykırı olmadığı yönünde bir tasarrufta bulunması sonucunda bu sorunu giderecek nasıl bir mekanizmanın işletileceğı hususunda yeterli netlikte bir açıklama getirilmemiştir. Ayrıca, eğer ilgili hükümlerin kanuna aykırı olduğuna dair bir orta yol bulunsa bile bu hükümlerin kalkmış olmasından kaynaklanan yasal boşluğun nasıl doldurulacağı da açık değildir (Akbeş, 2005: 182).

Uygulama gerçekleşdikçe hangi sıkıntıların yaşanacağı kendini gösterecektir. Yeni düzenlemeler de muhtemelen aksaklıklar ortaya çıktıkça yapılacaktır.

## **II. KURUMSAL VE YAPISAL ETKİLER**

KMYK'nun kapsamına bakıldığında aslında üniter bir yapıya göre kurulduğu anlaşılmaktadır. Kanunda “merkezi yönetim üç adet cetvelde sayılan daireler ile diğerk kamu tüzel kişilerini ifade eder” şekilde düzenlenmiştir. Dördüncü cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler merkezi yönetim içinde sayılmamıştır. Bu ayırım, federal devletlerdeki federal bütçeyi çağrıştırmaktadır (Bayar, 2004: 23).

5018 sayılı Kanun kapsam yönünden oldukça geniş tutulmuştur. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri (genel bütçeli, katma bütçeli, özel bütçeli idareler), sosyal güvenlik kurumları ve yerel idareler kanun kapsamına alınmıştır. 1050 sayılı Kanuna oranla oldukça geniş tutulan bu düzenleme, kamu mali yönetiminde ortak standartların uygulanması ve uygulama birliğinin sağlanması açısından olumlu bir yaklaşımdır<sup>23</sup> (Köse, 2005).

Bu düzenlemeler yapılırken bazı hususların dikkate alınmadığı da gözden kaçmıyor. “Bunlardan birincisi; tek devlet tüzel kişiliğine dahil dairelerin genel bütçe içinde toplandığı ifade edildiğı halde (md.12), (I) sayılı cetvele TCK, DSİ, SHÇEK gibi ayrı tüzel kişiliğe sahip idarelerinde dahil edilmesidir” (Bayar, 2004: 50). Yapılan

<sup>23</sup> [www.muhasabat.gov.tr](http://www.muhasabat.gov.tr) (25.11.2005), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi”

düzenlemenin mantıklı olması için bu kurumların ya teşkilat kanunları ile ilgili düzenleme yapılacak ya da bunlar özel bütçeli idarelerin yer aldığı (II) sayılı cetvele dahil edilerek mali özerklikleri kaldırılacaktır.

Bir diğer husus ise özel bütçe kapsamındaki idareler için iki ayrı cetvel oluşturulmasıdır. Bilindiği gibi özel bütçeli idarelerin tümü merkezden yönetime idari vesayet bağı ile bağlı hizmet yerinden yönetimlerdir. İdari vesayet konusu, kapsamı amaçları, uygulamaları ve derecesi bu idarelerin kuruluş kanunları ile tayin edilmektedir. İdari vesayet derecesi az veya çok olabilir ama idari vesayete tabi olmayan hiçbir kamu kuruluşu olamaz. Aksi takdirde bunlar yürütme yetkisini doğrudan kullanan bağımsız kurumlar haline gelirler. Oysa bu durum Anayasanın , “Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir. Yürütme yetkisi ve görevi Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından kullanılır” diyen 8. maddesi ile “idare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir, idarenin kuruluş ve görevleri merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır” diyen 123. maddeleri ile çelişki doğurabilecek niteliktedir (Bayar, 2004: 50).

Düzenleyici ve denetleyici kurumların kanun kapsamına alındığı ancak bu kanunun çoğu hükümlerinden istisna tutulması da pek de isabetli bir karar olarak görülmemektedir.

#### A) MALİ SAYDAMLIK KAVRAMI

Türkiye’de mali literatüre 5018 sayılı Kanun ile giren “mali saydamlık” kavramı son yıllarda özellikle IMF üyesi ülkelerde oldukça hızlı ilerlemeler kaydetmiştir. Uzun zamandır Türkiye’nin gündemine yerleşen yolsuzluklar ile yolsuzluklar sonucunda ortaya çıkan kaynak israfı ve toplumsal refahın gerilemesi ile kamuda şeffaflığın önemi artmıştır. Yolsuzlukların sebepleri ile ilgili sosyal ve ekonomik boyutlarının araştırılarak alınması gereken önlemlerin belirlenmesi amacıyla TBMM Genel Kurulunun 07.12.2003 tarihli 18. birleşiminde 755 numaralı kararla Anayasanın 98. ve iç tüzüğün 104 ve 105. maddeleri uyarınca kurulan 1019 esas numaralı Meclis Araştırma Komisyonu, bu amaçla 170 kadar kurum, kuruluş, bakanlık ve kişilere yazı yazarak ellerindeki yolsuzluklarla ilgili bilgi ve belgeleri kendilerine iletmelerini istemiştir. Bu durum üzerine meclis komisyonuna çok sayıda bilgi ve belge intikal etmiştir. Oluşturulan beş alt komisyon hazırladıkları raporda yolsuzlukların nedenleri

arasında, saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve denetim konularındaki yetersizlikleri vurgulamışlardır. Ayrıca yapılması gerekenlerde tek tek sayılmıştır (Polat, 2004: 67).

Mali saydamlık sayesinde yönetici konumundakilerin kamuya ait kaynakları nasıl ve hangi amaçlar için kullandıkları konusunda kamuoyuna gerekli bilgilerin ulaşmasını ve bunun sonucunda da kamu kaynağının kişisel çıkar ve amaçlar için kullanılmasının önüne geçilebilir. Makroekonomik istikrara ulaşmada ve dengeli büyümeyi sağlamada saydamlığın rolü oldukça büyüktür. “Mali saydamlık hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika ve 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 denetlenmesiyle kamuda etkinliğin artırılması mali saydamlığın temel ilkesi olmaktadır” (Şalcı, 2005: 2).

Şalcı'nın, (2005: 2), OECD'den (2003: 8) aktardığına göre, Saydamlık yönetime olan güvenin artırılmasını sağlamanın yanında, önceki yönetimlerden kalan problemlerin çözümüne yardımcı olan yönetimlerin politikaları ile ilgili olarak düzenli bir bilgi akışına olanak sağlayan vasıtaadır. Örneğin: kanunların oluşturulmasında veya vergilerdeki politik amaçlı teşviklerde günü gününe verilen bilgiler başlangıçta kamu sektörünün politik kontrolünü sağlamakla birlikte devamında izlenmesi ve değerlendirilmesini de sağlar. Bu nedenle saydamlık etkin bir mali yönetimin temel öğelerinden birisidir.

Mali saydamlık sayesinde vatandaşın devlete olan güveni artar. Çünkü devletin yürüttüğü işlemlerden ve uygulamalardan haberdar olur. Vatandaşın kamuyu daha iyi takip edebilmesi, siyasetçilerin ve bürokratların davranışlarında kamu yararını gözetmelerini teşvik ederek, kamusal kaynakların kullanımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirir ve kamu yönetimini sağlıklı bir yapıya kavuşturur (Atiyas ve Sayın, 2000b: 2). Saydam bir sistemde devlet, belirli kurallar koyar ve haklı da bu kurallara uyacağına inandırır. Bu şekilde halkın güvenini kazanmış olur. Aksi bir durum mevcut olduğunda ise gerek devlet gerekse toplum üzerinde çok ağır maliyetler ortaya çıkar. Devlette denetim ve kontrol sistemini zayıflarsa yolsuzluk ve israf artar, bu sebeple kamuda hizmet sunumunda etkinlik azalır. Bunun sonucu olarak da kamuda hizmet maliyetleri artar ve devletin asıl görevlerini yerine getirmesi için gereken mali kaynağı bulması zorlaşır. Akabinde kamu yararına politika üretmek zorlaşır ve devlet

toplumdan kopuk, denetlenemeyen ve güvenilir bir kurum haline gelir (Kurtuluş, 1998: 6).

### **1. Mali Saydamlığın Mali Sisteme Olumlu Etkileri**

Mali saydamlığın sisteme sağlayabileceği faydalar genel olarak üç başlık altında toplanabilir.

#### **a) Mali Disiplini Sağlama Fonksiyonu**

Mali disiplinin temininde mali saydamlık ön şarttır. Hükümetlerin niyetlerini açıkça beyan etmeleri ve uygulama sonuçlarını şeffaf olarak açıklamaları mali saydamlığın gereğidir. Saydam olan bir sistemde mali disiplinin bozulmasının garantisi olmadığından saydamlığı arttırıcı reformlarla sistemin desteklenmesi gerekir.

Kamusal mali işlemlerde saydamlık, mali politikaların planlanması ve sonuçları ile ilgili daha bilinçli bir kamuoyunun oluşmasına, mali politikaların uygulanmasından hükümetlerin sorumlu tutulmasına ve böylece makroekonomik politikaların ve seçimlerin daha iyi anlaşılmasına ve geçerlilik kazanmasına olanak sağlar (Cansız, 2000a: 85).

Şeffaflığın olmaması sonucu hükümetler kamu harcamalarını abartarak yada gizleyerek ve yahut yapılan borçlanmaları saklı tutarak kamuoyunun bilgilendirilmesini önlemekte, bu şekilde de kamuyu zarara uğratmaktadırlar. Sonuç olarak mali saydamlığı sağlayabilen ülkelerin mali sistemlerini disiplin altına alabilecekleri bir gerçektir.

#### **b) Etkinliği Sağlama Fonksiyonu**

Mali saydamlıkla kamusal etkinlik arasında sıkı bir ilişki vardır. Şöyle ki; etkinliğin ölçülebilmesi ve değerlendirilebilmesi şeffaf bir bilgi sistemini gerektirmektedir. Etkinliğin tanımı; Şalcı'nın, (2005: 8), Ortaç'dan, (2001: 61-62) aktardığına göre; bir üretim sürecindeki girdiler ile çıktılar arasındaki ilişkinin yönünü ifade etmekte olup, geniş anlamda ele alındığında, kamu hizmetlerinin üretilebilmesi için toplumsal olarak katlanılan toplam parasal maliyetleri, vergilendirme dolayısıyla ortaya çıkan fırsat maliyetleri ve borçlanmanın olumsuz etkilerinin de göz önüne alındığı bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır.

Saydam bir mali sistemde kamu hizmetlerinin maliyetinin takibi kolay olacağından kurumun bu hizmetlerin sunumunda kaynak israfı yapıp yapmadığı da



izlenebilecektir. İsrafın yüksek olması halinde ise hizmetin sunulma biçimi değiştirilebilir (Atiyas ve Sayın, 2000a: 1).

