

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRK KAMU HARCAMA YÖNETİMİNDE HESAP VERME
SORUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

**Hazırlayan
Recep KAPLAN**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Tefik Murat ÖZDEN**

Ankara – 2009

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRK KAMU HARCAMA YÖNETİMİNDE HESAP VERME
SORUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

**Hazırlayan
Recep KAPLAN**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Tefik Murat ÖZDEN**

Ankara – 2009

ONAY

Recep KAPLAN tarafından hazırlanan “*Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*” başlıklı bu çalışma, 10/06/2009 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından *Maliye* Anabilim dalında *Doktora Tezi* olarak kabul edilmiştir.

.....

Prof. Dr. Metin TAŞ (Başkan)

.....

Prof. Dr. Tevfik Murat ÖZDEN

.....

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU

.....

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

.....

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA

ÖNSÖZ

Dünyada küreselleşme olgusunun ve finansal krizlerin sonucu olarak kamu harcama yönetimi sistemlerinde reform yapma gereği ortaya çıkmıştır. Uluslararası alanda yaşanan bu değişim rüzgarı ülkemizi de etkisi altına almış ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) vasıtasıyla kamu harcama yönetimi sistemimiz bütünüyle yenilenmiştir. Bu çalışmanın amacı, ülkemizde KMYKK çerçevesinde oluşturulmuş olan hesap verme sorumluluğu sisteminin, kamu harcama yönetimi çerçevesinde incelenerek aksayan yönlerinin belirlenmesi ve çağdaş bir yapıya kavuşturulabilmesi için neler yapılabileceği sorusuna yanıt aranmasıdır. Hesap verme sorumluluğu kavramının Türkçe literatürde yeni yeni kullanılmaya başlaması nedeniyle tez çalışmasının teorik zemini önemli ölçüde yabancı kaynaklarla kurulmuştur.

Hesap verme sorumluluğu sisteminin; alt ögesi konumunda olduğu kamu harcama yönetimi çerçevesinde ele alınmasının nedeni, hesap verme sorumluluğu sisteminin kamu harcama yönetiminin diğer unsurları olan stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe, raporlama, iç ve dış denetim gibi konularla yakın ilişki içerisinde olması ve müstakil olarak ele alınmasının doğru olmadığı sonucuna varılmasıdır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, kamu harcama yönetiminin de, kamu yönetiminin bir parçası olması nedeniyle kamu yönetimindeki gelişmeler iyi bir biçimde gözlenmeden hesap verme sorumluluğu konusundaki çalışmaların noksan kalacağı ve sağlıklı sonuçlara varılamayacağı anlaşılmıştır. Bu nedenle çalışmanın değerlendirmeleri içeren son bölümünde “kamu yönetimi”, “kamu harcama yönetimi” ve “hesap verme sorumluluğu sistemi” üçlüsü bütünsel bir yaklaşım dahilinde analiz edilmiştir.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
SİMGELER VE KISALTMALAR	viii
TABLOLAR	ix
ŞEKİLLER	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU HARCAMA YÖNETİMİ BAĞLAMINDA HESAP VERME SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1. KAMU HARCAMA YÖNETİMİYLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	4
1.1 Kamu Harcama Yönetiminin Tanımlanması	5
1.1.1 Bütçenin Gelişimi	5
1.1.2 Kamu Harcama Yönetimi Yaklaşımı	6
1.2 Kamu Harcama Yönetiminde Hedefler ve Hedefleri Gerçekleştirmeye Yönelik Kurumsal Düzenlemeler.....	8
1.2.1 Makro Mali Disiplinin Sağlanması ve Kurumsal Düzenlemeler	9
1.2.1.1 Makro Mali Disiplinin Sağlanması.....	9
1.2.1.2 Makro Mali Disiplini Sağlamaya Yönelik Kurumsal Düzenlemeler.....	11
1.2.1.2.1 Güçlü Bir Maliye Bakanlığı.....	12
1.2.1.2.2 Toplam Harcama Düzeyinin Sınırlandırılması.....	13
1.2.1.2.3 Mali Hedeflere Uyulması.....	13
1.2.1.2.4 Bütçenin Kapsamlı Olması	14
1.2.2 Kaynak Tahsisinde Etkinliğin Sağlanması ve Kurumsal Düzenlemeler.....	14
1.2.2.1 Kaynak Tahsisinde Etkinliğin Sağlanması	14
1.2.2.2 Kaynak Tahsisinde Etkinliği Sağlamaya Yönelik Kurumsal Düzenlemeler	16
1.2.2.2.1 Hükümetin Orta Vadeli Bir Yaklaşımla Öncelikleri Belirlemesi	16
1.2.2.2.2 Harcamacı Kuruluşlar Açısından Harcama Tavanlarının Belirlenmesi...17	17
1.2.2.2.3 Objektif Kriterlerin Kullanılması.....	17
1.2.2.2.4 Bütçenin Kapsamlı Olması	18
1.2.3 Kaynak Kullanımında Etkinliğin Sağlanması ve Kurumsal Düzenlemeler ..	18

1.2.3.1 Kaynak Kullanımında Etkinliğin Sağlanması.....	18
1.2.3.2 Kaynak Kullanımında Etkinliği Sağlamaya Yönelik Kurumsal Düzenlemeler .	19
1.2.3.2.1 Kuruluşlara Kaynak Kullanımında Özerklik Tanınması	20
1.2.3.2.2 Kaynak Akışlarında Öngörülebilirlik	20
1.2.3.2.3 Yöneticinin Performansından Sorumlu Olması	21
1.2.4 Hedeflerin Etkileşimli Yapısı ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü.....	21
1.3. Kamu Harcama Yönetiminde Kurumsal Yapı	22
1.3.1 Kurumsal Yapının Önemi	22
1.3.2 Asil – Vekil İlişkileri.....	22
1.3.2.1 Yetki Devri Zinciri	23
1.3.2.2 Hesap Verme Sorumluluğu İlişkisi.....	25
2. KAMU HARCAMA YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU (HESAP VEREBİLİRLİK) İLE İLGİLİ TEORİK ALTYAPI.....	26
2.1 Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının İncelenmesi	26
2.1.1 Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Tanımı ve Önemi	26
2.1.2 Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Benzer Kavramlarla İlişkisi.....	28
2.1.2.1 Hesap Verme Sorumluluğu ve Yönetişim Olgusu	28
2.1.2.2 Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık.....	29
2.1.2.3 Hesap Verme Sorumluluğu ve Hukuki Sorumluluk	30
2.1.3 Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesini Gerektiren Nedenler.....	31
2.1.3.1 Üç Açık.....	31
2.1.3.2 Halkın Beklentilerinin Artması.....	33
2.1.3.3 Kuramsal alanda yaşanan gelişmeler	33
2.2 Hesap Verme Sorumluluğunun Gelişimi ve Yönetim Sorumluluğu Modeli.....	34
2.2.1 Girdi Odaklı Yönetim Anlayışından Yönetim Sorumluluğu Modeline Geçiş.....	34
2.2.2 Yönetim Sorumluluğu Modeli ve Harcama Esnekliği	35
2.2.3 Yönetim Sorumluluğu Modeli ve Performans Denetimi.....	36
2.3 Hesap Verme Sorumluluğu Türleri	40
2.3.1 Yapısına Göre Hesap Verebilirlik Türleri	40
2.3.1.1 Dikey Hesap Verebilirlik.....	40
2.3.1.2 Yatay Hesap Verebilirlik	41
2.3.2 Niteliğine Göre Hesap Verebilirlik Türleri.....	42
2.3.2.1 Siyasi Hesap Verebilirlik	42

2.3.2.2 İdari (Yönetmel) Hesap Verebilirlik	43
2.3.2.3 Mali Hesap Verebilirlik	45
2.4 Hesap Verebilirlik Döngüsü	46
2.5 Hesap Verme Sorumluluğunun Prensipleri ve Etkinliği Açısından Gerekli Öğeler	49
2.5.1 Hesap Verme Sorumluluğunun Prensipleri	49
2.5.1.1 Roller ve Sorumlulukların Açık Olması	49
2.5.1.2 Performans Beklentilerinin Açık Olması	50
2.5.1.3 Kapasiteler ve Beklentiler Arasında Denge Bulunması	50
2.5.1.4 Raporların Güvenilir Olması	51
2.5.1.5 Gözden Geçirme ve Düzeltme Mekanizmalarının Rasyonel Olması ...	51
2.5.2 Hesap Verme Mekanizmasının Etkinliği Açısından Gerekli Öğeler	51
2.5.2.1 İşleyen Bir Demokratik Sistem	51
2.5.2.2 Mali Saydamlık	52
2.5.2.3 Uygun Muhasebe Sistemi	53
2.5.2.4 Etkin Denetim	53
2.6 Hesap Vermede Kullanılan Mekanizmalar ve Denetim Birimlerinin Rolü	54
2.6.1 Hesap Vermede Kullanılan Mekanizmalar	54
2.6.1.1 Faaliyet Raporları	54
2.6.1.2 Performans Sözleşmeleri	56
2.6.2 Hesap Verme Sorumluluğu Mekanizmasında Denetim Birimlerinin Rolü ...	59
2.6.2.1 İç Denetimin Üst Yöneticiyi Destekleyici Rolü	59
2.6.2.2 Sayıştayların Parlamentoya Güvence Sağlama Rolü	60
2.6.2.3 Parlamento Komisyonlarının Yürütmenin Faaliyet Sonuçlarını Değerlendirme Rolü	61

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE VE BAZI YABANCI ÜLKE KAMU HARCAMA YÖNETİMLERİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ

1. BAZI YABANCI ÜLKE KAMU HARCAMA YÖNETİMLERİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ	63
1.1 Yeni Zelanda'da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi	63
1.2 İngiltere'de Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi	69
1.3 İrlanda'da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi	75

1.4 Kanada'da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi.....	79
1.5 İsveç'te Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi.....	82
2. TÜRK KAMU HARCAMA YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ.....	87
2.1 Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesini Gerektiren Sebepler	87
2.1.1 Makro Mali Disiplinin Sağlanamaması.....	87
2.1.2 Kaynak Tahsisinde Etkinliğin Sağlanamaması	90
2.1.3 Kaynak Kullanımında Etkinliğin Sağlanamaması.....	93
2.2 Hesap Verme Sorumluluğunu Geliştirmeye Yönelik Çalışmalar	95
2.2.1 Kamu Mali Yönetimi Projesi Çerçevesinde Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Gelişmeler.....	95
2.2.2 Kalkınma Planlarında Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Düzenlemeler ..	97
2.2.3 AB Adaylık Süreci Dokümanlarında Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Düzenlemeler.....	98
2.2.3.1 Katılım Ortaklığı Belgeleri ve İlerleme Raporlarında Hesap Verebilirlik	98
2.2.3.2 Katılım Öncesi Ekonomik Programlarda ve Ulusal Planlarda Hesap Verebilirlik.....	100
2.2.3.3 Müzakere Sürecinde Hesap Verebilirlik	102
2.3 Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi	103
2.3.1 Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Dayanağı ve Genel Çerçevesi	103
2.3.2 Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Amaçları	104
2.3.3 Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Uygulanacağı Kamu İdareleri.....	105
2.3.4 Hesap Verme Sorumluluğunun Boyutları	106
2.3.4.1 Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu	106
2.3.4.2 İdari ve Mali Hesap Verme Sorumluluğu	109
2.3.4.2.1 Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu	109
2.3.4.2.2 Harcama Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu	111
2.3.4.2.3 Gerçekleştirme Görevlilerinin Hesap Verme Sorumluluğu	112
2.3.4.2.4 Muhasebe Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu	113
2.3.5 Hesap Verme Sorumluluğunun Kapsamı	115
2.3.6 Hesap Verilecek Makam ve Merciler	115

2.3.6.1 Hiyerarşik ve Siyasi Üstler.....	116
2.3.6.2 Denetimle Görevli Olan Kişi ve Kurumlar.....	117
2.3.6.3 Meclisler.....	118
2.3.6.4 Kamuoyu.....	119
2.4 Hesap Verme Sorumluluğu Sistemini Destekleyici Yapısal ve Kurumsal Araçlar ...	119
2.4.1 Bütçe Kapsamının ve Sayıştayın Denetim Yetkisinin Genişletilmesi	119
2.4.2 Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme	122
2.4.3 Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe Sınıflandırması ...	124
2.4.4 İç Denetim.....	126
2.4.5 Faaliyet Raporları.....	
2.4.6 Strateji Geliştirme Birimleri	129

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK KAMU HARCAMA YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. HESAP VERME SORUMLULUĞU SİSTEMİNİN TASARIMINDAKİ EKSİKLİKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	132
1.1 Hesap Verme Sorumluluğu Kavramıyla İlgili Algılama Sorunu Açısından.....	132
1.2 Geçiş Sürecinin Planlanmasına İlişkin Sorunlar Açısından.....	136
1.3 Sistemin Diğer Yasal Düzenlemelerle Uyumunu ve Koordinasyondan Kaynaklanan Sorunlar Açısından	138
1.4 Sistemi Destekleyici Araçlar Arasındaki Uyum Açısından	141
1.5 Sistemin Uygulanmasında Beşeri ve İdari Kapasite Eksikliği Açısından	144
1.6 Görev-Yetki-Sorumluluk Dengesinin Açıklığı İlkesi Açısından	147
2. HESAP VERME SORUMLULUĞU SİSTEMİNİ DESTEKLEYİCİ YAPISAL VE KURUMSAL ARAÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	149
2.1 Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Planın Değerlendirilmesi	149
2.2 Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçelemenin Değerlendirilmesi	152
2.3 Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Değerlendirilmesi	160
2.4 İç Denetim Mekanizmasının Değerlendirilmesi.....	165

2.5 Faaliyet Raporu Uygulamasının Değerlendirilmesi.....	169
2.6 Strateji Geliştirme Birimlerinin Değerlendirilmesi.....	173
3. HESAP VERME SORUMLULUĞU SİSTEMİNDEKİ MEKANİZMALAR VE YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	175
3.1 Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu Açısından.....	175
3.1.1 Seçimler.....	175
3.1.2 Parlamentonun Yürütmeyi Denetleme Araçları.....	177
3.2 İdari ve Mali Hesap Verme Sorumluluğu Açısından	181
3.2.1 Mahalli İdare Meclislerinin Kullanabileceği Araçlar	181
3.2.2 İdare Hiyerarşisi İçerisinde Kullanılabilecek Mekanizmalar.....	184
3.2.2.1 Mali Hesap Verme Sorumluluğu Açısından	184
3.2.2.1.1 Ödenek Üstü Harcama Durumunda Yaptırım	184
3.2.2.1.2 Kamu Zararı Durumunda Yaptırım.....	185
3.2.2.1.3 Yetkisiz Tahsil ve Ödeme Durumunda Yaptırım	186
3.2.2.1.4 Yaptırım Uygulamaya Yetkili Mercii	186
3.2.2.2 İdari Hesap Verme Sorumluluğu Açısından	187
4. SAYIŞTAYIN VE PLAN VE BÜTÇE KOMİSYONUNUN HESAP VERME SÜRECİNDEKİ ROLÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	189
4.1 Sayıştayın Denetim Kapsamının Değerlendirilmesi.....	189
4.2 Plan ve Bütçe Komisyonunun Etkinliğinin Değerlendirilmesi	195
4.2.1 Hesap Sorma Açısından Plan ve Bütçe Komisyonunun Etkinliğinin Değerlendirilmesi	195
4.2.2 Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Güçlendirilmesi İçin Bir Öneri: Kamu Hesapları Komisyonu.....	197
SONUÇ.....	200
KAYNAKÇA	207
ÖZET	232
ABSTRACT	233

SİMGELER VE KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m	Adı Geçen Makale
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
APK	Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu
Bkz.	Bakınız
Çev.	Çeviren
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
Ed.	Editör
IMF	Uluslararası Para Fonu
KKGB	Kamu Kesimi Borçlanma Gereği
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu
MUK	Muhasebe-i Umumiye Kanunu
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
OVP	Orta Vadeli Program
OVMP	Orta Vadeli Mali Plan
PEB	Performans Esaslı Bütçeleme
SGB	Strateji Geliştirme Birimleri
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi

TABLolar

Tablo 1: Kamu Harcama Yönetiminde Sonuçlar ve Kurumsal Düzenlemeler. 9	
Tablo 2: 2007 Yılı İçinde Ertelenmiş Bazı Harcamalar	163

ŞEKİLLER

Şekil 1: Temsili Bir Demokraside Asil-Vekil İlişkileri: Kavramsal Çerçeve.....	24
Şekil 2: Dikey ve Yatay Hesap Verebilirlik.....	40
Şekil 3: Hesap Verebilirlik Müessesesi ile Yönetmel Birim Arasındaki İlişki Modeli.....	48

GİRİŞ

İçinde bulunduğumuz dönemde giderek artan, borç yükü, bütçe açıkları, küreselleşme ve rekabet, devletleri yeniden yapılanmaya zorlamaktadır. Bu bağlamda; kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak, tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden birisini oluşturmaktadır.

Kamu yönetiminin etkin bir yapıya kavuşturulması amacıyla yapılan reform çalışmalarının önemli ayaklarından birisini kamu harcama yönetiminin yeniden yapılandırılması oluşturmaktadır. Kamu harcama yönetimi alanındaki bu değişimin ana eksenlerini; kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine tahsisi, tahsis edilen kaynakların öngörülen amaçlara uygun, etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılması, idarelere ve harcama birimlerine bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde daha fazla yetki verilmesi ve faaliyetlerinde esnekliğin artırılması ile kaynak yönetiminde hesap verme sorumluluğunun tesisi ve saydamlığın sağlanması oluşturmaktadır. Buna paralel olarak; sonuç odaklı yönetim kültürü gibi kamu hizmetlerinin yerine getirilmesine dair yeni yaklaşımlar çerçevesinde, hesap verme sorumluluğu kavramının kamu harcama yönetimi tartışmalarının önemli bir parçası haline geldiği görülmektedir.

Dünyada yaşanan bu gelişmeler paralelinde ülkemizde de (ülkemizde yaşanan ekonomik ve mali krizlerin de etkisiyle) kamu harcama yönetimi alanında bir dizi reform yapılmış ve bu amaçla hazırlanan 5018 sayılı KMYKK 01/01/2006 tarihinden itibaren bütünüyle uygulamaya konulmuştur. Bu değişim çalışmaları sonucunda kamu harcama yönetimi alanında şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine uygunluk ile kaynakların kullanımında etkinlik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması hedeflenmiştir. Bu çerçevede, kamu harcama yönetimi temelinde, hesap verme sorumluluğu sisteminin incelenerek Türkiye açısından değerlendirilmesi, tezin yanıt aradığı temel soruyu oluşturmaktadır.

Çalışma konusunun tezde nasıl bir plan dahilinde ele alındığına geçmeden önce, tezin sınırlamalarından bahsetmek yerinde olacaktır. Tezin sınırlarını çizen önemli kısıtlardan birisi; hesap verme sorumluluğu sisteminin harcama eksenli bir kavram olmasıdır. Bu nedenle tezde, bütçeleme alanındaki genel yaklaşıma paralel olarak, sistemin harcama yönüne ağırlık verilmekte, gelir yönü ise önemli ölçüde ihmal edilmektedir. Tezde yer alan kısıtlardan ikincisi; araştırmanın, herhangi bir kurumu baz almamasıdır. Bunun temel sebebi; sistemin, kapsamına giren tüm kamu kurum ve kuruluşlarını içermesi yani makro esaslı olmasıdır. Kuşkusuz, makro düzeyde etkin bir hesap verme sorumluluğu sistemi, örgüt bazında yapılması gereken birtakım kurumsal düzenlemeleri de gerektirmektedir.

Tez, yukarıda sözü edilen kısıtlar dahilinde, üç bölüm halinde tasarlanmıştır. Kamu harcama yönetimi adı verilen yeni bütçeleme yaklaşımının, makro mali disiplin ile kaynak tahsisinde ve kullanımında etkinliğin sağlanması açısından sürdürülecek uygulamaların hesap verme sorumluluğu zemininde yürütülmesini öngörmesi, öncelikli olarak kamu harcama yönetimi yaklaşımının incelenmesini gerekli kılmaktadır. Bu nedenle tezin birinci bölümünde, kamu harcama yönetimi yaklaşımı ile hesap verme sorumluluğu sistemi kavramsal ve kuramsal temelde incelemeye tabi tutulacaktır.

Tezin ikinci bölümünde, hesap verme sorumluluğu sisteminin uygulaması Türkiye ve bazı yabancı ülke uygulamaları açısından incelenecektir. Bu bölümün temel amacı, hesap verme sorumluluğu sisteminin farklı ülkelerdeki iyi uygulama örneklerini inceleyerek sistemin uygulanmasında önem taşıyabilecek bulgulara ulaşmak ve Türkiye uygulamasını detaylı bir biçimde açıklamaktır. Bu çerçevede ilgili bölümde literatürde iyi uygulama örnekleri olarak gösterilen Yeni Zelanda, İsveç, İngiltere, İrlanda ve Kanada uygulamaları incelenecektir. Bölümün ikinci kısmında ise Türkiye uygulaması ele alınacaktır.

Son bölümde ise Türk kamu harcama yönetiminde hesap verme sorumluluğu sisteminin değerlendirilmesi ele alınacaktır. Bu kapsamda,

Öncelikle ülkemizde uygulanmakta olan sistemin eksiklikleri ve aksayan yönleri tespit edilecek, daha sonra sistemin etkin bir şekilde işlemesi açısından yapılması gereken bazı çalışmalara yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU HARCAMA YÖNETİMİ BAĞLAMINDA HESAP VERME SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1. KAMU HARCAMA YÖNETİMİYLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Bütçenin, yıllık olma, genellik, birlik gibi birtakım bütçe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasını, bütçenin işlevlerini yerine getirebilmesi için yeterli gören geleneksel bütçeleme anlayışı, bütçeleme alanında uzun bir süre hakimiyetini sürdürmüştür. Bu çerçevede birçok ülke, geleneksel bütçeleme anlayışını titizlikle takip etmiş ya da performans bütçe, program bütçe gibi modern bütçeleme teknikleri geliştirildiğinde, onları mümkün olduğu ölçüde uygulamaya çalışmıştır. Bununla birlikte, her iki bütçeleme yaklaşımında da beklenmeyen bazı sonuçlarla karşılaşıldığı görülmüştür. Özellikle 1980'li yıllardan itibaren gelir-gider dengesizliklerinin tüm dünya genelinde büyümesi sonucunda, bütçeleme alanında o zamana kadar doğru olduğu kabul edilen ve olmazsa olmaz olarak görülen birtakım ilke ve tekniklerin, etkin olmayan sonuçlar doğurabildiği tespit edilmiştir. Söz konusu yaklaşımları uygulama konusunda önemli avantajlara sahip olan gelişmiş ülkelerin, zengin kaynaklarına rağmen istenmeyen geniş bütçe açıkları ve kamu harcamalarında gayrisafi milli hasılaya oranla önemli artışlarla karşı karşıya kalmaları ya da kaynakların öncelikli alanlara tahsisinde başarılı olamamaları bu durumu daha iyi açıklamaktadır.¹

Kamu harcama yönetimi olarak adlandırılan yeni bütçeleme yaklaşımının doğmasına yol açan bu gelişmeler, bütçeye olan bakış açısını önemli ölçüde değiştirdiği gibi, bütçesel yenilikleri de oldukça etkilemiştir. Diğer taraftan kamu harcama yönetimi yaklaşımında öngörülen bütçesel yeniliklerin etkin ve bağlayıcı bir niteliğe sahip olabilmesi için hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan, kamu harcama yönetimi yaklaşımının önemli ayaklarından birisini oluşturan hesap verme

¹ Allen Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, World Bank Institute, Governance, Regulation, and Finance Division, 2.baskı,1999, s. 3.

sorumluluğu sisteminin, söz konusu yaklaşım çerçevesinde ele alınması önem taşımaktadır. Bu çerçevede birinci bölümde; öncelikle kamu harcama yönetimi yaklaşımı ile ilgili bilgiler verilerek, yaklaşımın hesap verme sorumluluğu sistemi ile ilişkisi belirtilecek, daha sonra doğrudan hesap verme sorumluluğu sistemine özgü kavramsal ve kuramsal konular açıklanacaktır.

1.1 Kamu Harcama Yönetiminin Tanımlanması

Yeni bir bütçeleme yaklaşımı olan kamu harcama yönetimi yaklaşımının iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için bütçenin gelişiminin bilinmesi önem arz etmektedir. Bu nedenle bu başlık altında öncelikle bütçenin gelişimi ile ilgili bilgiler verilecek, daha sonra kamu harcama yönetimi yaklaşımı açıklanmaya çalışılacaktır.

1.1.1 Bütçenin Gelişimi

Modern bütçe uygulamaları, 19.yüzyılda Avrupa'da artan kamu harcamalarıyla baş etmek üzere yapılan çalışmalar sırasında ortaya çıkmıştır. Söz konusu dönemde kamu kesimi günümüzdeki boyutlarından oldukça küçük olmasına rağmen, kamu harcamalarının tahsisi ve kontrol edilmesi açısından gerekli süreçlerin oluşturulması bağlamında yeterli büyüklüğe sahiptir.² Kamu harcamalarının önemli boyutlara ulaşması, yürütmenin kaynak tahsisi kararlarının yasama tarafından kontrol edilmesini gündeme getirmiştir. Kontrolün yapılabilmesi için, kaynak tahsisi sürecindeki yetki ve sorumluluklar belirli örgütler arasında bölüştürülmüştür.³ Söz konusu süreçlerin uzun bir dönem boyunca izlenmesi, tüm ülkelerde uyulması gerektiğine inanılan bazı bütçe ilkelerini ortaya çıkarmıştır. Bu ilkeler

² Schick, a.g.e, s.3.