Bunun sonucu olarak vatandaş kamuyu denetleyebileceğinden kamunun kaynakları verimli ve etkin kullanması yönünde baskı oluşacaktır. Zaten 5018 sayılı Kanun etkinlik ve verimlilik üzerine oturtulmuştur.

### c) Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Fonksiyonu

Kamuda etkin bir hesap verme sistemi kurulamadığından dolayı yolsuzluk ve rüşvet olaylarının önüne geçilememiştir. Hesap verme sorumluluğu da yukarıda açıklandığı gibi mali saydamlığın var olmasına bağlı olduğundan, mali saydamlık rüşvet ve yolsuzluk olaylarının önüne geçilmesi bakımından kritik öneme sahiptir.

Yolsuzluğun ve rüşvetin önlenmesi için asıl yapılması gereken toplumun her düzeyine saydamlığın kabul ettirilmesidir. Parlamento ve hükümete, kamuoyuna karşı sorumluluk yüklenmek suretiyle, ulusal ve uluslararası sivil toplum kuruluşları ile işbirliği yapılarak saydam bir kamu mali yönetim sisteminin kurulması ile rüşvet ve yolsuzlukların önüne geçilmesi imkan dahilindedir (Kurtuluş, 1998: 8).

## **2. Mali Saydamlığın Mali Sisteme Olumsuz Etkileri**

Mali saydamlığın öncelikle bir sistem maliyeti vardır. Kurulacak sistemde verilere zamanında ve sağlıklı olarak ulaşabilmek, bu verilerin raporlanması, kayıtlarının tutulması, gerek zaman gerekse parasal açıdan önemli maliyetler yüklemektedir. Bunun yanında bazı bilgiler kamuoyuna duyurulmadan önce zamanlamasının sağlıklı olarak yapılması gerekmektedir. Çünkü zamanlama kritik önem arz etmektedir. Örneğin; ileride yapılacak olan yatırımlarda vergi indirimi yapılacağı haberi o anda yapılacak yatırımların ertelenmesine yol açabilir. Sonuçta, ulaşılmak istenen amaçlarda etkisizliğe yol açabilir (Şalcı, 2005: 6).

Mali sistemî sağlıklı olarak işleyen ülkeler, ihtiyatlı ve saydam makroekonomik politikalara dayanan, serbest fakat düzenli sermaye hareketlerini sağlayacak olan daha sağlıklı bir uluslararası finansal sistemi inşa etme gayreti içindedirler. Üstelik bu kuruluşların ve uluslararası büyük sermaye çevrelerinin savundukları modellerin ve politikaların, gelişmekte olan ülkelere saydamlıktan uzaklaşmaya, yolsuzlukların artmasına ve rüşvetin yaygınlık kazanmasına yol açan temellerin atılmasına veya sağlamlaştırılmasına neden olacağı düşünülmektedir (Şalcı, 2005: 6).

## B) HESAP VERİLEBİLİRLİK KAVRAMI

Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık karşılıklı olarak birbirine bağlı iki kavram olup, etkin bir saydam sistemde hesap verme sorumluluğunun olmadığı düşünülemez. Dolayısıyla mali yönetimde şeffaflığın sağlanabilmesi için etkili ve iyi işleyen bir hesap verme sorumluluğuna, hesap verme sorumluluğunun iyi işlemesi içinde şeffaflığı arttırıcı düzenlemelere ihtiyaç vardır (Şalcı, 2005: 6).

Saydam olarak işleyen bir sistemde yapılan iş ve eylemlerin hesabını sormak da mümkün olur. Türkiye’de geçmiş dönemlerde mali saydamlığın olmaması sebebiyle pek çok yolsuzluk ve usulsüzlük olayının sorumluları bulunamamış, bulunsa da bu kişilerden, yapılan zararın hesabı sorulamadığı için tazmin yoluna da gidilememiştir.

5018 sayılı KMYK’unun yola çıkış noktası aslında hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığın geliştirilmesine yönelik düzenlemelerdir. Halbuki, kanunda yer alan düzenlemeler hesap verme sorumluluğunun daha geniş tanımından hareketle, “yani herkesin yaptığı işin sorumluluğunu yerine getirme anlayışı” hazırlanmıştır. Oysa etkili bir hesap verme sorumluluğunun hayata geçirilebilmesi için bütçe süreçlerine ve performans planlarına yansıyan, karşılıklı olarak üzerinde anlaşılmış beklentilerin raporlanması esasına dayanan bir sürecin yasada yer alması, bu tür bir mekanizmanın kurulmuş olması beklenirdi. Ancak kanunda bu tür düzenlemelere yeterince yer verilemediği görülmektedir (Baş, 2005: 413-414).

Kanun hesap verme sorumluluğunu bazı kavramlarla birlikte yapılandırmaya çalışmıştır. Şöyle ki; hesap verme sorumluluğu, stratejik plan, performans ölçümü, iç dış denetim ve mali saydamlık kavramları ile birlikte şekillendirilmiştir. Ancak görünen odur ki, Kanun metninde yer alan kavramlar içerik olarak yeterince göz dolduramamıştır. Bu kavramsal yetersizlikler sonucunda da hesap verme sorumluluğu doğru olarak düzenlenememiştir. Kanunda çok geniş kapsamlı bir sistem değişikliğine gidildiğinden bu uygulama sürecinde ne gibi sorunların yaşanacağı da kestirilememiştir.

Hesap verme sorumluluğu en iyi şekilde performans ölçümü ve performans ölçüm sonuçlarının raporlanıp mukayese edilmesiyle yerine getirilebilir. Ancak 5018 sayılı yasada performans kriterlerinden yeterince söz edilmemekle birlikte bununla ilgili düzenlemelerin ikincil mevzuat değişiklikleri ile yerine getirileceği beklenmektedir. “Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediği, üzerinde mutabakata

varılmış taahhütlerin, ölçülebilir hedeflerin, sonuçların ne ölçüde gerçekleştiğine göre değerlendirilmelidir”<sup>24</sup> (Oyan, 2005).

5018 sayılı Kanunda bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer görevlilerin sorumlulukları düzenlenmişti. Bir önceki bölümde bu konudan ayrıntılı olarak bahsedilmişti. Bu düzenleme mantalite olarak olumlu bir düzenlemedir. Ancak, bir bakan veya üst yönetici kendisine tahsis edilen kamu kaynağını hangi performans kriterlerine göre kullanacağı, sonuçta ne elde edeceği gibi hususları beyan etmezse, kamu kaynağının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı belirlenemez akabinde de kimden neyin hesabının sorulacağı konusu tereddütlere yol açar.

Gerekli düzenlemeler yapıldığı takdirde gerek uluslararası arenada gerekse Avrupa Birliği ile ilişkiler açısından hesap verme sorumluluğu, Türkiye’ye olan güvenin artmasına oldukça fazla katkılar sağlayacaktır.

### C) DENETİM VE KONTROL

Denetim alanında yapılan düzenlemeler mali kontrol alanında yapılan düzenlemeler ve denetim alanında yapılan düzenlemeler olarak sınıflandırılabilir.

#### 1. Mali Kontrol Alanında Yapılan Düzenlemeler

5018 sayılı Kanundaki ön mali kontrole ilişkin hususlar daha önce incelenmişti. Burada düzenlemenin olumlu ve olumsuz yönleri ortaya konulacaktır. KMYK’nun 5436 sayılı Kanunla değişik 58. maddesinde “*ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelerin düzenlenmesinden oluşur*” şeklinde tanımlanmıştır.

Ön mali kontrolde her bir yönetim biriminin gerçekleştirilmesi gereken vize işlemi, 1050 sayılı Kanuna göre, Sayıştay ve Maliye Bakanlığının ilgili birimleri tarafından gerçekleştirilmekteydi. Bu konuda 5018 sayılı Kanunun getirdiği önemli yeniliklerden biri de, harcama öncesi kontrolü tek merciye (mali kontrol yetkilisi) bağlayıp ve bunu da idare bünyesine dahil etmesidir. Mali kontrol yetkilisi artık Sayıştay ve Maliye Bakanlığı adına görev yapmayacak, üst yöneticiye bağlı olarak çalışacak ve onun adına yetki kullanacaktır. Raporlarını da üst yöneticiye sunacaktır. Atanması ve görevden alınması da üst yöneticinin tasarrufunda olacak, ancak, atama

<sup>24</sup> <http://www.dunyaonline.com> (11.12.2005), “Bir Reform Nasıl İskalanır?”

işlemleri Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak gerçekleştirilecektir (Bayar, 2004: 57).

Bu değişiklikle kurumların mali kontrol sürecine dışarıdan değil de kurumun kendi içinden birinin müdahalesi mümkün olacaktır. Uygulama ile bazı prosedürlerin hızlanacağı tahmin edilmektedir. Çünkü kurumun içinden birinin sürece müdahalede bulunması daha kolay olacaktır. Düzenlemeden olumlu yada olumsuz sonuç almak mali kontrol yetkilisi ile harcama yetkilisinin uyumlu çalışmasına ve üst yöneticinin kararını hangisinden yana kullanacağına bağlı olarak değişebilir.

5018 sayılı Kanunda mali kontrol yetkilisine verilen görev 1050 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde saymana verilen “giderin bütçedeki tertibine uygunluğu, giderin kanunlar, tüzükler ve kararlar hükümlerine uygunluğu” görevi ile benzeşmektedir.

Getirilen sistemde sadece mali kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen mali işlemler gerçekleştirilebilecektir. Mali kontrol yetkilisine verilen bu vize görevini ise Maliye Bakanlığının (BÜMKO) bazı giderler üzerinde (1050 sayılı genel muhasebe kanununun 64 nücü maddesi ve yılı bütçe kanununa ekli (i) cetvelinde belirtilenler dahilinde) harcama öncesi yaptığı vize işlemleri olarak anlamak mümkündür (Karaaslan, 2004: 43).

Bununla birlikte mali işlemler ilk olarak mali kontrol yetkilisinin onayından geçeceğinden dolayı harcama yetkilileri belirgin olarak rahatlayacaklardır. Ancak bu rahatlama ortaya çıkması muhtemel problemlerin çözümünde de yetersiz kalınacağı izlenimi doğurmaktadır.

Ön mali kontrol sürecinde Sayıştay’ın tescil işleminin kaldırılması ile harcama sürecinde sadece harcama yetkililerinin onayı yeterli olacaktır. Önceki uygulamalarda eleştiri noktası, harcama sürecinin uzun süren işlemlerden oluşması ve yolsuzlukları önlemede yeterli olmaması idi. Bunun başlıca nedeni ise harcama kararını alan kişi ile mali sorumluluğu taşıyanların farklı kişiler olmasındandı. Kanunla yapılan düzenleme ile ita amirlerine (harcama yetkilileri) önceki uygulamaya oranla daha fazla mali sorumluluk yüklenmektedir. Ama asıl sorumluluk aslında gerçekleştirme görevlileri üzerinde kalmaktadır (Kerimoğlu, 2004a: 16-17).