³ Adrian Fozzard, **The Basic Budgeting Problem: Approaches to Resource Allocation in the Public Sector and their Implications for Pro-Poor Budgeting**, Overseas Development Institute, Center for Aid and Public Expenditure, Working Paper 147, UK, July 2001, (Erişim) <http://www.odi.org.uk/resources/odi-publications/working-papers/147-resource-allocation-public-sector-pro-poor-budgeting.pdf>, 14 Ocak 2008, s. 23.

arasında genellik (kapsayıcılık), yıllık olma, harcamaların kanuna uygun surette gerçekleştirilmesi v.b ilkeler yer almaktadır.⁴

Bütçelemenin, yukarıda bahsedildiği şekilde bir gelişim izlemesi; bütçe ilke ve tekniklerine uyulmasını, bütçenin üstlendiği fonksiyonları yerine getirebilmesi için ön şart haline getirmiştir. Bu nedenle, bütçenin temel ilkelerine ve modern bütçeleme tekniklerinin öngördüğü süreçlere, tüm ülkelerde eksiksiz bir şekilde uyulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda, birçok ülkenin yürürlüğe koyduğu tipik reform paketi, bütçe dışı fonların bütçe içine alınması, bütçenin planlandığı şekilde uygulanması için harcama kontrollerinin sıkılaştırılması ve zamanında ve güvenilir bilgiler elde etmek üzere muhasebe sistemlerinin yenilenmesi gibi hususları içermiştir. Diğer bir ifadeyle, bütçe sürecine ilişkin reformların çıkış noktası, resmi ilke ve tekniklerin, bütçelemede etkin sonuçları kendiliğinden getireceği varsayımı olmuştur. Ancak yaşanan deneyimler sonucunda bu ilke ve tekniklerin, özellikle az gelişmiş ülkelerde, bütçe sonuçlarını iyileştirmede tek başına yeterli olamadıkları görülmüştür.⁵

1.1.2 Kamu Harcama Yönetimi Yaklaşımı

Yukarıda belirtildiği gibi, bütçelemenin yazılı yönleri uzun yıllar boyunca, bütçeleme alanında söz sahibi olmuştur. Bununla birlikte; zaman içerisinde birçok ülkenin, bütçe ilke ve tekniklerine uymasına rağmen, kamu harcamalarını kontrol etmede güçlük çektikleri, kamu kaynaklarının etkili bir şekilde tahsis edilmesinde başarılı olamadıkları ve kamu hizmetlerinin sunumunda etkili programlar oluşturamadıkları görülmüştür. Bütçe ilkelerine uyulması, arzulanan bütçesel sonuçların elde edilmesinde tek başına yeterli olamamıştır.⁶ Bu durumun ortaya çıkması, bütçeleme alanında kamu harcama yönetimi adı verilen yeni bir yaklaşımın doğmasına sebep olmuştur. Kamu harcama yönetimi yaklaşımı, kamu parasının kolektif tercihler

⁴ Schick, **a.g.e.**, s. 3-4.

⁵ Schick, **a.g.e.**, s.6

⁶ Allen Schick, "The Role of Fiscal Rules in Budgeting", **OECD Journal on Budgeting**, Volume 3, No:3, 2003, s. 11-12.

çerçevesinde nasıl tahsis edileceğine ilişkin eski bir probleme ilişkin yeni bir yaklaşımdır. Geleneksel bütçeleme sistemleri bütçelemenin yazılı yönlerine vurgu yaparken, kamu harcama yönetimi sonuçlara odaklıdır. Kamu harcama yönetimi yaklaşımı geleneksel bütçeleme yaklaşımından iki önemli noktada ayrılmaktadır. İlk olarak, kamu harcama yönetimi yaklaşımında hükümetlerin sadece geleneksel bütçe ilkelerine uyması yeterli değildir ayrıca hükümetler arzulanan bütçe sonuçlarına ulaşmak için çaba göstermelidirler. İkinci olarak, kamu harcama yönetimi yaklaşımı geleneksel bütçeleme yaklaşımındaki ilke ve tekniklere ek olarak oldukça geniş bir yelpazede yer alan birtakım kurumsal düzenlemeler ihtiva etmektedir. Söz konusu yaklaşıma göre eğer kamu kesimi iyi yapılandırılmamışsa ve iyi bir şekilde yönetilemiyorsa arzulanan bütçe sonuçlarının elde edilmesine olanak yoktur.⁷

Kamu harcama yönetimi yaklaşımına göre, bütçeleme sürecinde uyulması gereken ilkeler ve teknikler; kararların nasıl ve ne zaman alınacağı, bütçe tahminlerinin şekli ve yapısının nasıl olacağı ve bütçenin kapsamının ne olacağı gibi bütçelemenin yazılı, bir diğer ifadeyle resmi yönleriyle ilgilidir.⁸ Diğer taraftan yazılı olmamakla birlikte, bütçe sürecinde yer alan birey ve örgütlerin tutum ve davranışları, sahip oldukları saikler, gözettikleri çıkarlar, süreçte yer alan müeyyideler v.b bütçe sürecinde yer alan önemli unsurlardır.⁹ Bütçeleme sürecinden elde edilecek sonuçlar, yazılı kurallar kadar bahsi geçen yazılı olmayan kurallarla da ilişkilidir. Bu gerçekten hareketle kamu harcama yönetimi, bütçelemeden istenen sonuçların elde edilmesi için yazılı kurallar kadar; harcama kararlarını ve bütçe aktörlerinin davranışlarını etkileyen menfaat, gelenek ve saikler gibi yazılı olmayan kurallara da odaklanmaktadır.¹⁰

Bütçeleme alanında, süreçleri, süreçlerin sonuçlarından bağımsız bir şekilde ön plana çıkaran geleneksel bütçeleme yaklaşımına karşın, kamu

⁷ Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, s. 1.

⁸ Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, s. 7-8.

⁹ Andy Norton, Diane Elson, *What's behind the budget? Politics, rights and accountability in the budget process*, Overseas Development Institute, London, June 2002, s. vi.

¹⁰ United Kingdom Government Department for International Development, *Understanding and Reforming Public Expenditure Management*, London, April 2001, s. 13.

harcama yönetimi; sürecin sonuçlarını ön plana çıkarmaktadır.¹¹ Bu nedenle kamu harcama yönetimi, sonuçlara yönelik bir bütçeleme yaklaşımı olarak da tanımlanmaktadır.¹²

1.2 Kamu Harcama Yönetiminde Hedefler ve Hedefleri Gerçekleştirmeye Yönelik Kurumsal Düzenlemeler

Kamu harcama yönetimi yaklaşımında, makro mali disiplinin, kaynak tahsisinde etkinliğin ve kaynak kullanımında etkinliğin sağlanması olarak ifade edilebilecek, ulaşılması arzu edilen, üç düzey bütçesel sonuç ve bu sonuçları gerçekleştirmeye dönük birtakım kurumsal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kurumsal düzenlemelerin etkin bir şekilde işleyebilmesi için güçlü bir hesap verme mekanizmasının oluşturulmuş olması gerekmektedir.

Kamu harcama yönetiminin üç düzey sonucu ve bu sonuçlara yönelik kurumsal düzenlemeler, Tablo 1'de toplu bir şekilde gösterilmektedir. Söz konusu sonuç ve düzenlemelere ilişkin bilgilere aşağıdaki başlıklarda yer verilecektir.

¹¹ Schick, **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s. 1.

¹² Asian Development Bank, **What is Public Expenditure Management (PEM)?**, The Governance Brief, Issue 1, 2001, A Quarterly Publication, The Governance Unit Strategy and Policy Department Asian Development Bank Issue 1-2001, (Erişim) <http://www.adb.org/Documents/Periodicals/GB/GovernanceBrief01.pdf>, 15 ocak 2008, s. 1.

Tablo 1: Kamu Harcama Yönetiminde Sonuçlar ve Kurumsal Düzenlemeler

SONUÇLAR	KURUMSAL DÜZENLEMELER	HESAP VERME SORUMLULUĞU VE SAYDAMLIKIN GÜÇLENDİRİLMESİ
Makro Mali Disiplin	<ol style="list-style-type: none"> 1. Güçlü bir maliye bakanlığı 2. Toplam harcama düzeyinin sınırlandırılması 3. Mali hedeflere uyulması 4. Bütçenin kapsamlı yapısı 	
Kaynak Tahsisinde Etkinlik	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kabinenin öncelikleri belirlemesi ve gelecek tahminleri 2. Harcama portföyü ve harcamacı kuruluşlar için harcama tavanlarının belirlenmesi 3. Objektif kriterlerin kullanılması 4. Bütçenin kapsamlı yapısı 	
Kaynak Kullanımında Etkinlik	<ol style="list-style-type: none"> 1. Harcamacı kuruluşlara özerklik ve önceden belirlenen limitler dahilinde sektör içi kaynak tahsisinde esneklik tanınması 2. Kaynak akışlarında öngörülebilirlik 3. Yöneticinin performansından sorumlu tutulması 	

Kaynak: J. Edgardo Campos, Sanjay Pradhan, **Budgetary Institutions and The Levels of Expenditure Outcomes in Australia and New Zealand**, (Erişim) http://www.adb.org/Documents/Papers/Budgeting_Institutions/, 20 ocak 2008,s. 32 ve Schick, **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s.13-16-19 dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

1.2.1 Makro Mali Disiplinin Sağlanması ve Kurumsal Düzenlemeler

Kamu harcama yönetimi yaklaşımında, ulaşılmaması arzu edilen bütçesel sonuçlar arasında yer alan makro mali disiplin ve makro mali disiplini sağlamaya yönelik kurumsal düzenlemeler aşağıda açıklanacaktır.

1.2.1.1 Makro Mali Disiplinin Sağlanması

Makro mali disiplinin sağlanması, her bütçe sisteminin temel hedeflerinden birisidir. Bütçeleme sürecinde ödenek talepleri, çoğunlukla hükümetin yapabileceği ya da yapmak istediği harcama büyüklüğünü aşmakta, dolayısıyla kamu harcamalarının kontrol altında tutulması ya da

sınırlandırılması kaçınılmaz olmaktadır.¹³ Bu nedenle, makro mali disiplin en temel şekliyle; hükümetin, harcama taleplerinin tümünü kabul etmemesi; bütçeyi ve diğer araçları, harcama tutarını sınırlamak için kullanması anlamına gelmektedir.¹⁴

Makro mali disiplin, toplam harcama büyüklüğüne ek olarak toplam gelir, mali denge ve kamu borcu gibi mali performansın bütün ölçütleri ile de yakından ilgilidir. Gerçekten, gelirler toplamı, bütçe açığı ya da fazlası ve borç yükü alanlarında karar almaksızın harcamaların sınırlandırılmasının etkisi son derece sınırlı olacaktır. Bu nedenle, harcama sınırlamasının, diğer bütçe büyüklüklerindeki sınırlamalarla eş zamanlı yapılması gerekir. Eğer bu yöntem uygulanmazsa, hükümetler açıkları kapatmak için harcamaları kısmak yerine gelirleri artırma yöntemini tercih edebilir.¹⁵

Makro mali disiplinin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin yöntemler zaman içinde değişiklik göstermiştir. İkinci Dünya Savaşı öncesinde mali disiplin; büyük ölçüde, bütçenin denk olması yani bir mali yılın giderlerinin o yılın gelirlerini aşmaması şeklinde algılanmıştır. Denk bütçe kuralında ekonomik büyüme ya da durgunluk dönemleri açısından bir fark gözetilmemiştir. Denk bütçe kuralı çok katı normlar içerdiğinden sıklıkla ihlal edilmiştir. Savaş ya da gerileme dönemlerinde toplam harcamaları gelirlerle karşılayabilmeyi çok az ülke başarabilmiştir. Denk bütçe kuralı uygulamada sıklıkla ihlal edilmesine rağmen birçok ülke söz konusu kurala bağlılığını sürdürmeye çalışmıştır.¹⁶

İkinci Dünya Savaşından sonra denk bütçe kuralı yerini, bütçe büyüklüklerinin konjonktür değişikliklerine göre değiştirilmesine izin veren esnek bir kurala bırakmıştır. Keynes'in önderliğini yaptığı, dinamik maliye politikası olarak ifade edilebilecek bu yaklaşıma göre, hükümet dengeyi her

¹³ Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, s. 47.

¹⁴ Allen Schick, *Managing Public Expenditures*, World Bank, November 2001, (Erişim) <http://66.102.1.104/scholar?hl=tr&lr=&q=cache:vukK9nbzKMAJ:www.worldbank.org/wbi/publicfinance/publicresources/module6Schick.pdf+author:%22Schick%22+intitle:%22Managing+public+expenditures%22+>, 22 ocak 2008, s. 4.

¹⁵ Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, s. 47.

¹⁶ Schick, "The Role of Fiscal Rules in Budgeting", s. 15.

yıla göre değil ekonomik konjoktüre göre ayarlamalıdır. Dinamik maliye politikası zaman içerisinde birçok ülkede gerçek ve potansiyel çıktılar arasındaki açığı azaltmak için kullanılmıştır.¹⁷ Bu politikayı uygulamaya çalışan bazı ülkeler, bütçe açığı açısından uygun bir üst düzey belirlemeye çalışmışsalar da dinamik maliye politikası, mali tavanlarda gevşemeye, kamu harcamalarında önemli artışlara ve yapısal bütçe açıklarına yol açmıştır.¹⁸

Keynezyen politikaların yarattığı hayal kırıklığı, hükümetleri mali disiplini sağlamada ne katı bir dengeyi gerektiren ne de esnek bir politikaya izin veren üçüncü bir yaklaşım arayışına yöneltmiştir.¹⁹ Kamu harcama yönetimince de benimsenen bu yaklaşıma göre mali disiplinin tesisinde önemli olan sürdürülebilirliktir. Mevcut mali konumun birkaç yıl sürdürülüp sürdürülemeyeceği ile ilgili olan bu kavram, hem denk bütçe normu hem de dinamik talep yönetimi gibi kısa dönemli değildir. Sürdürülebilirlik, hükümetin, gelecekteki ekonomik koşulların ve gelir-gider öngörülerinin ışığı altında, mevcut mali konumunu devam ettirebilme kapasitesini ifade etmektedir. Sürdürülebilirlik açısından; hükümetlerin, mevcut bütçe durumlarının devamı için çeşitli önlemler almaları gerekir. Bu önlemler harcama baskısını, gelir trendlerini, bütçenin demografik ve ekonomik değişikliklere karşı hassasiyetini ve mümkünse politik şartların bütçe üzerindeki etkilerini ölçebilmelidir.²⁰

1.2.1.2 Makro Mali Disiplini Sağlamaya Yönelik Kurumsal Düzenlemeler

Kamu harcama yönetimi yaklaşımına göre, harcamacı kuruluşların bütçe sürecinde kendi kurumsal çıkarları yönünde hareket etmeleri mali disiplinin zedelenmesine yol açabilmektedir. Bu anlayışa göre, bütçeleme sürecine katılan harcamacı kuruluşlar, harcama taleplerinin makro düzeyde

¹⁷ Schick, "The Role of Fiscal Rules in Budgeting", s. 15.

¹⁸ Schick, **Managing Public Expenditures**, s. 4.

¹⁹ Schick, **Managing Public Expenditures**, s. 4.

²⁰ Allen Schick, **Does Budgeting Have A Future?**, Public Management Service Public Management Committee, 22nd Annual Meeting of Senior Budget Officials, PUMA/SBO(2001)4, Paris, 21-22 May 2001, (Erişim)

[http://www.oilis.oecd.org/oilis/2001doc.nsf/LinkTo/NT00004922/\\$FILE/JT00107134.PDF](http://www.oilis.oecd.org/oilis/2001doc.nsf/LinkTo/NT00004922/$FILE/JT00107134.PDF), 18 ocak 2008, s. 9.

getireceği maliyetleri hesaba katmada başarısızdır. Geniş bütçe açıkları, bütçeleme sürecindeki karar alıcıların kendi harcama kararlarının şimdi ve gelecekteki vergiler üzerindeki etkilerini hesap etmedeki başarısızlıklarından kaynaklanan bir koordinasyon başarısızlığının sonucudur. Bu koordinasyon başarısızlığının, harcamacı kuruluşların ve karar alıcıların, kendi harcamalarındaki artışların bütçenin diğer alanlarındaki harcamalar üzerindeki etkilerini dikkate almalarını başka bir deyişle bütçeye bir bütün olarak bakmalarını sağlayarak giderilmesi gerekmektedir.²¹

1.2.1.2.1 Güçlü Bir Maliye Bakanlığı

Bu yaklaşıma göre, harcamacı kuruluşlar arasında koordinasyonu sağlayabilecek en uygun birim maliye bakanlığıdır. Bütçe sürecini koordine etmekle yükümlü olan maliye bakanlığının diğer kuruluşlarla kıyaslandığında mütevazı bir bütçesi olmasına rağmen, bütçe açıklığının büyüklüğü maliye bakanlığının etkinliğinin değerlendirilmesinde temel gösterge olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle maliye bakanlığına harcamacı kuruluşlara karşı ceza uygulayabilme ya da onları teşvik etmek için ödüller kullanabilme yetkisi verilmelidir.²² Maliye bakanlığının rolü, harcamacı kuruluşların kendileri için belirlenen harcama tavanlarına uyup uymadıklarını incelemek ve bu limitlere yapısal bir uyum gerçekleştirilebilmesi amacıyla harcamacı kuruluşları öncelik değerlendirmesi yapmaya teşvik etmektir.²³

Maliye bakanlığının güçlendirilmesi için farklı seçenekler kullanılabilir. Örneğin Fransız modelinde maliye bakanı başbakanla birlikte harcamacı kuruluşların kaynaklarının tamamının tahsisatında belirleyici role sahiptir. Alman modelinde ise; maliye bakanı, bütçe ile ilgili tüm bakanlar kurulu

²¹ Jürgen von Hagen, **Budgeting Institutions for Aggregate Fiscal Discipline**, Center for European Integration Studies, University of Bonn, Germany, February 1998, (Erişim) http://www.zei.de/download/zei_wp/B98-01.pdf, 12 ocak 2008, s. 10.

²² Mark Hallerberg, Jürgen Von Hagen, "Electoral Institutions, Cabinet Negotiations, and Budget Deficits in the European Union", **Fiscal Institutions and Fiscal Performance**, Ed. James Poterba and Jürgen von Hagen, University of Chicago Press, January 1999, s. 215.

²³ İzak Atiyas, Şerif Sayın, **Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru**, TESEV Yayını, Boyut Matbaacılık, İstanbul, 1997, s.51.

kararlarını veto edebilme gücü ile donatılmıştır. Bu veto, sadece başbakanın dahil olduğu kabine çoğunluğu ile aşılabilmektedir.²⁴

1.2.1.2.2 Toplam Harcama Düzeyinin Sınırlandırılması

Kamu harcama yönetimi yaklaşımı; harcamalara ve diğer bütçe büyüklüklerine ilişkin limitlerin bütçeleme sürecinin başında yani harcamacı kuruluşlardan alınacak tekliflerden bağımsız olarak belirlenmesini ve bütçenin uygulanması sürecinde bu limitlere sıkı bir şekilde uyulmasını benimsemektedir. Bu limitler orta vadeli bir harcama sistemi çerçevesinde belirlenmelidir. Eğer bu limitlere uyulmazsa harcamalar karşı konulamaz bir şekilde artacaktır. Bu nedenle limitler makul ölçülerde olmak kaydıyla katı olmalı ve söz konusu limitlere sadece bütçe hazırlık sürecinde değil, bütçenin uygulamada olduğu harcama dönemi boyunca da uyulmalıdır.²⁵

1.2.1.2.3 Mali Hedeflere Uyulması

Kamu harcama yönetiminin, makro mali disiplinin sağlanması için öngördüğü kurumsal düzenlemelerden birisi de; hükümetin, bütçeleme sürecinin başında kolektif olarak müzakere edilerek kabul edilen mali hedeflere uyacağına ilişkin taahhütlerde bulunmasıdır. Yapılan müzakereler ilgili tüm tarafları ilave bir harcama yapmanın yaratacağı vergi yükünün tamamını dikkate almaya yönelmektedir. Taahhütlerin gerçekleştirilebilmesi için hükümet üyesi bir bakanın (genellikle maliye bakanının), bütçenin uygulanması sürecinde, harcamacı kuruluşlar üzerinde yeterli bir izleme gücüne sahip olması gerekmektedir.²⁶

²⁴ Hagen, **Budgeting Institutions for Aggregate Fiscal Discipline.**, s. 13.

²⁵ Schick, **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s. 12-13.

²⁶ Hallerberg – Hagen, “Electoral Institutions, Cabinet Negotiations, and Budget Deficits in the European Union”, s. 216.

1.2.1.2.4 Bütçenin Kapsamlı Olması

Bütçenin kapsamlı olması, bütçesel faaliyetlerin tümünün bütçe kapsamında olmasını ve bütçenin hükümetin bütün mali işlemlerini kapsayacak bir düzeyde olmasını gerektirmektedir. Çünkü bütçe iki seçim dönemi arasında karar alma süreçlerini disipline edebilecek yegane araçtır.²⁷ Kapsamlılık, kamu kesiminde gerçekleşen ve kamu kaynaklarının kullanıldığı faaliyetlerin tamamının bütçe sürecine dahil edilmesini gerektirir. Bütçenin kapsamadığı gelir ve giderlerin bulunması mali disiplini bozmaktadır. Bu nedenle bütçe reformları, kurumsal yapıyı güçlendirmek ve bütçenin ekonomiye etkilerini daha iyi görebilmek açısından bütçeyi daha kapsamlı hale getirmeye çalışmaktadır.²⁸

1.2.2 Kaynak Tahsisinde Etkinliğin Sağlanması ve Kurumsal Düzenlemeler

Kamu harcama yönetimi yaklaşımında, ulaşılması arzu edilen bütçesel sonuçlar arasında yer alan kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanması ve kaynak tahsisinde etkinliği sağlamaya yönelik kurumsal düzenlemeler aşağıda açıklanacaktır.

1.2.2.1 Kaynak Tahsisinde Etkinliğin Sağlanması

Bütçesel kaynakların tahsis edilmesinde hangi kuruma, faaliyete, programa, harcama kalemine v.b ne kadar kaynak tahsis edileceği önemli bir konudur. Kaynak tahsisinde etkinliğin iki temel boyutundan ilki; bütçesel kaynakların, hükümetin öncelikleri ile uyumlu olarak dağıtılması; ikincisi ise, kaynakların, sektörler ve programlar arasında, en yüksek etkinlik sağlayacak şekilde tahsis edilmesidir. Bütçeleme alanında bu iki boyutun birbiri ile bütünleştirilmesi gerektiği yaygın kabul gören bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma

²⁷ World Bank, **Public Expenditure Management Handbook**, Washington, June 1998,, s. 1.

²⁸ David Shand, "OECD Üye Ülkelerinde Bütçe Reformları", Çev. Hakkı Odabaş, **Maliye Dergisi**, Sayı 130, Ocak-Nisan 1999, s. 93.

göre, hükümetler önceliklerini çeşitli programların etkinliği üzerinde yapılan analizlerden elde edilen veriler ışığında yapılandırmalıdır.²⁹

Gelişmiş ülkelerde, İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde bütçe, yeni hizmetlere ilave kaynakları dağıtma aracı olarak algılanmış ve artan harcamalar hükümetleri mevcut bütçedeki kaynakların yeniden tahsisinden ziyade ilave kaynak arayışlarına yöneltmiştir. Öte yandan, önceki yıllarda kaynak tahsis edilen hizmetlerin etkinliği de çok fazla sorgulanmamıştır. Bu dönemde, kurumlar arasında ödeneklerin yeniden tahsisi uygulamasına pek başvurulmadığından kurumlar arası anlaşmazlıklar son derece azdır. Söz konusu bütçe anlayışı zamanın koşullarına uygun olmakla birlikte, kamu kaynaklarının tahsisi açısından iyi bir araç olamamıştır. Bu yaklaşım, kaynak tahsisinde etkinsizliği teşvik etmiş, kamu kesiminin genişlemesine yol açmış ve mali disiplini zayıflatmıştır.³⁰

Özellikle 1990'lı yıllardaki uzun ve daha önce benzeri görülmemiş ekonomik büyüme döneminden sonra, birçok ülkede bütçe yönetimleri daha önceki gerileme dönemlerinin karakteristik özelliklerini taşıyan mali stresle ilgili problemlerle yüz yüze kalmıştır. Ayrıca günümüzde ülkeler, daha önceki gerileme dönemlerinde örneklerine pek rastlanmayan, vatandaşların kamu tarafından üretilen mal ve hizmetlere ilişkin beklentilerinin artması, nüfus yaşlanması, göç sorunları ve uluslararası terör gibi konularla da karşı karşıyadır. Bu ve benzeri sorunların etkileri, bütçe lemede ilave kaynakların tahsis edilmesinden ziyade, mevcut kaynakların önceliği eskiyen programlardan yeni programlara doğru tahsis edilmesi yoluyla hafifletilebilecektir.³¹

²⁹ Schick, **Does Budgeting Have A Future**, s. 13.

³⁰ Schick, **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s. 90,91.

³¹ OECD, **Reallocation: The Role of Budget Institutions, Public Governance And Territorial Development**, Directorate Public Management Committee, Working Party of Senior Budget Officials, Rome, 3-4 June 2003, GOV/PUMA/SBO(2003)15,2003, (Erişim) <http://www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MichaelRuffner.pdf>, 20 Ocak 2008, s. 2-3.