1050 sayılı Kanundaki temel eksikliklerden biri de ita amirlerinin kural olarak mali sorumluluklarının olmaması idi. Hal böyle olunca da tahakkuk memuru ve saymanın yükümlülükleri artmakta ve ita amirleri harcama sürecinde gerekli dikkat ve

özeni göstermekten imtina eder durumdaydılar. 5018 sayılı Kanunda ise yetki ve sorumluluklar dağıtılmıştır. Harcama öncesi kontrol görevi merkezde yeni kurulacak birimlere, taşralarda ise defterdarlıklara verilmiştir. Bu yetkililer kurumun içinden gelen elemanlar olacağından kamu harcamalarında verimlilik ve etkinliğin sağlanması ve hesap verilebilirlik açısından sakıncalar doğuracaktır. Kanun ile mevcut mali kontrol sisteminin ötesine geçilerek ön mali kontrolde Sayıştay'ın devreden çıkarılmasına rağmen, mali kararları taşrada Maliye Bakanlığı ve mali kontrol yetkilisinin vize ve uygun görüşüne ve ödemedi öncede hem mali kontrol yetkilisinin hem de saymanın (muhasabe yetkilisi) mali kontrolüne tabi tutularak yeni kontrol noktaları yaratmakta ve harcama sürecini uzatmaktadır. Yani daha çok kontrol noktaları ve daha çok kontrol görevlisi sisteme dahil edilerek mali kontrolün dağıtıldığı izlenimi vermektedir (Arslan, A., 2004b: 54).

## **2. Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler**

Denetim alanında getirilen yenilikler üç başlık altında incelenebilir.

### **a) İç Denetim**

Bir önceki bölümde denetim konusunda ayrıntılı bilgiler verilmişti. Denetimin fonksiyonları, örgütün iyi yönetilip yönetilmediğini araştırmak ve değerlendirmek, çalışanlara rehberlik ve danışmalık yapma faaliyetidir. Bütün bu fonksiyonların yerine getirilebilmesi için iç denetçilik sisteminin kurulmuş olması gerekmektedir. 5018 sayılı Kanunla Türk mali sistemine giren iç denetim kavramı ile uygulamadaki teftiş müessesesine son verilmiştir. Tabii ki teftiş kurullarının kaldırılması tartışılabilir ancak iç denetim konusunda alınması gereken uzun bir yol olduğu aşikardır.

Kanunda 63. maddesinde iç denetimin tanımı İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) tanımına benzer şekilde yapılmıştır. İç denetçilerin görevleri de çağdaş uygulamalar örnek alınarak yapılmıştır. İç denetçilerin atanması bakanlıklar ve bağlı birimlerde bakan tarafından, diğer idarelerde ise üst yönetici tarafından gerçekleştirilecektir. Fakat atama konusundaki uygulamaların denetimi sıkıntıya sokabileceği görülmektedir.

5018 sayılı yasanın bu konuda bazı yetersizlikleri olduğu görülmektedir. Şöyle ki; iç denetim ile ilgili her kurumun kendine ait bir birime ihtiyacı vardır. Ancak bu konuda kanunda herhangi bir düzenleme getirilmemiştir. Aslında yapılmaya çalışılan kamuda denetimin merkezine iç ve dış denetim kavramlarının oturtulmaya

çalışılmasıdır. İç ve dış denetim odaklı bir denetim yapısının yanında bakanlıklarda kuruluş kanunlarında da yer alması kaydıyla rehberlik ve denetim birimi kurulabileceği öngörülmüştür. Kurulacak bu birimin rehberlik özelliği, gerek Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasasında, gerekse Kamu Yönetimi Temel Yasa Tasarısında şekli oluşturulan iç denetimdir. Çünkü iç denetim esas itibariyle rehberlik ağırlıklı bir denetimdir şeklindedir. Bu açıdan rehberlik ve denetim birimi adıyla bir birimin yalnızca 18 ve 24. maddelerinin son fıkralarında belirtilen bakanlık ve bağlı kuruluşlarda kurulacağını belirtmek bir çelişkidir. Çünkü iç denetim ve iç denetçilik kamu kurumlarının tümünde işletilmesi gereken bir yapıdır. Diğer yandan sayılan bu kurumlarda rehberlik amaçlı denetim elemanları bulunması kastediliyor ise, o zamanda bugünkü denetimin en fazla eleştirilen yönlerinden biri olan aynı alanda iki görevli ve yetkili yer alması, yani mükerrerlik söz konusu olacaktır (Kızılkaya, 2004b: 115).

Kanunla teftiş kurulları da kaldırılmakta ancak denetim sisteminin işlevselliği arttırılmaya çalışılmaktadır. Fakat denetim sisteminin kamu idarelerinin yöneticilerinin icrasında olması muhtemel sorunlara yol açabilecektir. Ayrıca iç denetim uygulaması sonucunda ortaya çıkan durumu kimin nasıl değerlendireceği de açık değildir.

#### b) Dış Denetim

1050 sayılı Kanunda Sayıştay'a harcama öncesi kontrol görevi verilmişti. Ancak, 5018 sayılı Kanun Sayıştay'a sadece harcama sonrası dış denetim görevini yüklemiştir. Sayıştay'ın yapacağı dış denetimin kapsamı, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu, gelir ve giderler ile malların hesaplarının mevzuata uygunluğu, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi ve performansın değerlendirilmesidir.

Kanunla getirilen düzenlemede dikkat çeken nokta, belirlenen denetim kapsamı içinde hesap yargısının olmamasıdır. Hesap yargısına muhatabı da açıkça belli değildir. Zaten hesap verme sorumluluğu da kamu kaynağının kullanımında etkinlik ve verimliliğin temin edilmesinden, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmasının önlenmesinden ileri gelen sorumluluk olarak tanımlanmıştır<sup>25</sup> (Bıyan, 2005: 11).

---

<sup>25</sup> Özgür BIYAN, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Getirdikleri (5018 sayılı Kanun ve 1050 sayılı Kanunun Karşılaştırması), (14.11.2005) [www.muhasabeTR.com](http://www.muhasabeTR.com).

Sayıştay'a verilen görev, devletin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerin yasal mevzuata uygunluğuna karar vermektir. Anlaşıldığı zere Sayıştay'ın müeyyide yetkisi olmadığından yargı görevi bulunmamakta, sadece durum tespitinden ibaret olmaktadır.

Kanunun 81/b maddesi bu bakımdan ilginç görünmektedir. 832 sayılı Sayıştay kanununun vize ve tescile ilişkin hükümleri yanında bu kanuna (5018) aykırı hükümlerinde kaldırılması hükme bağlanmaktadır. Bunun sonucu olarak 832 sayılı Kanunun hesap yargısına ilişkin 8. bölümünde yer alan hükümlerin akibeti de tartışmalı hale gelmektedir. Anayasada yer alan "hükme bağlama" ifadesini aynen kullanarak, içeriğinin değiştirilmesi suretiyle Anayasayla ters düşen bir durum oluşmaktadır (Bayar, 2004: 59).

Aslında Sayıştay'ın yargı yetkisinin olmayışı olumlu bir adım olarak da düşünülebilir. Çünkü, Anayasanın 9. maddesine göre; " yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır" denilmektedir. Bu bakımdan Sayıştay'ın yargı yetkisine haiz olmasına ihtiyaç duyulmayacaktır. Fakat Anayasanın 160. maddesi ile "Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlidir" denilerek Sayıştay'a hesap yargısı yetkisi verilmiştir. Ancak bu yetki bilinen yargı kavramlarının karşılığı olabilecek bir yetki değildir.

Yasa ile Sayıştay'a bazı yeni görevler verilmiştir. Sayıştay'ın dış denetime odaklı olarak çalışması sağlanacaktır. 5018 sayılı Kanunun 68. maddesi dış denetimi, mali denetim ve performans denetimi olarak iki yönüyle ele almıştır. Fakat getirilen yasayla Anayasanın 160. maddesindeki düzenlemelere uymayan bir oluşum gözlenmektedir. Katma bütçeli idareler kaldırılmış yerine yine genel bütçeden yardım alan "zel bütçeli idareler" getirilmiştir. Anayasanın ilgili maddesine aykırı olarak yine Sayıştay'ın denetim kapsamı alanı genel idareye dahil kamu idarelerinin tamamı, merkezi idare bütçeleri, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ile mahalli idare bütçeleri denilmek suretiyle genişletilmiştir (Acar ve iek, 2005: 363).

Sayıştay'ın performans denetimini gerçekleştirebilmesi için, sağlam bir mali sisteme ihtiyaç vardır. Özellikle performans kriterlerinin iyi belirlenmesi gerekmektedir. Ancak bu konuda şu ana kadar yapılan düzenlemeler yetersizdir. Yasada değişmeyen Şey ise, Sayıştay'ın denetim görevini yine parlamento adına yapacağıdır.

Yapılan düzenleme ile mevcut yapıdaki saymanlara muhasebe yetkilisi olabilmeleri hakkı, Kanunun geçici 5. maddesi ile iki aylık bir eğitim sonucu sınava tabi tutularak başarılı olmaları şartına bağlanmıştır. 1050 sayılı Kanundaki düzenlemelerin bir çoğu saymalık hizmetleri ile ilgili iken 5018 sayılı Kanun bunu tamamen ortadan kaldırmıştır (Kurtça, 2004: 94).

5018 sayılı Kanunun 1050 sayılı Kanundan farklı olarak kesin hesap ve parlamento denetimine yönelik düzenlemeleri de içermektedir. Yeni yasayla kesin hesap kanununun kapsamı genişletilmektedir. Yeni düzenleme ile geçmiş uygulamadaki genel ve katma bütçeli idarelere ilave olarak, döner sermayeler, fonlar, TÜBİTAK, TAEEK gibi özel bütçeli idareler ile BDDK, İhale Kurulu gibi özerk kuruluşların bütçeleri de kesin hesap kanunu kapsamında yer alacak yani parlamento denetimine dahil olacaklardır (Kerimoğlu, 2004a: 23-24).

Kesin hesap kanun tasarısının TBMM için inceleme süresi bir ay daha uzatılarak sekiz aya çıkarılmıştır. Ayrıca bütçe sınıflandırılması uluslararası standartlara göre yapılacağından parlamentonun bütçe üzerinde daha detaylı ve etkin denetim yapmasına imkan sağlanmıştır. Bununla birlikte kesin hesap kanununda, devlet borçları ve hazine garantilerine ilişkin cetveller, yıl içerisinde silinen kamu alacakları cetveli ve Maliye Bakanlığının gerekli gördüğü diğer belgeler de yer alacaktır. Genel Uygunluk Bildirimlerinde, dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanacaktır. Fakat kesin hesap kanun tasarısının hazırlanması süreci ile dış denetim ve idare faaliyet raporlarının paralel bir şekilde nasıl sürece dahil edileceği hakkında kanunda yeterli bilgi verilmemiştir (Kerimoğlu, 2004a: 24). Görünen o ki; Maliye Bakanlığı çıkaracağı yönetmeliklerle bu uyumu sağlayacak şekilde düzenlemeler yapacaktır.