1.2.2.2 Kaynak Tahsisinde Etkinliği Sağlamaya Yönelik Kurumsal Düzenlemeler

Kaynak tahsisinde etkinlik özü itibariyle politik bir süreçtir. Bu süreçte, politikacılar kendi seçmenlerinin tercihlerine göre öncelikleri belirlemektedir. Ancak, kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanabilmesi için, önceliklerin belirlenmesi aşamasında gereksinim duyulan enformasyonun kalitesini artırıcı birtakım kurumsal düzenlemelere ihtiyaç vardır.³²

1.2.2.2.1 Hükümetin Orta Vadeli Bir Yaklaşımla Öncelikleri Belirlemesi

Kaynakların tahsis edilmesi sürecindeki en önemli eksikliklerden birisi, stratejik önceliklerin harcamalara yansıtılmasını sağlayan ve merkezi düzeyde oluşturulan kapsayıcı bir stratejik çerçevenin bulunmamasıdır. Bu nedenle, hükümet programları, ulusal kalkınma planları ya da çeşitli strateji raporları kaynakların tahsis edilmesi sürecinde önemli girdiler arasında yer almaktadır.³³ Kaynak tahsisinde etkinliğin güçlendirilmesi için gereken en önemli kurumsal düzenlemelerden birisi, hükümetin ulusal öncelikleri ve stratejik hedefleri belirleyebilecek güçlü bir kapasiteye sahip olması ve orta vadeli harcama çerçevesi dahilinde sektörler arasında kaynak tahsisi yapabilmesidir.³⁴

Kaynak tahsisinde etkinlik açısından, hükümetin uyguladığı politikaların orta vadeli maliyetlerini gösteren orta vadeli harcama sistemi oldukça yararlıdır. Orta vadeli harcama sistemini en genel anlamda, karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama planlarının fayda ve maliyetleriyle ilişkilendirilmesine olanak tanıyan bir süreç olarak tanımlamak mümkündür.³⁵

³² J. Edgardo Campos, Sanjay Pradhan, **Budgetary Institutions and The Levels of Expenditure Outcomes in Australia and New Zealand**, Asian Development Bank Publications, Philippines, 1999, (Erişim) http://www.adb.org/Documents/Papers/Budgeting_Institutions/, 20 ocak 2008, s. 8.

³³ The National Economic and Social Council, **Achieving Quality Outcomes: The Management of Public Expenditure**, Dublin, December 2002, s. 91

³⁴ Schick, **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s. 16.

³⁵ Zuhul Ergen, "Orta Vadeli Harcama Sistemi Üzerine Kavramsal Bir Yaklaşım", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, 2007, s.306.

1.2.2.2.2 Harcamacı Kuruluşlar Açısından Harcama Tavanlarının Belirlenmesi

Bilgi yetersizliği ve enformasyon asimetrisi, modern bütçe sistemlerinde kaynak tahsisinde etkinliği engelleyen en önemli sorunlar arasındadır. Kamu harcama yönetimi yaklaşımında bu sorun, toplam harcama düzeyinin sınırlandırılmasında olduğu gibi, harcama tavanlarının harcamacı kuruluşlar için de bütçe teklifleri alınmadan önce belirlenmesi ile aşılmaya çalışılmaktadır.³⁶ Harcamacı kuruluşlar açısından belirlenen katı harcama tavanlarıyla, karar alıcılar, belirlenen limitler içerisinde kalmak kaydıyla, kaynakların yeniden tahsis edilmesi konusunda teşvik edilmektedir.³⁷ Sektörel harcama tavanlarının belirlenmesi bir yönüyle siyasi bir nitelik taşıdığından bu konuda karar verme yetkisi hükümete aittir.³⁸

Kamu harcama yönetimi, kaynak tahsisinde etkinlik açısından öngörülen kurumsal düzenlemeler arasında yer alan katı harcama tavanlarının, kuruluşlara tanınan kaynak tahsisi esnekliği ile desteklenmesini öngörmektedir. Buna göre hükümet, bütçe içinde hangi sektör ya da kuruluşa ne kadar kaynak tahsis edileceğini belirlemekle birlikte, sektör/kuruluş içi kaynak tahsisi sorumluluğunu ilgili kuruluşa bırakmaktadır.³⁹ Çünkü kuruluş yöneticileri kendi kurumlarında kaynakların en ideal şekilde nasıl tahsis edileceğine ilişkin daha iyi bilgilere sahiptir.⁴⁰

1.2.2.2.3 Objektif Kriterlerin Kullanılması

Kaynak tahsisinde kuruluşlara esneklik tanınması nedeniyle, öncelikler belirlenirken proje ve programların nispi önemini değerlendirmek için objektif kuralların uygulanması gerekmektedir. Objektif kurallar bütün proje ve programlara uygulanacağı için hükümetlerin partizanlıkla suçlanması zorlaşacak ve hükümetler eleştirilere karşı kendilerini daha kolay savunabilecektir. Fayda-maliyet analizleri ve etki alanı analizleri kaynak tahsisinde kullanılacak objektif kriterlere örnek verilebilir. Bu

³⁶ Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, s. 9,13.

³⁷ Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, s. 16.

³⁸ Atiyas, Sayın, *a.g.e.*, s.50.

³⁹ Schick, *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, s. 17.

⁴⁰ Campos, Pradhan, *a.g.e.*, s. 10.

yöntemlerden ilki net sosyal yararlarla ilgili bilgi sağlarken; ikincisi, kazanan ve kaybeden tarafların belirlenmesini daha saydam hale getirmektedir.⁴¹

1.2.2.2.4 Bütçenin Kapsamlı Olması

Bütçenin kapsamlılığı, makro mali disiplin gibi kaynak tahsisinde etkinliği de etkileyen önemli bir kurumsal düzenlemedir. Kaynak tahsisi sürecinde etkili bir önceliklendirmenin yapılabilmesi için bütün harcamaların bütçe içerisinde yer alması gerekir. Bütçe dışı fonların varlığı ve/veya kamu girişimlerine devlet yardımları gibi belirli harcama kategorilerinin bütçe dışında bırakılması; karar vericilerin, kaynakları stratejik sonuçları gerçekleştirmeye yönelik olarak tahsis edebilme yeteneklerini zayıflatabilir.⁴²

1.2.3 Kaynak Kullanımında Etkinliğin Sağlanması ve Kurumsal Düzenlemeler

Kamu harcama yönetimi yaklaşımında, ulaşılmaması arzu edilen bütçesel sonuçlar arasında yer alan kaynak kullanımında etkinliğin sağlanması ve kaynak kullanımında etkinliği sağlamaya yönelik kurumsal düzenlemeler aşağıda açıklanacaktır.

1.2.3.1 Kaynak Kullanımında Etkinliğin Sağlanması

Kaynak kullanımında etkinlik kısaca; kamu hizmetlerinin makul bir kalite ve maliyette sunulmasını ifade etmektedir.⁴³ Makro mali disiplin ile kaynak tahsisinde etkinlik, özellikle bütçenin hazırlanması sırasında ön plana çıkarken, bir diğer bütçesel sonuç olan kaynak kullanımında etkinlik büyük ölçüde bütçenin uygulanması üzerine odaklanmaktadır. Kaynak kullanımında etkinlik sağlanması, kamu hizmetlerinin kalitesini ve maliyetlerini, kamu harcamalarının düzeyini, kamu hizmetlerinin genişliğini ve vatandaşlarla hükümet arasındaki ilişkileri etkilediği için önem taşımaktadır. Çünkü

⁴¹ Campos, Pradhan, **a.g.e.**, s. 10.

⁴² Campos, Pradhan, **a.g.e.**, s. 9-10.

⁴³ Asian Development Bank, **a.g.e.**, s. 1.

vatandaşlar hükümetleri, hükümetlerden almış oldukları hizmetlerle değerlendirmektedir.⁴⁴

Birçok ülke kaynak kullanımında etkinliği, uzun yıllar boyunca, girdilerin kontrol edilmesi suretiyle sağlamaya çalışmıştır. Girdilerin denetimine odaklanan bu sistemde, harcama kuruluşların yöneticileri, personel istihdam etmeden, mal veya hizmet satın almadan ya da kamu kaynağının kullanıldığı herhangi bir harcama yapmadan önce merkezi kontrol birimlerinden onay almalıdır. Yetki alınması gereken otorite genellikle maliye bakanlığıdır. Ancak söz konusu yaklaşımın istenen başarıyı sağlayamaması; günümüzde kontrolün odak noktasını girdilerden, çıktılarına ve yöneticilerin ne aldıklarından çok ne ürettiklerinin denetlenmesine doğru yöneltmiştir. Bu yeni yaklaşım; yöneticilere, performanslarından dolayı hesap sorulabilmesi karşılığında, kaynak kullanımı konusunda oldukça geniş yetkiler vermektedir.⁴⁵

Kaynak kullanımında etkinlikle ilgili konular, özellikle 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren İngiltere, İsveç, Yeni Zelanda gibi ülkelerde yenilikçi hükümetlerin kamu kesiminde performansın artırılmasına yönelik çalışmalarıyla ön plana çıkmıştır. Belirtilen ülkelerin her biri bütçeyi, yöneticilere kaynak kullanımında esneklikler tanınması suretiyle, performansa dönük bir yapıya kavuşturmaya çalışmışlardır.⁴⁶

1.2.3.2 Kaynak Kullanımında Etkinliği Sağlamaya Yönelik Kurumsal Düzenlemeler

Kamu harcama yönetimi yaklaşımı, kuruluş yöneticilerinin kendi kurumlarında kaynakların en ideal şekilde nasıl tahsis edileceğine ilişkin daha iyi bilgilere sahip olmasından hareketle, kaynak kullanımı konusunda yöneticilere özerklik verilmesini ve bunun karşılığında yöneticilerin ortaya koyduğu performanstan dolayı sorumlu tutulmalarını öngörmektedir.⁴⁷

⁴⁴ Schick, **Does Budgeting Have A Future**, s. 22.

⁴⁵ Schick, **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s. 113-118.

⁴⁶ Schick, **Does Budgeting Have A Future**, s. 22.

⁴⁷ Schick, **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s. 19.

1.2.3.2.1 Kuruluşlara Kaynak Kullanımında Özerklik Tanınması

Kamu harcama yönetiminde, “yöneticilerin yönetmesine izin verme” ilkesi ön plana çıkmıştır. Hemen hemen bütün girdi kontrollerinin kaldırılmasını öngören bu ilke, yöneticilere faaliyetlerini yürütürken geniş esneklikler sağlamaktadır.⁴⁸

Girdi kontrollerini azaltarak kuruluşların kaynak kullanımında hareket alanlarını genişleten uygulamalar arasında bütçe ödeneklerinin konsolide edilmesi önemli bir yer tutmaktadır. Bu uygulamada, kuruluşlar faaliyetlerini yürütmek için yapacakları harcamaların tamamı için tek bir bütçe ödeneği almaktadırlar.⁴⁹

Kuruluşlara kaynak kullanımında esneklik tanıyan bir diğer uygulama ise; ödeneklerin mali yıllar arasında taşınması imkanıdır. Harcamacı kuruluşlar bu uygulama sayesinde, bir taraftan kullanılmayan fonların gelecek yıla taşınması imkanını elde ederken diğer taraftan da gelecek yıla ait ödeneklerin bir bölümünü önceden harcama olanağına kavuşmuşlardır. Gelecek yıla taşınabilecek ya da gelecek yıla ait olmakla birlikte cari yılda kullanılacak ödeneklerin miktarı toplam ödeneklerin belli bir yüzdesiyle sınırlıdır. Bazı ülkelerde harcama esnekliği, kurumlara ertesi yıla taşınan ödenekler için faiz geliri elde edebilme imkanı sağlayacak, önceden kullanılan ödenekler için de faiz kesintisi yapılacak şekilde tasarlanmıştır.⁵⁰

1.2.3.2.2 Kaynak Akışlarında Öngörülebilirlik

Harcamacı kuruluşların hizmet sunma kapasitelerini etkileyen önemli unsurlardan birisi de kaynak akışlarında öngörülebilirliktir. Bu yaklaşıma göre bir harcamacı kuruluş ilgili mali yılda ne kadar ödenek alacağını bilmediği

⁴⁸ Schick, **Managing Public Expenditures**, s. 17.

⁴⁹ OECD, **Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends**, Meeting of Budget Directors from the G-7 Countries Berlin, Germany, 5-6 September 2002, PUMA/SBO(2002)9, 2002, (Erişim)

[http://www.oecd.org/olis/2002doc.nsf/2533e770464b9bc0c125685e00562845/18e47b81eb1e61fd c1256c1e00352173/\\$FILE/JT00130517.PDF](http://www.oecd.org/olis/2002doc.nsf/2533e770464b9bc0c125685e00562845/18e47b81eb1e61fd c1256c1e00352173/$FILE/JT00130517.PDF), 22 ocak 2008, s. 8.

⁵⁰ OECD, **Modern Budgeting**, Paris, 1997, s. 22,23.

takdirde, kaynakları etkili bir şekilde tahsis edemeyecektir.⁵¹ Kuruluşların kullanabileceği kaynak düzeyinde öngörülebilirliğin bulunmaması, kısa dönemli yaklaşımları güçlendirmekte ve yöneticileri gelecekte çok iyi sonuçlar verebilecek yatırımları yapmaktan alıkoymaktadır.⁵² Kamu harcama yönetiminin bu aksaklığı önlemek için önerdiği başlıca düzenleme; çok yıllık bütçeleme uygulamasıdır.⁵³

1.2.3.2.3 Yöneticinin Performansından Sorumlu Olması

Kaynak kullanımında etkinliği sağlama açısından, yönetsel esneklik ile güçlendirilen yöneticilerin, kaynak tahsisine ilişkin verdikleri kararlar ve hizmet sunumundaki etkinlikleri yönünden hesap vermekle sorumlu tutulması bir diğer önemli kurumsal düzenleme olarak önerilmektedir.⁵⁴ Bu kurumsal düzenleme sonuç odaklı yönetim anlayışı adıyla da bilinmektedir.

1.2.4 Hedeflerin Etkileşimli Yapısı ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü

Kamu harcama yönetiminde ulaşılmaması arzu edilen bütçesel sonuçlar birbirine bağlıdır. İdeal olarak, makro mali disiplin ile kaynak tahsisinde ve kullanımında etkinlik şeklinde ifade edilen bütçesel sonuçların karşılıklı olarak birbirini takviye etmesi beklenmekte ise de, uygulamada durum farklıdır. Çoğu durumda makro mali disipline ulaşılmaması diğer sonuçlardan daha önceliklidir. Borçların arttığı ve borç servisi maliyetlerinin yükseldiği bir ortamda hükümetler, harcama ve gelir düzeylerini yakınlaştırmaya odaklanmak zorunda kalmaktadır. Bütçesel sonuçlar açısından makro mali disiplin çoğu kez öncelikli olmakla birlikte makro mali disiplini gözetmek için başvurulan yöntemler, kaynak tahsisinde ve kullanımında etkinliği olumsuz etkileyebilmektedir. Bu durum, özellikle yıl içerisinde bütçe ödeneklerinin katı ve öngörülemeyen bir biçimde kesintiye tabi tutulduğu dönemlerde söz konusu olmaktadır. Bu nedenle hükümetler makro mali disiplini sağlamaya

⁵¹ Campos, Pradhan, **a.g.e.**, s. 13.

⁵² Schick, **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s. 40.

⁵³ Schick, **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s. 98.

⁵⁴ Campos, Pradhan, **a.g.e.**, s. 13-14.

çalışırken, kaynak tahsisinde ve kullanımında olumsuz etkileri olabilecek uygulamalardan kaçınmaya çalışmalıdır.⁵⁵

Yukarıda bahsedilen kurumsal düzenlemelerin etkin ve bağlayıcı olması için saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi gerekmektedir. Hesap verme sorumluluğunun yeterince gelişmediği bir ortamda, istenen harcama sonuçlarına ulaşılması mümkün değildir.

1.3. Kamu Harcama Yönetiminde Kurumsal Yapı

Kamu harcama yönetimi yaklaşımının etkili bir şekilde anlaşılabilmesi için bütçe sürecindeki kurumsal yapının incelenmesi gerekmektedir. Bütçe süreciyle ilgili kurumsal yapının tasarımı ve söz konusu yapının etkileriyle ilgili konular politik ekonomi literatüründe oldukça fazla yer bulmaktadır.⁵⁶ Bu nedenle, bütçe sürecine ilişkin kurumsal yapı konusu aşağıda, demokratik parlamenter bir rejim esas alınarak açıklanmaktadır.

1.3.1 Kurumsal Yapının Önemi

Kamu harcama yönetiminde ulaşılması arzu edilen bütçesel sonuçlar, bütçe ve politika süreçlerinin birlikte işlediği kurumsal yapıya bağlıdır.⁵⁷ Çünkü kurumsal yapılar, karar alıcıların saiklerini, seçimlerini ve dolayısıyla bütçeleme sürecinden elde edilen sonuçları etkilemektedir.⁵⁸

1.3.2 Asil – Vekil İlişkileri

Bütçe, kanun yapıcı tarafından onaylandığında, hükümete belirli amaçlara ulaşmak için harcama yapabilme, gelir toplama ve borçlanma yetkisi veren bir belgedir. Bu belge aslen siyasi bir sürecin parçasıdır. Bu nedenle bütçe sürecini iyi bir şekilde anlayabilmek için;⁵⁹

⁵⁵ United Kingdom Government Department for International Development, **a.g.e.**, s. 8-9.

⁵⁶ Holger Gleich, **Budget Institutions and Fiscal Performance in Central and Eastern European Countries**, European Central Bank Working Paper Series No:215, Germany, February 2003, s. 7.

⁵⁷ United Kingdom Government Department for International Development, **a.g.e.**, s. 13.

⁵⁸ Gleich, **a.g.e.**, s.7

⁵⁹ Norton – Elson, **a.g.e.**, s. v-vi.

- süreçteki rollerin ve sorumlulukların resmi yapısı,
- karar alma süreçlerini düzenleyen kurallar,
- bütçe sürecinin sonuçlarına etkide bulunan güçler,
- bütçe sürecinde görev alan temel kurumlara hakim olan normlar ve değerler gibi konular hakkında bilgi sahibi olmak gerekmektedir.

Kamu harcama yönetimi, bütçelemeyi çevreleyen kurumsal yapıyı, temelde yetki devri kavramı üzerine inşa edilen ve yetki devrinde bulunan bir asil ile kendisine yetki devredilen bir vekil arasındaki ilişkiyi ifade eden asil-vekil modeli çerçevesinde açıklamaktadır.⁶⁰

1.3.2.1 Yetki Devri Zinciri

Şekil 1’de görüldüğü gibi parlamenter demokrasilerde, kamu harcama yönetiminin aktörleri arasında dört temel yetki devri gerçekleşmektedir:⁶¹

- Seçmenlerden milletvekillerine,
- Milletvekillerinden başbakana ve kabinesine,
- Kabineden bakanlara,
- Bakanlardan bürokratlara.

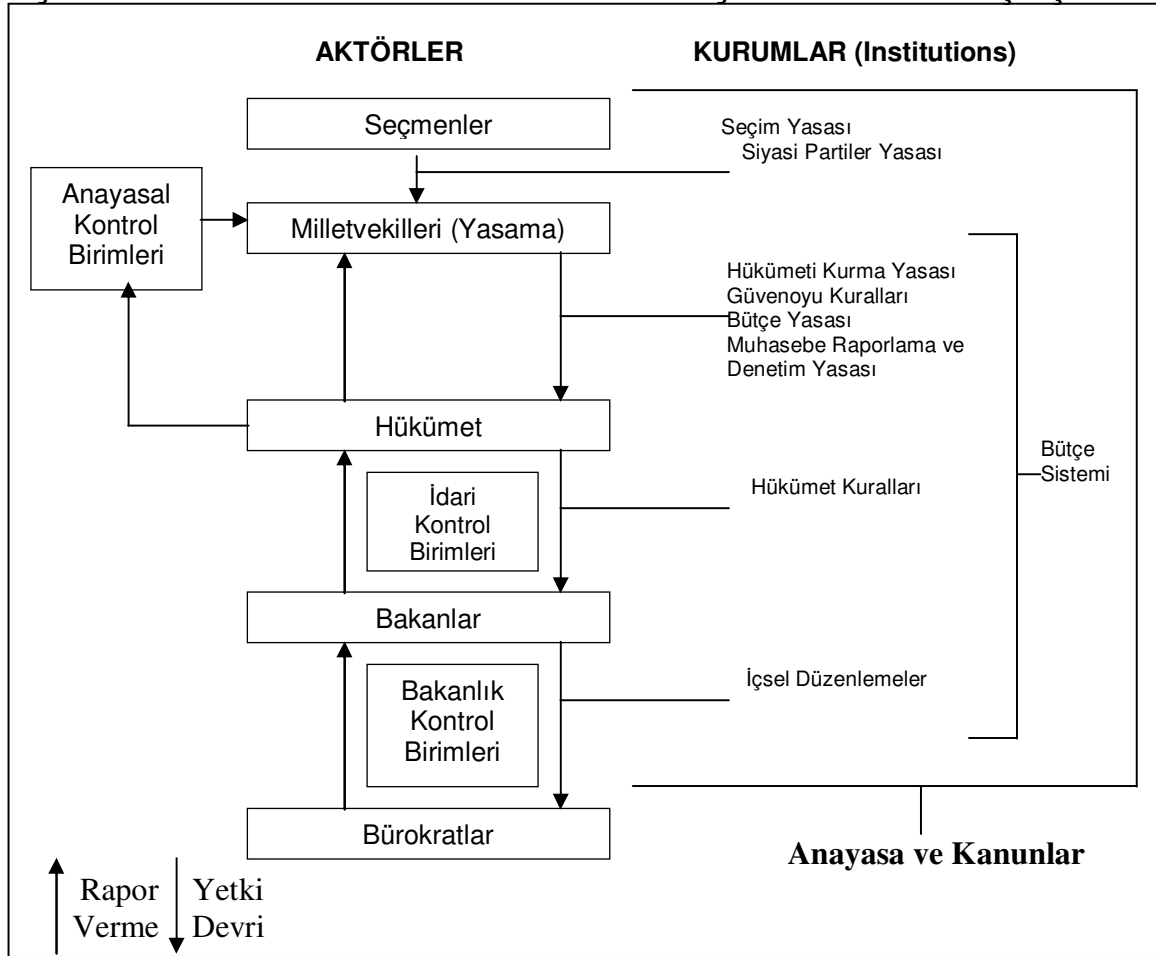
Kamu harcama yönetiminde ilk yetki devri, seçmenler tarafından, seçim sistemleri aracılığı ile milletvekillerine yapılmaktadır. Demokratik toplumlarda seçmenlerin, milletvekillerine yetki devrenin üç temel nedeni vardır. Bunlardan birincisi, vatandaşların çoğu zaman gerekli kararları alabilme kapasitesine sahip olmamasıdır. Toplum adına alınması gereken

⁶⁰ Philipp Harfst, Kai-Uwe Schnapp, **Are Agents Able to Control their Principal’s Control Structures? An Empirical Attempt to Measure the Institutional Potential of Parliaments to Control their Executives**, ECPR Joint Sessions of Workshops, Workshop 5: Institutional Theory: Issues of Measurement and Change, Edinburgh, March 28 – April 2, 2003, (Erişim) http://www2.politik.uni-halle.de/schnapp/Publication/KUS_PH_2003.pdf, 2 şubat 2008, s. 3.

⁶¹ Kaare Strom, “**Parliamentary Democracy as Delegation and Accountability**”, Prepared for presentation at the Workshop on Delegation in Contemporary Democracies, European Consortium for Political Research (ECPR), Edinburgh, March 28 – April 2, 2003, (Erişim) <http://www.essex.ac.uk/ecpr/events/jointsessions/paperarchive/edinburgh/ws15/Strom.pdf>, 4 şubat 2008, s. 10.

kararları oluşturmak için başta zaman olmak üzere birçok açıdan kaynak sınırlaması ile yüz yüze olan vatandaşlar, vekillere yetki devretmektedir. İkinci sebep ise uzmanlıktır; sıradan vatandaşların kararları almak için gerekli bilgi birikimine sahip olmaması, yetkinin bu bilgi ve yeteneklere sahip kişilere devredilmesini gerektirmektedir. Son olarak yetki devri, asillerin eş zamanlı ve kolektif olarak doğru tercihlere ulaşamaması nedeniyle de gereklidir. Kolektif eylem problemi olarak da adlandırılan bu durum, toplum tercihlerinin doğru bir şekilde yansıtılmasını güçleştirmektedir.⁶² Şekil 2’de de görüldüğü gibi bu devrin gerçekleşmesinde siyasi partiler kanunu ile seçim sistemi önemli rol oynamaktadır.

Şekil 1: Temsili Bir Demokraside Asil-Vekil İlişkileri: Kavramsal Çerçeve



Kaynak: World Bank, **Public Expenditure Management Handbook**, s. 20’den uyarlanmıştır.

⁶² Strom, a.g.e, s. 3-5.

Parlamentar demokrasilerde aktörler arasındaki ikinci ana yetki devri, milletvekilleri ile hükümet arasındadır. Çoğunluğa sahip olan partinin veya partilerin faaliyetleri yönlendirdiği yasama organı; politikaları oluşturmada, görevi temelde uygulanacak politikalar için alternatifler önermek olan uzman bir vekile (hükümete) yetki devrinde bulunmaktadır.⁶³ Şekil 2'de görüldüğü gibi hükümeti kurmaya ilişkin kurallar, güvenoyu kuralları ve bizzat bütçe kanunu, bu yetki devrini yönlendiren yazılı kurallar arasında yer almaktadır.⁶⁴

Üçüncü ana yetki devri olan hükümetten bakanlara yetki devri ise demokratik süreçteki diğer yetki devirlerinden biraz farklıdır. Bu ilişkide, bakanlara yetki verecek olan hükümet, yine bakanlardan oluşmaktadır. Diğer bir deyişle, vekiller asiller arasından seçilmektedir. Hemen hemen tüm kabine üyeleri, aynı zamanda vekil konumundadır. Yetki devirlerindeki son halkada, bakanların kendilerine teknik uzmanlıkları ile yardımcı olabilecek bürokratlarına yetki devretmesi yer almaktadır.