#### c) Harcama Sürecindeki Görevliler ve Sorumlulukları

Daha öncede belirtildiği gibi 5018 sayılı Kanunun 5436 sayılı Kanunla değişik 31. maddesine göre “harcama yetkilisi, kendisine bütçeyle ödenek tahsis edilen birimin en üst yöneticisi” idi. Buradan çıkan sonuç, üst yönetici ve harcama yetkilisinin aynı kişide birleştiğidir. Kamu kaynağını kullanan kişi olarak üst yöneticinin sorumluluğu da Kanunun 11. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak 11. maddenin son fıkrasında “üst yöneticiler bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler” denilerek, aslında üst yöneticilerin sorumluluğu



kaldırılmış, sorumluluk madde metninde sayılan birimlere verilmiştir. Yani üst yöneticiler sadece kağıt üstünde sorumlu tutulmuşlardır.

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan “Harcama Yetkilileri Genel Tebliği”nde harcama yetkisinin devrine ilişkin olarak, “her bir harcama işlemi itibariyle, mal ve hizmet alımlarında, iki yüz elli bin Yeni Türk Lirasını (YTL), yapım işlerinde ise bir milyon YTL’ni aşan harcamalara ilişkin harcama yetkisinin hiçbir şekilde devredilemeyeceği” belirtilmiştir (Tebliğ, 2005). Yapılan düzenleme ile büyük miktardaki kamu harcamaları için mutlaka harcama yetkilisinin onayına ihtiyaç olduğu ve yetki devrinden dolayı da harcama yetkilisinin sorumluluğunun ortadan kalkmayacağı anlaşılmaktadır. Bu sayede kamuda vekillerin, asillerin yokluğundan yararlanıp plansız harcamalara girişmelerinin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

KMYK’unda harcama yetkililerine kaynak kullanımı konusunda oldukça geniş yetkiler ve sorumluluklar yüklenmiştir. 1050 sayılı Kanundaki ita amiri kavramının yerini yeni uygulamada harcama yetkilisi almış ve yetki ve sorumlulukları da daha net olarak açıklanmıştır.

5018 sayılı Kanunla getirilen önemli değişikliklerden biri de “saymanlık görevinin muhasebe fonksiyonuyla, mevzuata uygunluk konusunda yapılan inceleme/kontrol fonksiyonunu, birbirinden ayırarak, muhasebe yetkilisi ve harcama öncesi kontrol yetkilisi olarak iki ayrı görev haline dönüştürülmesidir” (Köse, 2005: 11). Ancak görev ve sorumluluklar tam olarak açıklanmadığı için bazı aksamalara yol açabilir. “Örneğin; fazla yada yersiz bir ödemede sorumluluğun harcama yetkilisine mi, mali kontrol yetkilisine mi, gerçekleştirme görevlisine mi yoksa muhasebe yetkilisine mi ait olacağı konusu tam olarak aydınlığa kavuşturulmamıştır. Şayet sorumluluk bunların hepsine ait olacaksa, kimin sorumlu olduğu net olarak belirlenmelidir (Arslan, A., 2004b: 53).

1050 sayılı Kanunda ita amirlerinin kural olarak mali sorumlulukları düzenlenmemiştir. Hal böyle olunca sorumluluk sayman ve tahakkuk memuru üzerine yıkılmakta dolayısıyla ita amirleri gereksiz ve verimsiz harcamalara girişebilmekteydiler. 5018 sayılı Kanun bu konudaki eksikliği gidermeye yönelik olarak harcama yetkilisi kavramını ve sorumluluğunu getirmiştir.

KMYK ile getirilen mali kontrol yetkilisi müessesesinin taşrada defterdarlıkların bünyesinde görevlendirilecek olan mali kontrol yetkilileri, il merkezlerinde ve bağlı

ilçelerde harcama yetkililerince alınan belli tutardaki mali kararları uygulamaya konulmadan önce vize edecekler veya uygun görüş verecekler, ayrıca ödeme aşamasında uygunluk denetimi yapacaklardır. Ancak getirilen yapılanmanın taşrada nasıl örgütleneceği ve belirtilen işlerin uygulamasının nasıl olacağı, defterdarlıklarda yeni birimlere ihtiyaç olup olmayacağı belirsizdir. Ancak sıralanan görev ve yetkiler defterdarlıklarca hali kazırda yürütülen taahhüt ve sözleşme tasarılarının vizesi ile kıyaslanamayacak niteliktedir. Şayet öngörülen görev ve yetkilerin gerçekten yerine getirilmesi isteniyorsa taşrada yalnızca genel bütçeye dahil kurumlar için mevcut saymanlık adedi kadar birim ve bu saymanlıklarda çalışan personel kadar personele ihtiyaç vardır (Arslan, 2004a: 175).

Yapılan düzenlemelerle Türk Kamu mali sistemine “gerçekleştirme görevlileri” adı altında yeni bir görevli grubu dahil edilmiştir. Kanunda gerçekleştirme görevlilerinin harcamaya yetkileri netlik kazanmamıştır. Ancak görevlilerin 1050 sayılı Kanundaki tahakkuk memurlarının görevleri ile benzerlik göstermektedir. Kanunla getirilen bir diğer görevli grubu ise “muhasabe yetkilisi”dir. Muhasabe yetkilileri de kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasındaki her türlü muhasabe işlemleri yapmakla görevlendirilmişlerdir.

Muhasabe yetkilisi aslında bir görev unvanıdır, kadro unvanı değildir. Kanunda tanımlanan muhasabe hizmetlerini yürüten kişinin kadro unvanının, daire başkanı, hesap işleri daire başkanı, hesap işleri müdürü, muhasabe müdürü, mal müdürü, müdür veya başka unvanlarda olup olmadığına bakılmaksızın muhasabe hizmetine ilişkin işleri muhasabe yetkilisi sıfatıyla yapacak ve bu işlere ilişkin belgeleri muhasabe yetkilisi sıfatıyla imzalayacaktır (Kızılkaya, 2005: 4).

5018 sayılı Kanunla muhasabe yetkililerinin yetki ve sorumlulukları oldukça sınırlı tutulmuş ve kusurlu sorumluluk olarak düzenlenmiştir.

1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemdeki sayman mutemetlerinin yerini aynı fonksiyonu yerine getirmek üzere, muhasabe yetkilileri adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olan muhasabe yetkilisi mutemetleri almıştır (Kızılkaya, 2005: 5).

Kanunla harcama yetkilisinin ve muhasabe yetkilisinin aynı kişi olamayacağı ve mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenler, mali işlem sürecinde görev alamazlar denilmiştir.

5018 sayılı Kanun kamu harcama sürecine yönelik olarak da önemli düzenlemeler getirmiştir. Bütçeden bir harcama yapılabilmesi için harcama yetkilisi talimat verecek, gerçekleştirme görevlileri bu talimata göre harcamayı tahakkuk ettirecek, harcama yetkilisi bu tahakkuku verile emri üzerinde ödeme talimatına dönüştürecek, en sonunda da harcama yetkilisi tarafından emre bağlanan tahakkuk, mali kontrol yetkilisi tarafından gerekli kontroller yapıldıktan sonra muhasebe yetkilisine gelecek, muhasebe yetkilisi de maddi hata olup olmadığı, hak sahibinin kimliği, belgelerin tam olması ve yetkili imzaların tamam olup olmadığına yönelik kontrolleri yaptıktan sonra ödemeyi yapacaktır. Tüm bu süreçler gerçekleşirken yani, ödenek tahsisi, yüklenmeye girişilmesi, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, belgelerin tam olması ve harcama yetkilisi tarafından alınacak veya icra edilecek harcamaya bağlı her türlü mali işlem ve kararları mali kontrol yetkilisi vize edecektir.

Acil durumlarda bu süreç takip edilmeden ön ödeme sistemine geçilebilecektir. Harcama yetkilisinin uygun gördüğü ve karşılığında ödeneğin saklı tutulması kaydıyla belirli tutarların altındaki giderler için avans veya kredi açmak suretiyle ön ödemede bulunulabilecektir.

Kanunda ön ödemeyi gerektiren durumlar ilişkin düzenlemeler 1050 sayılı Kanuna göre daha geniş (tahakkuk işlerinde zorunluluk durumunu aramadığı için) tutulmuştur (Arslan, 2004a: 169).

#### D) DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ YENİLİKLER

Kamu mali yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içine giren ülkelerin reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzenlemekle ve daha doğru, daha güvenilir bilgi üretebilir duruma getirmekle başlamaları tesadüf değildir (Kerimoğlu , 2004b: 28). Çünkü devlet muhasebesi sayesinde devletin tüm mali işlemlerine ilişkin kayıtlar ve raporlar tutulur ve bunların sonucunda maliye politikaları oluşturulur.

5018 sayılı Kanunun yapı taşlarından olan mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramlarının hayat geçirilmesi için sağlıklı işleyen ve güvenilir bir raporlama ve kayıt sistemine ihtiyaç vardır. Muhasebe sisteminin gelişmişliği sayesinde hükümetlerin geleceğe ilişkin planları ve geçmişe yönelik gerçekleştirmeleri hakkında zamanında ve güvenli bilgiler sağlanabilir.

1050 sayılı yasanın uygulandığı dönemde Türkiye’de Devlet kapsamında yer alan idarelerde muhasebe sistemleri birbirinden farklı olarak düzenlenmişti. Bu yüzden devlette muhasebe birliği sağlanamamıştı. Devlet muhasebesinde baş aktör Maliye Bakanlığı olması gerekirken Maliye Bakanlığının devlet muhasebesi alanındaki çalışmaları genel ve katma bütçeli idareler ve döner sermayeler ile sınırlı kalmıştır (M.B. Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2004: 14).

“Genel ve katma bütçeli idareler için tutulan muhasebeye ilişkin işlemler ilk kez 1882 yılında mal sandıkları için çıkarılan “Tensik-i Kayıt Talimatnamesi” ile yazılı bir biçimde kurala bağlanmıştır. Söz konusu talimatnameye göre kasa defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmaktaydı. Bu muhasebe sistemi “kasa muhasebesi” şeklinde tanımlanabilir” (M.B. Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2005: 13). “İkinci meşrutiyette Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” çıkarılmıştır. Aynı yıllarda Muhasebat Genel Müdürlüğü de kurulmuştur. Adı geçen Talimatnameye göre, hesaplar ikili kayıt usulüne göre tutulmaktaydı. Ancak getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yeterli olmadığı için Talimatnamenin ilk olarak 1911 yılından olan hesabı 1918 yılında alınabilmişti. Söz konusu Talimatnameye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmaktaydı. Bu sisteme göre Sayıştay’a hesap verme görevi defterdarlara aitti. İlçe mal müdürlükleri hesaplarını defterdarlıklara verirlerdi” (M.B. Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2005: 14).