1.3.2.2 Hesap Verme Sorumluluğu İlişkisi

Kamu harcama yönetiminde asilden vekile yetki devrinin gerçekleşmesi, bu iki aktör arasında bir hesap verme sorumluluğu ilişkisinin doğmasına da yol açmaktadır. Bu yönüyle bakıldığında, hesap verebilirlik, politikacıların ve kamu çalışanlarının, faaliyetleri ile ilgili sorulara periyodik olarak cevap verme zorunluluğunu ve kendilerine verilen yetkinin uygulanmasından dolayı sorumlu tutulma gerekliliğini ifade etmektedir.⁶⁵

Asil-vekil ilişkisi, asile iki tür hak kazandırmaktadır. Bunlardan birincisi, vekilden bilgi talep etme, ikincisi ise vekile yaptırım uygulama hakkıdır. Yaptırım uygulama üç farklı şekilde ortaya çıkabilir. İlk olarak, asil vekilin aldığı kararları veto etme ya da değiştirme yetkisine sahiptir. İkinci olarak,

⁶³ Arthur Lupia, Mathew D. McCubbins, **Who Controls? Information and the Structure of Legislative Decision Making**, Legislative Studies Quarterly, XIX, 3, August 1994, (Erişim) http://books.google.com/books?hl=tr&lr=&id=B37o1khdkdoC&oi=fnd&pg=PA201&ots=VLj71y1Wey&sig=I3_QafAzXdenRFL8b7IbGXtmQEg#PPA212,M1, 6 şubat 2008, s. 203.

⁶⁴ World Bank, **Public Expenditure Management Handbook**, s.20.

⁶⁵ Richard Allen, Daniel Tommasi, **Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries**, OECD, 2001, s. 22

asil vekilin yetkilerini elinden alma ve onu azletme yetkisine sahiptir. Son olarak asil vekile parasal ya da parasal olmayan yaptırımlar uygulama hakkına da sahiptir.⁶⁶

2. KAMU HARCAMA YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU (HESAP VEREBİLİRLİK) İLE İLGİLİ TEORİK ALTYAPI

Kamu harcama yönetimi adı verilen yeni bütçeleme yaklaşımı, makro mali disiplin ile kaynak tahsisinde ve kullanımında etkinliğin sağlanması açısından sürdürülecek uygulamaların hesap verme sorumluluğu zemininde yürütülmesini öngörmektedir. Söz konusu bütçesel sonuçları gerçekleştirmeye yönelik kurumsal düzenlemelerin etkin ve bağlayıcı olması için hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle bu başlık altında hesap verme sorumluluğu kavramı kavramsal ve kuramsal temelde incelemeye tabi tutulacaktır.

2.1 Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının İncelenmesi

2.1.1 Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Tanımı ve Önemi

Kamu kesiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak, tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden birisini oluşturmaktadır. Bu çerçevede yönetim sorumluluğu modeli gibi kamu hizmetlerinin yerine getirilmesine dair yeni yaklaşımlar çerçevesinde, hesap verme sorumluluğu kavramının kamu harcama yönetimi tartışmalarının önemli bir parçası haline geldiği görülmektedir.

Hesap verme sorumluluğunun tek bir tanımından bahsedebilmek mümkün değildir. Hesap verebilirlik kavramı, amaçlara ve beklentilere göre değişik anlamlar taşıyabilmektedir. Kelime olarak, “cevap verme zorunluluğunda olma” ve “açıklanabilir olma” anlamına gelen hesap verme

⁶⁶ Strom, a.g.e. s.8.

sorumluluğu, literatürde değişik şekillerde tanımlanmaktadır. Bir tanıma göre hesap verebilirlik, bir kimsenin yaptıklarından dolayı başka bir otoriteye açıklamada bulunmasıdır.⁶⁷ Başka bir tanıma göre, üzerinde mutabakata varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişkidir.⁶⁸

Hesap verebilirlik kavramı farklı dillerde farklı anlamlar içermektedir. Birçok dilde hesap verebilirliğin karşılığı, muhasebe sistemleri ile sınırlı bir anlam içermekte ya da raporlama zorunluluğunu hatırlatmaktadır. Diğer kültürler ise, hesap verebilirliği, kamu gücünü elinde bulunduranların eylemleri dolayısıyla sorumlu tutulmaları şeklinde daha geniş bir perspektifte ele almaktadırlar.⁶⁹ Hesap verebilirlik bilgi-belge alışverişini ve raporlamayı içermektedir;⁷⁰ ancak raporlamadan ibaret bir kavram değildir. Bu anlamda hesap verme sorumluluğu yılda bir kez belirli bir anda bir durumun resmedilmesi anlamına gelen raporlama faaliyetinden çok daha geniş bir çerçeveyi ifade eder.

Hesap verme sorumluluğu yönetim olgusunun özünde vardır. Bu sorumluluk aynı zamanda demokrasinin de bir gereğidir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı vardır.⁷¹

Anlatılanlar çerçevesinde, hesap verme sorumluluğunun hesap veren ve hesap verilen kesimler arasında bir ilişkiyi ifade ettiği, sonuç odaklı bir bakış açısına dayandığı, etkili bir raporlamayı gerektirdiği, üzerinde

⁶⁷ Coşkun Can Aktan, “Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 18.

⁶⁸ Aktan, **a.g.m.**, s. 18.

⁶⁹ Michael Ruffner, Joaquin Sevilla, “Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control”, **OECD Journal on Budgeting**, Volume 4, No. 2, 2004, s. 126

⁷⁰ TÜSİAD, **Bağımsız Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., Aralık 2002, s. 209.

⁷¹ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara, 2002, s. 22.

uzlaşmış hedefleri içerdiği ve performansın geliştirilmesine yardımcı bir mekanizma olduğu ifade edilebilir.⁷²

2.1.2 Hesap Verme Sorumluluğu Kavramının Benzer Kavramlarla İlişkisi

2.1.2.1 Hesap Verme Sorumluluğu ve Yönetişim Olgusu

Sosyal, politik ve teknolojik gelişmelerin sonucunda 1990'lı yıllardan itibaren kamu yönetimi literatürüne yönetici ve yönetilenlerin etkileşim ve iletişim halinde olduğu kısmen de olsa birlikte yönetim olarak da nitelendirilebilecek olan, yönetim kavramı girmeye başlamıştır. Yönetişim kavramı, üç esas temele dayandırılmıştır. Bu esaslar;⁷³

- Hukukun üstünlüğü, diğer bir deyişle devletin önceden belirlenen kurallar, sınırlamalar ve ilkelere göre yönetilmesi,
- Halkın yönetime katılımının sağlanması ve idare edenlerin halkın sesine kulak vermeleri,
- Adalet, eşitlik ve rekabet mekanizmalarının iyi işlermesidir.

Bu esasların bulunduğu ve uygulanabilirlik bulunduğu ülkelerde yönetişimin varlığından söz edilebilir. Belirtilen esasların uygulanabilirlik ve işlerlik kazanabilmesi için çeşitli mekanizmaların varlığı esastır. Bu mekanizmalardan en önemlileri arasında gelişmiş bir demokratik sistem ile hesap verme sorumluluğu sisteminin varlığı yer almaktadır.

İyi yönetişimin unsurları Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından; hesap verebilirlik, saydamlık, kaynak kullanımında

⁷² Training Resources and Data Exchange Performance-Based Management Special Interest Group, **The Performance-Based Management Handbook (A Six-Volume Compilation of Techniques and Tools for Implementing the Government Performance and Results Act of 1993)**, Volume 3 Establishing Accountability for Performance, September 2001, (Erişim) <http://www.orau.gov/pbm/pbmhandbook/Volume%202.pdf>, 27 şubat 2008, s.7

⁷³ Emine Kızıldaş, "Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi", **20.Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma**, T. C. Pamukkale Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), s.379.

etkinlik ve etkililik, cevap verebilirlik, ileriye dönük vizyon ve hukukun üstünlüğü olarak belirtilmektedir.⁷⁴

Gelişmekte olan ülkelerde harcama yönetimi alanında yürütülen reformlar, yeni kamu yönetimi yaklaşımı çerçevesinde kamu yönetiminin genel işleyişinin ve hizmet sunumunun yeniden değerlendirildiği ve yapılandırıldığı daha geniş bir çerçevede ele alınmakta ve uygulanmaktadır. Bu reformlar, katılımcılık, esneklik, yetki devri ve sonuç odaklı yönetim, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi önemli unsurlar dikkate alınarak ulusal önceliklere göre şekillendirilmektedir. Kamuda “iyi yönetişimin” geliştirilmesi olarak adlandırılan bu yaklaşım; kamu kaynaklarının amacına uygun olarak etkin, etkili ve ekonomik kullanılması, kamu hizmetlerinin sunumunun iyileştirilmesi ve yolsuzluğun önlenmesi suretiyle ekonomik ve sosyal kalkınmanın sağlanmasını amaçlamaktadır.⁷⁵

2.1.2.2 Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika ve planlarının, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Böylece kamunun mali durumu seçmenlerce ve mali piyasalarca doğru bir şekilde değerlendirilebilir. Bu çerçevede, mali saydamlık, seçmenlerin ve mali piyasaların, hükümet işlemleri hakkında karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, zamanında, kapsamlı ve güvenilir bilgiye kolayca ulaşmasını içerir.⁷⁶ Diğer taraftan, mali saydamlık sayesinde, kamunun faaliyetlerinin ekonomik ve sosyal etkileri de daha doğru bir şekilde hesaplanır.⁷⁷

⁷⁴ OECD Directorate for Public Governance and Territorial Development, “Principle elements of good governance”, (Erişim) http://www.oecd.org/document/32/0,2340,en_2649_33735_1814560_1_1_1_1,00.html, 1 Mart 2008.

⁷⁵ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2006, s.18.

⁷⁶ Harun Cansız, “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: II, Sayı: 1, Temmuz 2000, s.268.

⁷⁷ George Kopits, Jon Craig, **Transparency in Government Operations**, IMF, Washington DC, January 1998, (Erişim) <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/weo0598/pdf/0598ann.pdf>, 3 Mart 2008, s. 1.

Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık, karşılıklı belirlenim ilişkisine sahip iki kavramdır. Dolayısıyla yönetimde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme sorumluluğu süreçlerine, hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaflığı sağlayacak araçlara ihtiyaç vardır.⁷⁸

Saydamlık, kamusal kaynakların kullanımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirdiği gibi kamu yönetimine duyulan güveni de artırmaktadır.⁷⁹ Bu yönüyle mali saydamlık, devleti topluma karşı daha sorumlu ve hesap verir bir hale getirmenin önemli araçlarından biri olarak görülmektedir.⁸⁰

2.1.2.3 Hesap Verme Sorumluluğu ve Hukuki Sorumluluk

Hesap verebilirlik, sorumluluk ve yükümlülük kavramları ile yakından ilgili hatta bunlarla iç içedir. Hesap verebilirlik yerine çoğu kez hesap verme sorumluluğu ifadesinin kullanılması da bu yakınlığın bir sonucudur. Kişiler hesap verme sorumluluğu kavramını işittiklerinde birçoğu bunu derhal sorumluluk kavramıyla eşit anlamda tahayyül etmektedir.⁸¹ Yani hesap verebilirlik ve klasik sorumluluk kavramlarının çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir.

Söz konusu kavramlar, birbirleriyle oldukça yakın ilişki içerisinde olmalarına rağmen bazı farklılıklar içermektedir. Hesap verebilirlik kavramının genişlemesi sorumluluk kavramının daralmasıyla birlikte olmuştur. Önceleri hesap verebilirlik sorumluluğun bir parçası olarak görülürken, artık sorumluluk hesap verebilirliğin bir parçası olarak

⁷⁸ Filiz Şalcı, “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlığın Sisteme Olumlu ve Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi SBE Dergisi**, Yıl: 2005 Sayı: 3 Dönem: Ocak. (Erişim) (<http://www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php?Makale=14>), 5 Mart 2008.

⁷⁹ Necip Polat, “Yolsuzlukların Sebeplerinin, Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu Çerçevesinde Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 49, Nisan-Haziran 2003, s.67.

⁸⁰ Filiz Şalcı, “Türkiye’nin Dünya Mali Saydamlık Sıralamasında Yeri ve Mali Saydamlığa Ulaşmış Bir Ülke: Danimarka”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 2 Sayı 26, Yaz 2007, s.85

⁸¹ Training Resources and Data Exchange Performance-Based Management Special Interest Group, **a.g.m**, s.1

görülmektedir. Böylece hesap verebilirlik, hesap sorma, gerekçe talep etme, yaptırım uygulama gibi dışsal konularla ilgilenirken, sorumluluğa kişisel kusur, ahlakilik ve mesleki etik gibi içsel konular kalmıştır.⁸²

2.1.3 Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesini Gerektiren Nedenler

2.1.3.1 Üç Açık

Kamu yönetiminde yeniden yapılanmanın gündeme gelmesinde, etkili olan pek çok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlere; insanların değişen gereksinimleri ve artan beklentileri, kamu bürokrasisinin politikleşmesi, kamu yönetiminin değer ve saygınlık yitirmesi, bürokrasideki yolsuzluk ve israf eğilimi ve geleneksel bürokratik yapının değişen çevresel koşullar karşısındaki yetersizliği gibi sorunlar örnek olarak gösterilebilir.⁸³ Bu bağlamda, kamu harcama yönetimi açısından hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesini gerektiren sebeplerin başında üç açık olarak ifade edilen olgu gelmektedir. Bu açıklardan ilki bütçe açığı, ikincisi güven açığı, üçüncüsü ise performans açığıdır. Bu açıkların ortaya çıkma süreci ve nedenleri birbiriyle yakından ilgilidir.