Kamu mali yönetim alanında yaşanan gelişmelere paralel olarak 1948 yılında “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” ile “Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmelikleri” yürürlüğe konulmuştur. Ancak ilerleyen yıllarda günün ihtiyaçları göz önüne alınarak 1953, 1974, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında bu yönetmeliklerde değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklik ve ilaveler sonucu devlet muhasebe sistemi içinden çıkılmaz bir hal almıştır. Bu sorunu gidermek amacıyla 14.01.1990 tarih ve 20402 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” uygulamaya konulmuştur.

Aslında Türkiye’deki gelişmelere etkisi olan OECD, IMF ve Dünya Bankası gibi uluslar üstü kuruluşlar, ilişkide olduğu her ülkede aynı muhasebe ve raporlama sisteminin oluşmasını arzu etmişlerdir. Çünkü ülkelerden alınan veriler farklı muhasebe sistemlerinden sağlandığı zaman bunların analizini ve karşılaştırmasını yapmak oldukça

güç olacak, bu nedenle de, ülkelerin mali durumlarının tespiti sağlıksız olacaktır. İşte bu amaçla dünyada mali alanda ön plana çıkan, mali saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik ve uzun vadeli planlama kavramlarının gerçekleştirilebilmesi için tahakkuk esaslı muhasebe sistemine yönelişler başlamış ve yukarıda sayılan kuruluşlarda bu yönelişi desteklemişlerdir.

Türkiye’de 1050 sayılı Kanunun uygulamasına göre genel ve katma bütçeye dahil dairelerde aslen bütçe uygulama sonuçlarının kaydı ve raporlanmasını amaçlayan yapısal olarak biraz muhasebe mantığının dışında bir muhasebe sistemi oluşturulmuştu (M.B., Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2005: 13). Daha sonra yukarıda sözü edilen devlet muhasebesi yönetmeliği yürürlüğe girince, bütçe uygulama sonuçlarını kaydeden yani nakit esaslı muhasebe sistemine ilave olarak, nakit esasında yer almayan emanetler ile nakit yaratmayan borçlar, iştirakler, ikrazlar, bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıklar ve gelir tahakkuklarının kaydı da muhasebe sistemine dahil edilmeye başlamıştır. Bilindiği gibi nakit esasında tüm hesaplar 31 Aralık tarihi itibarıyla kapatılmaktadır. Ancak yönetmelikten sonra hesaplar bu tarihte kapatılmamış geçmiş yılın hesaplarının tamamlanabilmesi için bir ay süreyle açık tutulmuştur.

Görüldüğü gibi geçmiş uygulama ne tam olarak nakit esasına ne de tahakkuk esasına dayanan bir muhasebe sistemidir. Uygulama uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esası arasında bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası mali kuruluşlar da sisteme olan eleştirilerini “hakim olmadığınız şeyi yönetemezsiniz” şeklinde dile getirmişlerdir.

Sistem kendi içindeki karmaşıklığın yanında idareler arasında da hangi yöntemin benimsendiği konusunda dağınıklık göstermektedir. Örneğin; fonlar kendi muhasebe sistemini kurmuşlar, sosyal güvenlik kurumları yine öyle, bu nedenle kamuda muhasebe birliğinin sağlanması, mali saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik ve açık, anlaşılır, kolay uygulanabilir bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla 5018 sayılı yasada gerekli düzenlemelere gidilmiştir.

KMYK’nun 5436 sayılı Kanunla değişik 49. maddesi kamu mali yönetim sistemi içinde devlet muhasebesi yaklaşımını ortaya koymuştur. Çünkü madde metninde “devlet muhasebe sistemi, kamu kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesapların çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür” denilmekle mali yönetim kavramlarının esas

alındığı açıkça belirtilmiştir. Ayrıca aynı maddenin ikinci fıkrasında da devlet muhasebe standartlarının oluşturulması için Maliye Bakanlığı öncülüğünde, Sayıştay, DPT, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluşların temsilcilerinin katılımıyla bir kurulun oluşturulacağı belirtilmiştir. Görülüyor ki Türk mali sisteminde dünyadaki gelişmelere paralellik arz eden bir model hayata geçirilmeye çalışılmaktadır.

5018 sayılı Kanununun 50. maddesi ile de artık devlette tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

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

20.02.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” ile her türlü mali analiz yapmaya imkan verecek bir muhasebe sisteminin uygulanacağı belirtilmiştir. Tahakkuk bazlı muhasebe sistemi ile devletin tüm faaliyetleri kayıt altına alınacağından zamanında, doğru ve güvenilir veriler elde etme imkanı sağlanacaktır. Ayrıca bütçe dışında harcama yapma ve gelir elde etmenin önüne geçilecektir. Sözü geçen sistem ile maddi duran varlıklar kullanıldıkları yıllar itibariyle gider olarak gösterileceğinden sistem modern bir görünüm vermektedir.

Kamuda ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütlerden yıllara yaygın olanlar muhasebe disiplini içinde kaydedilmekte ve kurumlar itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabilecektir (M.B. Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2005: 14)

Kamuda uzun yıllar devletin ne kadar borcunun olduğunun hesabı tutulamamıştır. Mali yönetim sistemi olan bir ülkede bu durum akıl almaz bir olaydır. Bu nedenle yeni muhasebe sisteminde devletin ne kadar borcu olduğu ve vade yapısı

açık olarak bilinebilecek ve dolayısıyla da devlet nakit planlamasını bu yapıya göre ayarlayacaktır.

Kamuda muhasebe sisteminin bir diğer önemli yanı da kesin hesap kanun tasarılarının hazırlanması ile ilgilidir. Şöyle ki; kesin hesap kanun tasarılarına ilişkin bilgilerin elde edilmesi ve bu bilgilerin doğru ve güvenilir olması çok önemlidir. Çünkü bu sistem ile tüm bütçe uygulama sonuçları görülebilecek ve kesin hesap kanun tasarıları da bu sonuçlar baz alınarak hazırlanacaktır.

Tahakkuk bazlı muhasebe sistemi ile kamuda raporlama ve istatistiklerin elde edilmesi de kolaylaşacaktır. Geçmişteki hesap planları ile raporlama yapma imkanı oldukça kısıtlı idi. Özellikle bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu gibi kamuyu ilgilendiren tablo ve istatistiki sonuçları elde etmek oldukça zordu.

Önceki muhasebe sisteminin yetersizlikleri, raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişkiyi yani, “doğru ve tutarlı rapor muhasebeden üretilir” ilkesini ihlal etmiş, yetersiz oldukları açık olan mevcut raporların bile büyük bir kısmı muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilir olmuştur<sup>26</sup> (Duman, 2005: 5).

5018 sayılı Kanunda belirtilen mali raporların hazırlanması da tahakkuk esaslı muhasebe sistemi sonucunda mümkün olabilecektir. Bu uygulama ile oldukça karmaşık ve anlaşılması güç olan tablolar ve cetveller ortadan kaldırılmakta ve bir birlik sağlanmaktadır.

---

<sup>26</sup> Ömer DUMAN, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, (20.12.2005), [www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr).

## GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türkiye’de yıllardır devam eden yapısal alandaki reform çabalarına mali alandaki reform hareketleri de eklenmiştir. Değişik adlar altında gündeme gelen yenilik çabaları “bütçe reformu”, “mali yönetim reformu”, “harcama reformu” gibi alanlarda kendini göstermiştir. 1927 yılından bu yana oldukça uzun bir süre bazı değişikliklerle de olsa varlığını sürdüren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, zamanın hızla değişen koşullarına cevap vermekten uzaklaşmıştı. Bununla birlikte Türkiye’nin oldukça yakın ilişkiler içinde olduğu IMF, Dünya Bankası ve üyelik müzakerelerine başladığı Avrupa Birliği ile yapılan anlaşmalar neticesinde mali yönetim alanında köklü değişiklikler kaçınılmaz olmuştur.

Türkiye geliştirmekte olan bir ülke olarak değişime ayak uydurma çabasına girmiştir. Ancak, “gelişmiş ülkelere göre özellikle geliştirmekte olan ülkelerde değişim ihtiyacı kendini göstermiş, ancak kamu mali yönetim sistemlerinde yürütülen değişim çabaları, daha çok gelişmiş ülkelerde öne çıkmıştır. Bunun sonucunda, uluslararası kuruluşların da çabaları ile uluslararası iyi uygulama örnekleri ortaya çıkmış ve geliştirmekte olan ülkeler de bu değişim rüzgarından etkilenmişlerdir” (Kesik, 2005a: 58).

Türkiye’de “değişim ihtiyacı özellikle ekonomik krizler sonrasında kendini göstermiş ve kamu mali yönetim sisteminde yaşanan sorunlar, son yıllarda hep tartışılan konular arasında yer almıştır. Parçalı, katı esas ve usullerle çalışan, yoğun ve etkin olmayan bir denetim sistemi üzerine oturmuş, mali saydamlık ve hesap verebilirliği içinde barındırmayan, idarelere inisiyatif tanımayan girdi odaklı bir bütçeleme anlayışını benimseyen bir bütçe sisteminin sürdürülemeyeceği anlayışı hakim olmuştur (Başbakanlık, 2003: 131).

23.12.2003 tarihinde çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu zamanın ve ülkenin ihtiyaçlarına cevap vermesi gayesiyle çıkarılmıştır. KMYK ile;

- Kamu mali yönetiminde etkinlik ve verimlilik ilkelerine göre hareket edilmesi
- Mali yönetimde şeffaflığın sağlanması



- Bütçe bütünlüğünün sağlanması,
- Kalkınma planı ile bütçe arasında sıkı bir ilişki kurulması,
- İyi işleyen bir hesap verme mekanizmasının yerleştirilmesi,
- Etkin bir iç mali kontrol sisteminin kurulması,
- Çağdaş bir bütçeleme sistemine geçilmesi
- Orta vadeli bir harcama sistemi ile kamuda uzun vadeli planlamaların yapılması ve bu konuda özel sektör ve vatandaşlar için devleti olan güvenin artırılması hedeflenmiştir.

Değişen koşullar kamunun hizmet sunumunda kalite ve verimliliğe yönelmesi gerektiğini işaret etmektedir. Bu konuda 5018 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler “kamu hizmetlerinin vatandaş odaklı olması bu reformlar için doğru bir motivasyondur” (Workink, 2005).

Türkiye’de yeniden mali yapılanmaya neden gerek duyulduğu konusu çeşitli yönleriyle birinci bölümde bahsedilmişti. Ancak “kanunun gerekçesine bakarsak mali disiplini sağlamak yeniden mali yapılanmanın aslında gerekçesini oluşturuyor. Mali disiplini sağlamak çeşitli maddelerde geçiyor” (Akalin, 2005: 438). Bu amaçla mali disiplinin sağlanabilmesi için, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, performans bütçe sistemi, harcama sürecindeki görevlilerin sorumluluğu gibi kavramlar kanunsal düzenlemeye kavuşturulmuştur. Türkiye’de mali yönetim sistemine yöneltilen eleştiriler üç başlık altında toplanabilir. “İlk olarak, politika üretme sürecinin zayıf olduğu belirtiliyor, ikinci olarak kamu mali yönetim sisteminin kapsamının dar olduğu söylenmektedir ki öyledir, üçüncü olarak da izleme ve denetim safhasının yetersiz olduğu ifade edilmektedir” (Gül, 2005: 450). 5018 sayılı yasa da bu eksikliklere yönelik olarak, kalkınma planı, stratejik plan ve bütçe ilişkisinin kurulması ile kamuda iyi işleyen bir denetim sisteminin oturtulmasına yönelik düzenlemeler üzerine kurulmuştur.

Yukarıda belirtilen eksikliklerin giderilmesine yönelik kamuda muhasebe sistemi değiştirilmiş, denetim konusunda rasyonel adımlar atılmıştır. Harcama sürecinde kuruluşlara çok yıllık bütçeleme perspektifi içinde bazı esneklikler tanınmıştır. Tabii bu esneklikler tanınırken yolsuzlukların önüne geçebilmek için hesap verme sistemi ile denetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır.

5018 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler temelde modern bir yapılanmanın ana hatlarını oluşturacak şekilde dizayn edilmiştir. Kanunun kaynağını uluslararası kabul

görmüş mali sistem ve yapılardan aldığı aşikardır. Ne var ki, kanunla getirilen düzenlemelerin bir kısmı sadece genel olarak tanımlanmış kavramlardan ibaret olmuştur. Oysa bu kavramlar daha alt düzeyde açıklanarak, mali sistemdeki uygulama yönü ve şekli tam ve net olarak ortaya konulabilseydi Türk mali hayatına yeterince yararlı olabilecekti. Ancak Kanunun bu haliyle kalmayacağı, yapılan düzenlemeler ve getirilen yönetmeliklerle daha detaylı bir görünüme kavuşacağı tahmin edilmektedir.

Kanun ile getirilen düzenlemelerden biri olan performans bütçe sayesinde kamu maliyesinde düzensiz harcamaların önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Önceki uygulamada kurumlar tarafından hazırlanan bütçe teklifleri TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda çeşitli önerilerle sebep ve sonuç ilişkisi kurulmadan arttırılmaktaydı. Bu nedenle kaynağın kullanımından elde edilecek verim hesaplanmadan tahsis edilmekteydi. Ancak performans bütçe sisteminde kamu kaynaklarının performans hedefleri doğrultusunda kullanılması gerektiğinden 2005 yılı bütçesi TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna 155 Milyar YTL olarak sunulmuş Komisyonunda çok az bir artışla (462 Milyon YTL) kabul edilmiştir.

5018 sayılı Kanun ile getirilen Analitik Bütçe Sınıflandırması sayesinde bütçe gelir ve giderlerinin izlenmesi değişmiş ve kolaylaşmıştır. Yeni kodlama ile, eskiden gider kaleminde yer alan “ihracatta vergi iadeleri” ve “reddiyat” artık gelir kalemi olarak dikkate alınacağından , gelir kalemi olarak gelir azaltıcı etkisi olacaktır. Eski sistemde 2004 yılı konsolide bütçe giderleri toplamı 160 katrilyon 938 trilyon TL iken yeni sistemde ihracatta vergi iadesi ve reddiyat toplamı olan 10 katrilyon 430 trilyon TL'nin düşülmesi ile konsolide bütçe gideri 150 katrilyon 508 trilyon TL olmuştur. Yine bu 10 katrilyon TL fark bütçe gelirlerinden de düşülerek toplam bütçe geliri eski sistemde 114 katrilyon 539 trilyon TL iken yeni sistemde 104 katrilyon 109 trilyon TL olarak görünmüştür<sup>27</sup>

Maliye Bakanlığı tarafından 5018 sayılı Kanununun 18. maddesine istinaden hazırlanan Yıllık Ekonomik Raporların ilki olan Ekim 2005 Tarihli Rapor<sup>28</sup>da Türkiye ve dünya ekonomisinin genel bir portresi çizilmiştir. Türkiye'nin 2006 yılına ait genel ekonomik hedefleri, milli gelir, üretim, işgücü, istihdam, kamu maliyesi, devlet borçları, para piyasaları ve mali piyasalar, fiyatlar, ve ödemeler dengesi tahminleri raporun temel başlıklarını oluşturmuştur. Hazırlanan bu rapor ile gerek özel sektör, kamuoyu ve

<sup>27</sup> <http://www.nethaber.com/haber/arsiv/haberler> (12.10.2005)

<sup>28</sup> <http://www.maliye.gov.tr> (19.05.2006) Maliye Bakanlığı, Yıllık Ekonomik Rapor Ekim 2005

uluslararası mali kuruluşlar ve gerekse Avrupa Birliği tarafından ülkenin mali açıdan bulunduğu nokta açık ve net olarak devlet tarafından ilan edilmiş olmaktadır.

Hükümetin gelecek üç yıla ilişkin hedeflerinin yer aldığı Orta Vadeli Mali Plan'ın (OVMP) ilki 2005 yılı Haziran ayında ikincisi ise 2006 yılı Haziran ayında yayımlanmıştır. 2006-2008 ve 2007-2009 yıllarını kapsayan bu planlar ile kamuda öncelikli hedefler belirlenmiştir. OVMP hükümetin uygulamayı taahhüt ettiği hedefler bütünü olarak görülebilir. Örneğin 2006-2008 OVMP'de GSYİH büyümesi 2007 ve 2008 yılları için %5 olarak tahmin edilmişti. 2007-2009 OVMP'de ise büyüme hedefi revize edilerek %7 olarak değiştirilmiştir. Bu şekilde hem orta vadeli hedefler belirlenmekte hem de bu hedefler gerektiğinde revize edilerek esneklik sağlanmaktadır. Enflasyon hedefi ise mali disiplin açısından önem arz ettiğinden her iki planda da 2006, 2007 ve 2008 yılları için sırasıyla %5, %4 ve %4 olarak öngörülmüştür.

Kamuda en büyük problemlerden biri kaynakların etkin ve verimli olarak kullanılmaması idi. 5018 sayılı Kanun ile bütçelemeden önce yapılan stratejik planlar sayesinde kaynak- hizmet, maliyet- fayda analizleri yapılarak gereksiz harcamaların önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

## **EK: 1 KAMU İDARELERİNİN BÜTÇE TÜRLERİNE GÖRE TASNİFİ**

### **(I) SAYILI CETVEL GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ**

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Başbakanlık
- 4) Anayasa Mahkemesi
- 5) Yargıtay
- 6) Danıştay
- 7) Sayıştay
- 8) Adalet Bakanlığı
- 9) Millî Savunma Bakanlığı
- 10) İçişleri Bakanlığı
- 11) Dışişleri Bakanlığı
- 12) Maliye Bakanlığı
- 13) Millî Eğitim Bakanlığı
- 14) Bayındırlık ve İskân Bakanlığı
- 15) Sağlık Bakanlığı
- 16) Ulaştırma Bakanlığı
- 17) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı
- 18) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 19) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
- 20) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 21) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 22) Çevre ve Orman Bakanlığı
- 23) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
- 24) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
- 25) Jandarma Genel Komutanlığı
- 26) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 27) Emniyet Genel Müdürlüğü
- 28) Diyanet İşleri Başkanlığı

- 29) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
- 30) Hazine Müsteşarlığı
- 31) Dış Ticaret Müsteşarlığı
- 32) Gümrük Müsteşarlığı
- 33) Denizcilik Müsteşarlığı
- 34) Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
- 35) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- 36) Devlet Personel Başkanlığı
- 37) Özürlüler İdaresi Başkanlığı
- 38) Türkiye İstatistik Kurumu
- 39) Gelir İdaresi Başkanlığı
- 40) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
- 41) Karayolları Genel Müdürlüğü
- 42) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 43) Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü
- 44) Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
- 45) Orman Genel Müdürlüğü
- 46) Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
- 47) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
- 48) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü
- 49) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü
- 50) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
- 51) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü
- 52) Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı

## (II) SAYILI CETVEL ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

### A) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi

- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
- 37) Dumlupınar Üniversitesi

- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi

#### B) ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 4) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- 5) Türkiye Bilimler Akademisi
- 6) Türkiye Adalet Akademisi
- 7) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 8) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
- 9) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
- 10) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
- 11) Vakıflar Genel Müdürlüğü
- 12) Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
- 13) Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü

- 14) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
- 15) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
- 16) Türk Akreditasyon Kurumu
- 17) Türk Standartları Enstitüsü
- 18) Millî Prodüktivite Merkezi
- 19) Türk Patent Enstitüsü
- 20) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
- 21) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
- 22) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
- 23) İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
- 24) Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 25) Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı
- 26) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
- 27) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- 28) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu

### (III) SAYILI CETVEL DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- 2) Telekomünikasyon Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

### (IV) SAYILI CETVEL SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

- 1) T.C. Emekli Sandığı
- 2) Sosyal Sigortalar Kurumu
- 3) Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu
- 4) Türkiye İş Kurumu



## **EK: 2. IMF İYİ UYGULAMALAR TÜZÜĞÜ**

### **I. Görev ve Sorumluluklarda Açıklık ve Netlik**

**1.1.** Kamu sektörü ekonominin geri kalanından net bir şekilde ayrıştırılmalıdır ve hükümet içerisindeki roller çok iyi tanımlanmalıdır.

**1.1.1.** Kamu sektörü ile ekonominin geri kalanı arasındaki sınır net bir şekilde tanımlanmalı ve herkesçe anlaşılmalıdır. Kamu sektörü hem merkezi hükümeti, hem de alt seviyeleri ve bütçe dışı faaliyetleri kapsamalıdır.

**1.1.2.** Ekonominin geri kalanında hükümetin oynadığı rol (örneğin kanuni düzenlemeler veya mülkiyet ilişkileri) kamuoyuna açık olmalıdır ve ayırım gözetmeyen net kural ve uygulamalar üzerine kurulu olmalıdır.

**1.1.3.** Hükümetin farklı seviyeleri arasındaki ve yasama, yürütme ve yargı kolları arasındaki sorumluluk dağılımını net bir şekilde tanımlanmalıdır.

**1.1.4.** Bütçe ve bütçe dışı faaliyetlerin koordinasyonu ve yönetimi için açık mekanizmalar oluşturulmalı ve diğer kamu birimlerine (örneğin Merkez Bankası, devlet kontrolündeki finansal ve finansal olmayan kurumlar gibi) ilişkin iyi tanımlanmış düzenlemeler bulunmalıdır.

**1.2.** Mali Yönetim için şeffaf ve net, hukuksal ve idari bir çerçeve olmalıdır.

**1.2.1.** Mali Yönetim, bütçe içi ve bütçe dışı faaliyetleri kapsayan etkin kanunlar ve idarî kurallar tarafından yönetiliyor olmalıdır. Herhangi bir hükümet fonu kullanımı veya harcaması hukuksal bir yetkiye dayanmalıdır.

**1.2.2.** Vergilerin açık bir hukuksal dayanağı olmalıdır. Vergi kanunları ve kuralları kolay ulaşılır ve anlaşılır olmalıdır; uygulanmasında ise idari inisiyatifi net kriterler yönlendirmelidir.

**1.2.3.** Kamu hizmetlileri için geçerli olan ahlaki standartlar net ve açık bir şekilde duyurulmuş olmalıdır.

### **II. Bilginin Kamuoyuna Açık Olması**

**2.1.** Kamuoyu, hükümetin geçmiş, mevcut ve gelecekteki mali faaliyetleri hakkında tamamen bilgilendirilmelidir.

**2.1.1.** Yıllık bütçe, merkez hükümetinin tüm operasyonlarını detaylı bir şekilde kapsarken, merkezi hükümetinin bütçe dışı faaliyetleri ile ilgili bilgiyi de sunmalıdır. Buna ek olarak hükümetin alt seviyelerinin gelir ve giderleri ile ilgili yeterli veri de sunmalıdır.

**2.1.2.** Yıllık bütçeleri kıyaslayabilmek için, bütçeyi takip eden 2 yıla ait önemli bütçe bileşenlerinin tahminleri ve önceki 2 mali yılın sonuçları sunulmalıdır.

**2.1.3.** Vukuu muhtemel yükümlülükler, vergi harcamaları, mali faaliyetlerin yapısı ve mali önemlerini belirten tablolar yıllık bütçe ile birlikte yayınlanmalıdır.

**2.1.4.** Merkezi hükümet, hükümet borçlarının ve mali varlıklarının yapısı ve seviyesi ile ilgili bilgileri düzenli olarak yayınlamalıdır.

**2.2.** Mali bilgilerin düzenli yayınlanması konusunda kamuoyuna karşı açık bir taahhüde bulunmuş olunmalıdır.

**2.2.1.** Mali bilgilerin yayınlanması konusunda somut taahhütler olmalıdır.

**2.2.2.** Kamuoyuna mali raporlamanın ne zaman yapılacağı konusunda takvimler sunulmalıdır.

### **III. Saydam Bütçe Hazırlığı, Uygulaması ve Raporlaması**

**3.1.** Bütçe ile ilgili dokümanlar, mali politika hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi, bütçenin dayanağını ve önemli mali riskleri de belirtmelidir.

**3.1.1.** Yıllık bütçenin çerçevesi mali politikaların hedefini belirten açıklamalar ve sürdürülebilir mali politikaların değerlendirmesinden oluşuyor olmalıdır.

**3.1.2.** Benimsenen tüm mali kurallar (örneğin dengeli bütçe koşulu veya hükümetin alt kademeleri için geçerli olan borç limitleri gibi) açıkça belirtilmelidir.

**3.1.3.** Yıllık bütçe, kapsamlı ve tutarlı bir makroekonomik çerçeve içerisinde sunulmalı ve bütçe hesaplamalarının altında yatan ekonomik varsayımlar ve önemli parametreler (örneğin efektif vergi oranları) açıkça sunulmalıdır.

**3.1.4.** Yıllık bütçeye katılan yeni politikalar mevcut yükümlülüklerden ayrıştırılmalıdır.

**3.1.5.** Ekonomik varsayımlardaki değişiklikler ve belli başlı giderlerin belirsiz maliyetleri (örneğin mali yeniden yapılanma) dahil olmak üzere, yıllık bütçeye ilişkin önemli riskler belirlenmeli ve rakamsal olarak belirtilmelidir.

**3.2.** Mali hesaplar politika analizlerinin yapılmasını ve hesap verme işlevini teşvik edecek şekilde ve muhasebe güvenilirliği içerisinde sunulmalıdır.

**3.2.1.** Hükümet işlemleri gelir, gider ve finansmanı ayrıştırarak brüt olarak raporlanmalıdır. Giderler de ekonomik, fonksiyonel, kurumsal ve finans olmak üzere 4 kategoride ele alınmalıdır.

**3.2.2.** Önemli bütçe programlarının hangi hedeflere ulaşmayı amaçladığı (örneğin ilgili sosyal göstergelerin iyileştirilmesi) bildirilmelidir.

**3.2.3.** Hükümetin genel dengesi, hükümetin mali durumunu belirten standart, özet bir gösterge olmalıdır. Sadece genel dengeye dayalı kararlar almanın doğru olmadığı ekonomik koşullar halinde, genel denge dışı mali göstergeler (örneğin yapısal bilanço) tarafından desteklenmelidir.

**3.2.4.** Yıllık bütçe ve nihai hesaplarda da, kullanılan muhasebe temeli (örneğin nakit veya tahakkuk muhasebesi) açıklanmalı, bütçe verilerinin hazırlanışı ve sunumunda kullanılan standartları belirtmelidir.

**3.3.** Onaylanmış harcamaların uygulanması ve denetlemesi ile ilgili prosedürler açıkça belirtilmelidir.

**3.3.1.** Kapsamlı ve uyumlu bir muhasebe sistemi oluşturulmalıdır. Bu sistem, ödeme gecikmelerinin değerlendirilmesinde güvenilir bir temel oluşturmalıdır.

**3.3.2.** İstihdam ve tedarik ile ilgili prosedürlerin standardı oluşturulmalı ve ilgilenen tüm tarafların ulaşabilmesi sağlanmalıdır.

**3.3.3.** Bütçe uygulamaları iç denetime tabii tutulmalı ve denetim prosedürleri incelemeye açık olmalıdır.

**3.4.** Mali raporlama, zamanında, kapsamlı ve güvenilir olup bütçeyle olan sapmaları belirlemelidir.

**3.4.1.** Bütçe içi ve bütçe dışı sonuçlar yıl içerisinde düzenli olarak raporlanmalı ve orijinal hesaplamalarla kıyaslanmalıdır. Hükümetin alt seviyelerine ait detaylı bilgilerin eksikliği halinde, mali durumları ile ilgili mevcut göstergeler sunulmalıdır.

**3.4.2.** Bütçe dışı faaliyetlere ilişkin belgelerle birlikte zamanlı, kapsamlı, ve denetlenmiş genel bütçe hesapları yasamaya sunulmalıdır.

**3.4.3.** Önemli bütçe programlarının hedefleri doğrultusunda elde edilen sonuçlar yasamaya raporlanmalıdır.

#### **IV. Dürüstlük için Güven Vermek**

**4.1.** Mali bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği kamu ve özel kesimlerin incelemesine açık olmalıdır.

**4.1.1.** Hükümet hesaplarının doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin raporları kamuoyuna ve yasamaya sunmakla sorumlu olan ulusal bir denetim birimi veya eşdeğer bir kurum, yasama tarafından görevlendirilmelidir

**4.1.2.** Makroekonomik öngörüler, varsayımlarıyla birlikte, bağımsız uzmanların incelemesine açık olmalıdır.

**4.1.3.** Mali istatistiklerin doğruluğu ve güvenilirliği, ilgili birimlerin kurumsal bağımsızlığı ile arttırılmalıdır.

## KAYNAKLAR

- Acar, İ., A., Çiçek, H., G., 2005, “Denetimin Kamuyu Tökezletmesi, Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasası ve Denetim”, 20. Maliye Sempozyumu 2005, , T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005, s.362
- Akalın, G., 2005, 20. Maliye Sempozyumu Panel Konuşması, 4. Oturum, , T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005
- Akbeý, F., 2005, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Muhasebe Sistemi Alanında Getirdiđi Yenilikler”, 20. Maliye Sempozyumu 2005, , T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005, s.168
- Akdoğan, A., 2003, “Kamu Maliyesi”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.3
- Arcagök, M., S., 2005, “Yeni Mali Yönetim Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, 20. Maliye Sempozyumu, , T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005
- Arcagök, M., S., 2005, “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, 20. Maliye Sempozyumu , T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005, s.84
- Arcagök, M., S., Yörük, B., 2003, “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol” Maliye Dergisi, S.145, 2003,
- Arın, T., 1999, “Parlamente Bütçe Denetiminin Plan ve Bütçe Komisyonu Yapı ve İşlevleri Üzerine Uluslararası Karşılaştırma”, TESEV, Seminer, 22 Kasım 1999, İstanbul, s.1
- Arslan M., “Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği” Sayıştay Dergisi, S:54, Temmuz-Eylül 2004 s.5
- Arslan, A., 2002, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim III”, Mali Kılavuz Dergisi, S.18

- Arslan, A., 2004a, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, Maliye Dergisi, S.145, Ocak Nisan, 2004, s.58
- Arslan, A., 2004b, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, Mali Kılavuz, Temmuz-Eylül 2004, S.25
- Atiyas, İ., Sayın, Ş., 2000, “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, TESEV Yayınları s.9
- Atiyas, İ., Sayın, Ş., 2005 “Siyasi Sorumluluk, Yönetimsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi”, <http://www.tesev.org.tr> 11.12.2005
- Aydemir, B., 2004, “Performansa Dayalı Bütçelemeye Kritik Başarı Etkenleri”, 5. Kalite Sempozyumu, Kamu Kaynaklarının Etkili Yönetimi, Stratejik Planlama ve İzleme, 9/10 Haziran 2004, Ankara
- Ayyıldız (Sayın), E., 2004, “Yeni Bütçe Kodlaması; Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Vergi Raporu, S.73, Ekim-Kasım 2004
- Baş, H., 2005, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 20. Maliye Sempozyumu , T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005, s.34
- Başbakanlık, 2003, “Kamuda Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim”, Ankara
- Bayar, D., 2004, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?” Maliye Dergisi, S:144, Mart-Nisan 2004, s.47
- Bıyan, Ö., 2005, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Getirdikleri (5018 Sayılı Kanun İle 1050 Sayılı Kanunun Karşılaştırması), 14.11.2005, [www.muhasabeTR.com](http://www.muhasabeTR.com)
- Blöndal, J.,R., 2003, “Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends”, OECD Journal on Budgeting, Vol.2, No.4, 2003, s.7
- Bulutoğlu, K., Erciş, K., 1981, “Bütçe ve Kamu Harcamaları”, Araştırma-Eğitim, Ekin Yayınları, Başkent Basımevi, İstanbul, 1981
- BÜMKO, 2003, (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) “Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı” 2. Baskı, Ankara

- BÜMKO, 2005, (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) “Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme”, , 29/30 Haziran 2005, Ankara
- Cansız, H., 2000a, “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık”, A.K.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, S.1, Temmuz-Eylül 2000
- Cansız, H., 2000b, “Kamusal Mali İşlemlerde, Saydamlık ve Türkiye’de Saydamlık Gereği”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Yönetim ve Ekonomi Dergisi, S.6, 2000, s.85
- Coşkun, G., 1995, “Devlet Bütçesi (Türk Bütçe Sistemi)”, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1995
- Coşkun, G., 2000, “Devlet Bütçesi (Türk Bütçe Sistemi)”, Turhan Kitabevi, 4. Baskı, Ankara
- Çoban, H., Deyneli, F., 2005, “Kamuda Kalite Arttırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme”, 20. Maliye Sempozyumu, T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005
- Çobanoğlu, İ., 2004, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, Mali Kılavuz Dergisi, S.23, Ocak-Mart 2004,
- Çolak, H., B., 2005(a) “5018 Sayılı Kanunun Mali Yönetimimize Getirdikleri II”, Yaklaşım Dergisi, <sup>S.145</sup>
- Çolak, H.,B., 2005(b),“5018 Sayılı Kanunun Mali Yönetimimize Getirdikleri I”, Yaklaşım Dergisi, S.146,
- Demirel, G., 2001 “Yeni Bütçe Kod Yapısı”, Bütçe Dünyası Dergisi, S.9, Kasım
- Deniz, M., 2001, “Ulusal Programda, Mali Kontrol, Mali ve Bütçesel İşlere İlişkin Düzenlemeler”, Mali Kılavuz Dergisi, S.12, İlkbahar 2001, s.38
- Devrim, F., Atalay, A., 2005, “Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi, 15. Maliye Sempozyumu, T.C. Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi Ve Denetiminin Yeri”,15-17 Mayıs 2000 , Yayın No:3, Antalya, s.49

- DPT, “8. Beş Yıllık Plan: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu” DPT Yayınları, 2000, s.22
- Duman Ö., “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Muhasebe Sistemi Alanında Getirdiği Yenilikler”, 20. Maliye Sempozyumu 2005, , T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005, s.40
- Duman, Ö., 2005, “5018 Sayılı KMYKK nun Muhasebe Sistemi Alanında Getirdiği
- Duman, Ö., 2006, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, 02.02.2006, [www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr)
- Durak, D., 2005, “1050 ve 5018 Sayılı Kanunun Kapsamı ve Harcama Öncesi Mali Kontrol Süreci”, [www.alomaliye.com.tr](http://www.alomaliye.com.tr), 22.03.2005
- Egeli, H., 1998, “Türk Program Bütçe Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Alternatif Bir Bütçeleme Önerisi”, Maliye Yazıları Dergisi, S.55, Temmuz-Eylül 1998
- Ekzen, N., 1999, “İç Borçlanma, TBMM Devrettiği Bütçe Yetkisini Yürütmeden Geri Almak Zorunda”, Türk-İş Yıllığı, Ankara, 1999, s.83
- Erginay, A., 1978, “Türkiye’de Bütçe Kanun Metinlerinin Gelişmesi”, İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 25. Seminer, 1978, s.17
- Erüz, E., 2005, “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, 20. Maliye Sempozyumu, , T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005
- Falay, N., 1987, “Program Bütçe, Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemleri”, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayını, No:71, İstanbul, 1987
- Gönen, İ., 2000, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi”, 15. Maliye Sempozyumu, T.C. Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi Ve Denetiminin Yeri”,15-17 Mayıs 2000 , Yayın No:3, Antalya, ss.227-228
- Gül, H., 2005, 20. Maliye Sempozyumu Panel Konuşması, 4. Oturum, , T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005
- Gülen, F., 2005, “Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı”, 22.12.2005, [www.tesev.org.tr](http://www.tesev.org.tr)



- Günay, A., Öz, E., 2003, “Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler İle Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler”, Maliye Dergisi, S.138, 2003
- Güngör, H., 2005, “Türkiye’de Performans Bütçe Uygulaması (Yerel Yönetimlerde)”, 15.11.2005, Seminer
- Hançer, S., N., 2003, “Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Bütçe Dünyası Dergisi, S.16,  
<http://www.ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/karabacas/isvec.html>
- IMF, “Governance Finance Statistics”, Manual, 19 December 2001,  
<http://www.imf.org/pubs/ft/gfs>
- Işık, H., 2003, “Kamu Harcamalarında Performansa Dayalı Bütçe Yönetimi ve Denetimi İle Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2003
- Işık, H., 2004, “Amacı, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılılarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme”, Bütçe Dünyası Dergisi, S.17, Kış 2004
- İç Denetim Türkiye Uygulaması, [www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr)
- Karaaslan, E., 2004, “Harcama Öncesi Mali Kontrol”, Mali Kılavuz Dergisi, Ekim-Aralık 2004, S.26
- Karabacak, S., 1999, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği”, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi, DPT, Ankara, 25.11.2005 s.1
- Karakaş, E., 2000, “Dünyada Kamu Mali Yönetimi ve Şeffaflık”, 15. Maliye Sempozyumu, T.C. Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi Ve Denetiminin Yeri”, 15-17 Mayıs 2000 , Yayın No:3, Antalya, s.19
- Kerimoğlu, B., 2004a, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”, Mali Kılavuz, S.23, Ocak-Mart 2004, s.17
- Kerimoğlu, B., 2004b, “Muhasebat Genel Müdürlüğünün Yeni Kamu Yönetim Sistemi İçindeki Rolü”, Mali Kılavuz Dergisi, S.25, Temmuz-Eylül 2004
- Kesik, A., 2004, “Performans Esaslı Bütçeleme”, 5. Kalite Sempozyumu, Ankara,

- Kesik, A., 2005 “Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçenin Uygulanabilirliği”, 20. Maliye Sempozyumu, , T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005
- Kızılkaya, E., 2003, “Bir Bürokrasi Klasığı: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı”, Mali Kılavuz Dergisi, S.21, Temmuz-Eylül 2003, s.34
- Kızılkaya, E., 2004a, “5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Zararı”, Mali Kılavuz Dergisi, S.16, Ekim-Aralık 2004, s.26
- Kızılkaya, E., 2004(b), “Denetimin Yeniden Yapılandırılması Üzerine Değerlendirmeler”, Mali Kılavuz Dergisi, S.23, Ocak-Mart 2004, s.31
- Kızılkaya, E., 2005, “KMYK’na Göre, Muhasebe Hizmeti, Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Birimi”, Mali Kılavuz Dergisi, S.28, Nisan-Haziran 2005
- Kızıldaş, E., 2003, “Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi”, Bütçe Dünyası Dergisi, S.16, Sonbahar 2003
- Kocabaş, B., 2004, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Mali Kılavuz Dergisi, S.26,
- Konukman, A., Oyan, İ., 2000, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Tespit ve Öneriler” 15. Maliye Sempozyumu, T.C. Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi Ve Denetiminin Yeri”,15-17 Mayıs 2000 , Yayın No:3, Antalya, s.170
- Korkmaz, Ü., 2005 “İç Denetim Standartları”, Bütçe Dünyası Dergisi, S.23, Sonbahar 2005, s.29
- Köse, Ö., 2005, “KMYK Tasarısının Geğerlendirilmesi”, 25.11.2005, [www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr).
- Kurtça, S., 2004, “Saymanlıkların Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Karşısındaki Durumu”, Mali Kılavuz, S.24 Özel Ek, Nisan-Haziran 2004
- Kurtuluş, E., 1986, “Devlette Saydamlık, Yolsuzluk”, Maliye Yazıları, S.58, Ocak-Mart 1998, s.6
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, Nakit Esasından Tahakkuk Esasına”, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, Kasım 2005, Ankara, s.1-13

- Mutluer M. K., Öner E., Kesik A., “Bütçe Hukuku”, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005, s.135
- OECD, 1995, “Governance in Transition: Public Management Reforms In OECD Countries, Conclusions of the Public Management Committee”, OECD , Paris, 1995
- OECD, 1995, “Governance in Transition:Public Management Reforms in OECD Countries” OECD, Paris
- OECD, 2003, “Public Sector Transparency and International Investment Policy For Financial Fiscal Enterprise Affairs”, OECD, 11 April 2003, s.8
- OECD, 2004, “Public Sector Modernisation: Governing For Performance, OECD Policy Brief”, OECD Observer, October 2004
- Ortaç, F., R., 2001, “Kamu Harcamalarında Verimlilik ve Etkinliğin Ölçülmesinde Karşılaşılan Sorunlar”, İktisat-İşletme-Finans, Mayıs 2001, ss.61-62
- Oyan, O., 2003, “KMYK; Bir Reform Nasıl İskalanır?”, Dünya Gazetesi, 12.12.2003 Tarihli Yazısı [www.dunya.com.tr](http://www.dunya.com.tr)
- Özyıldız, R., H., 2000, “Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi, Performansa Dayalı Bütçe”, Hazine Dergisi, S.13, Ocak 2000, s.77
- Polat, N., 2004, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, Sayıştay Dergisi, S.49, Nisan-Haziran 2004, s.67
- Pollit, C., 1999, “İntegrating Financial Management and Performance Management”, OECD, Jull 1999
- Richard, A., Tommasi, D., 2001, “Managing Public Expenditure A Reference Book For Transition Countries”, OECD, 2001
- Sakal, M., 1994, “Kamu Kesiminin Yeniden Yapılandırılması: Son Yıllara İlişkin Bir Değerlendirme”, Çeviri, Maliye Yazıları Dergisi, S:62, s.57
- Saraç, O., 2005, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, S.148, Mart-Nisan 2005, s.127
- Shand, D., 1999, “OECD Üye Ülkelerinde Bütçe Reformları(1999)”, (Çeviren: Hakkı ODABAŞ), Maliye Dergisi, S:130, Ocak-Nisan 1986, s:101
- Şalcı, F., 2005, “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlığın Sisteme Olumlu ve Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi”, G.Ü. S.B.F. Dergisi, S.3, Ocak 2005, s.2

- Tosun, E., 2003, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısına İlişkin Değerlendirmeler”, Bütçe Dünyası Dergisi, S.16, Sonbahar 2003, s.19
- Tosun, E., 2004, “Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçeleme Anlayışı”, Bütçe Dünyası Dergisi, S.19, Yaz 2004
- Tüğen, K., 2005, “Devlet Bütçesi”, İzmir, 2005
- Üçbaş, A., 2004, “5018 Sayılı Kanunun Kamu Maliyesine Getirdikleri”, Mali Kılavuz Dergisi, S.25, Temmuz-Eylül 2004, s.43
- Workink, A., N., 2005, (Dünya Bankası Türkiye Direktörü), “Türkiye’de Yürütülen Kamu Kesimi Reformlarının Güçlükleri ve Vaadettikleri”, 10 Ocak 2005 Seminer
- WORLD BANK, 1998, “Public Expenditure Handbook”, June 1998
- Yenilikler”, 20. Maliye Sempozyumu, .C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, 2005
- Yılmaz, H., H., 1999, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması, Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi”, Ankara, 1999,
- Yılmaz, K., 2003, “Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Uygulaması”, Sayıştay Dergisi, S.50-51, Temmuz-Aralık 2003
- Yılmaz, O., 2001, “Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri”, DPT,
- Yılmazcan, D., 2005, “Mali Saydamlık Kavramı”, [http://www.mc-med.org.tr/NewActivities/Transparency/Doc/mali\\_saydamlik.doc](http://www.mc-med.org.tr/NewActivities/Transparency/Doc/mali_saydamlik.doc) s.1