Bu açıklardan bütçe açığı, keynesyen iktisadi düşünce ile teorik alt yapı bulmuş ve geleceğe ilişkin kaynakların bugünden itibaren kullanılmasına imkan vermiş, sonuçta kamu harcamalarının büyük bir kısmının borç faizi kalemlerinden oluşması ile sonuçlanmıştır.⁸⁴ İkinci Dünya Savaşından sonra başlayan sosyal devlet anlayışı ile birlikte ekonomide kamu payının giderek artmış ve transfer harcamaları bütçe içerisinde önemli bir boyuta ulaşmıştır. Ancak zamanla bu tür harcamalar bütçe üzerinde büyük bir yük oluşturmaya başlamış ve bu harcamaların finansmanı bütçe kaynaklarından karşılanamaz

⁸² Richard Mulgan, "Accountability: An Ever-Expanding Concept?", (Erişim) http://dspace.anu.edu.au/bitstream/1885/41945/1/dp_72.htm, 10 Mart 2008.

⁸³ Nevzat Saygılıoğlu, Selçuk Arı, **Etkin Devlet: Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi**, Sabancı Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003, s, 28

⁸⁴ Emine Kızıldaş, "Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışları Açısından Günümüz Bütçeleme Sistemlerindeki Yeni Kavramlar (I)", **Bütçe Dünyası Dergisi**, İlkbahar 2005, Sayı: 22, s.4,5

olmuştur. Sonuç olarak refah devleti harcamaları bütçe imkanlarını zorlayan bir büyüklüğe ulaşmış ve bu nedenle de tartışılır hale gelmiştir. Bu çerçevede yapılan tartışmalar iki noktada toplanmaktadır. Birincisi, kamunun bazı faaliyetlerinin devlet tarafından üstlenilmesinin doğru olup olmadığı ikincisi ise kamu tarafından yürütülen bu faaliyetlerin nasıl yürütüleceği ve bu faaliyetlerin finansmanının nasıl sağlanacağıdır.⁸⁵

Bütçe açığına ve kamunun büyüklüğüne bağlı olarak kamuoyunda kamu kesiminin genel olarak pahalı ve verimsiz olduğu şeklinde bir kanı oluşmuştur. Bu üç açıktan ikincisini yani performans açığını ifade etmektedir. Performans açığının kamunun yapılanma ve işleyişinden kaynaklandığı, dolayısıyla yeniden yapılanma yoluyla performansın artırılacağı ileri sürüldüğü gibi, kamunun doğası gereği bir performans açığına mahkum olduğu dolayısıyla kamu kesimini minimize etmek gerektiğini savunanlar da olmuştur. Kamuoyunda kamu kesiminin faaliyetlerinden hoşnutsuzluk yanında bir güven bunalımı da doğmuştur. Bu durum güven açığı olarak ifade edilmektedir. Güven açığının oluşmasında performans açığı yanında kamu yönetiminde kayırmacılık ve yolsuzluk türünden faaliyetlerin meydana gelmesi ve bürokrasinin toplumsal faydadan ziyade kendi çıkarlarını maksimize etmeye yönelik uygulamalar içindeymiş izlenimi vermesi de önemli rol oynamıştır.⁸⁶

Kamu harcamalarında etkinliğin artırılması ve yukarıda belirtilen açıkların giderilmesi maksadıyla, bütçeleme yaklaşımı sonuç odaklı bir yönetim anlayışına doğru gelişme göstermiştir. Bu gelişme sürecinde, bütçe kapsamı yeniden tanımlanmış ve çok yıllık bütçeleme, performans sözleşmesi, kamu kaynaklarının kullanımında hesap verme sorumluluğu, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim, yüksek denetim gibi kavramlar sıkça kullanılmaya başlanmıştır.⁸⁷ Bütçe alanındaki reformun en belirgin özelliği,

⁸⁵ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.3

⁸⁶ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.4.

⁸⁷ Emine Kızıldaş, “Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışları Açısından Günümüz Bütçeleme Sistemlerindeki Yeni Kavramlar (I)”, s.5

girdilerden çok çıktılar üzerinde duran ve hesap verme sorumluluğunu çıktılar üzerine kuran bir yaklaşımın benimsenmesidir.⁸⁸

2.1.3.2 Halkın Beklentilerinin Artması

Kamu harcama yönetimi açısından hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesini gerektiren sebeplerden birisi de kamu hizmetlerinden yararlananların kamudan beklentilerinin artmasıdır. Vergi ödeyicisi olan vatandaşlar daha kaliteli mal ve hizmet sunumu talep etmekte, ödediği vergilerin karşılığını görmek istemektedir. Vatandaşların eğitim düzeyinin ve başka uygulamalara ilişkin bilgilerinin daha fazla olması da beklentilerin yükselmesinde etkili olmuştur. Bu nedenle, kamu yönetimleri eskiden olduğu gibi gizli-kapalı ve sorgulanamayan yöntemlerle hareket eden, performansı çok fazla dikkate almayan yapılar olarak varlıklarını sürdürmekte zorluk çekmektedirler. Günümüzde kamu yönetimleri değişik toplumsal aktörlerle işbirliği içerisinde politikalar oluşturan, hesap verebilen, esnek ve dinamik örgütsel yapılara sahip, şeffaflığı ilke edinen, süreçlerle yetinmeyip sonuçlara da odaklanan, performansı dikkate alan yapılara doğru kayma eğilimi göstermektedir.⁸⁹

2.1.3.3 Kuramsal alanda yaşanan gelişmeler

Kuramsal ve akademik alanda yaşanan gelişmeler ve yapılan çalışmalar da yeni arayışlara katkıda bulunan önemli bir unsurdur. Bu çerçevede, özü itibariyle işletme yönetiminde kullanılan kavram ve yöntemlerin kamu yönetiminde de uygulanmasını öngören Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı dikkate değerdir. Söz konusu yaklaşıma temel oluşturan görüşler şöyle özetlenebilir:⁹⁰

⁸⁸ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.15

⁸⁹ Ahmet Nohutçu, Asım Balcı, “Kamu Yönetiminin Yeni Perspektif ve Dinamizmi: “Kamu”nun Yönetilmesinden “Kamu”nun Yönetmesi Anlayışına Doğru” **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ed. Asım Balcı v.d, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.18.

⁹⁰ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.6,7.

- Yöneticilerden ne beklendiği açıkça ortaya konulmalı ve yöneticiler bu sonuçtan sorumlu tutulmalıdır,
- Yöneticilere, kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmeleri için yönetsel yöntem ve kaynakların kullanılmasında esneklik tanınmalıdır,
- Girdilerden çok çıktılara, süreçlerden çok sonuçlara odaklanılmalıdır,
- Yöneticiler kullandıkları kaynaklar ve bu kaynakların kullanımı sonucu ulaştıkları sonuçlara göre sorumlu tutulmalıdır.

2.2 Hesap Verme Sorumluluğunun Gelişimi ve Yönetim Sorumluluğu Modeli

2.2.1 Girdi Odaklı Yönetim Anlayışından Yönetim Sorumluluğu Modeline Geçiş

Yönetim sorumluluğu modelinin başka bir deyişle sonuç odaklı yönetim yaklaşımının özünde; yöneticilerin gerçek anlamda yönetebilmeleri için önceden belirlenmiş kural, baskı ve sınırlardan mümkün olduğunca arındırılması ve kurumun mali kaynakları ve insan kaynakları başta olmak üzere kaynakların kullanılış ve işleyişi üzerinde karar alma ve uygulama yetkisine sahip olması gerektiği düşüncesi yatmaktadır.

Sonuç odaklı yönetim anlayışı performans esaslı bütçeleme yaklaşımını da kapsamaktadır. Performans esaslı bütçeleme ile kamu mali yönetiminde; girdi kontrollerini gevşetip yöneticilerin çıktı ve sonuçlara göre hesap vermelerini sağlamak hedeflenmektedir.⁹¹ Bu kapsamda performans esaslı bütçeleme, sonuç odaklı bir bütçeleme şekli olarak da tanımlanabilir. Bu yaklaşımla, kamu hizmetlerinin gerektirdiği girdiler ve bunlara ilişkin kaynakların her bir harcama kalemi için ne kadar ve nasıl harcandığını gösteren; fakat kaynakların “ne için” harcandığı sorusunu ihmal eden

⁹¹ Ertan Erüz, “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, **20.Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma**, T. C. Pamukkale Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), s.62

geleneksel bütçe anlayışından uzaklaşmaktadır.⁹² Geleneksel bütçelemelerde kanun ve prosedürlere uygunluk olarak tanımlanan hesap verebilirlik, performans esaslı bütçeleme ile “neyin” başarıldığının sorgulanması yoluyla sonuç odaklı olarak değişmektedir.⁹³

Yönetim sorumluluğu modeli geleneksel bütçeleme anlayışında çok önemli ve köklü bir değişimi öngörmektedir. Yönetimsel yaklaşımı savunanlara göre; kamunun kaynaklarını etkili biçimde kullanma konusunda iyi niyetli olan yöneticiler, kötü bir bürokratik sistemin içine sıkışıp kaldıkları için başarılı bir performans/sonuç alma ve verim sergileyememektedirler. Bu sorunları aşmanın yolu yöneticilere yönetme imkanı vermek, yani onları kaynakların kullanılışı ve amaca ulaşma konusunda belli bir esneklik imkanı ile donatmaktır. Burada sistemin tamamlayıcı ve olmazsa olmaz unsuru, yetki devri ve esneklikle birlikte hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesidir.⁹⁴

2.2.2 Yönetim Sorumluluğu Modeli ve Harcama Esnekliği

Yönetim sorumluluğu modeli iki ayrı temel üzerine oturmaktadır. Söz konusu modelde, bir taraftan yöneticilere yetki devredilip esneklik imkanı sağlanırken, öbür yandan hesap verme sorumluluğu olabildiğince güçlendirilmektedir.

Esneklik, idari yapının, daha yüksek performans taahhüdü karşılığında karar ve faaliyetlerde kanun ile tanımlananlar haricindeki usul ve esaslar itibarıyla görece özerk davranışlara izin vermesi anlamını taşır. Esneklikle birlikte düşünülmesi gerekli olan diğer ilke hesap verme sorumluluğudur. Hesap verme sorumluluğu, kaynak kullanım yetkisi bulunan idari ve siyasi birimlerin bu kaynakların kullanım biçimi, diğer bir ifadeyle etkinliği ve istenilen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı, yani etkililiği konusunda idare,

⁹² Sibel Yılmaz, “Performans Esaslı Bütçeleminin Gelişimi ve Uygulanması”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 3 Sayı 27, Güz 2007, s.36.

⁹³ Sibel Yılmaz, **a.g.m.**, s.42.

⁹⁴ Osman Yılmaz, “Bir Kamu Yönetimi Reformu İçin Strateji Seçenekleri”, **Planlama Dergisi**, DPT nin Kuruluşunun 42. Yılı Özel Sayı, 2002, s.25

vatandaş, kanun yapıcı ve denetleyici birimler nezdinde yükümlü bulunmalarıdır.⁹⁵

Yönetsel yaklaşım kendi içinde bir ikilemi de barındırmaktadır. Yukarıda da değinildiği üzere kamu harcama yönetiminde reform arayışlarının temelinde yatan nedenlerden birisi kamu yönetimine ve kamu yöneticilerine olan güvenin azalması başka bir ifadeyle güven açığıdır. Bu açığı gidermek amacıyla geliştirilen yönetsel yaklaşım ise, yöneticilere güvenilmesine ve onlara daha fazla yetki ve esneklik tanınması temeline dayanmaktadır. Bu nedenle bu yaklaşımın uygulanması aşamasında hesap verme sorumluluğu mekanizmalarını güçlendirmek suretiyle kamu yöneticilerine duyulan güveni artırmak gerekmektedir. Kamu harcamalarının etkinliği açısından, hesap verme sorumluluğu müessesesinin iyi kurulması ve işletilmesi durumunda, verilen yetki ile kamu hizmetini ifa etmek üzere kamu kaynağı kullanan kamu yöneticilerinin rasyonel ve hızlı karar almaları sağlanabilecektir.⁹⁶

2.2.3 Yönetim Sorumluluğu Modeli ve Performans Denetimi

Yönetim sorumluluğu modelinde performans denetimi önemli bir yere sahiptir. Performans denetimi, kamu kaynağı kullanan idarenin etkinliğinin, iktisadiliğinin ve verimliliğinin ölçülmesidir. Diğer bir deyişle, kamu idarelerinin doğru şeyleri en az maliyetle yapıp yapmadıklarının incelenmesidir.⁹⁷ Bu yönüyle performans denetimi, kamusal faaliyetlerin çıktı ve sonuçlarının ölçülmesinin dolayısıyla hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesinin güvencesi durumundadır.

⁹⁵ Birol Aydemir, "Stratejik Yönetim ve Bütçe", **20.Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma**, T. C. Pamukkale Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), s.26

⁹⁶ İbrahim Bakırtaş, "Kamu Harcama Yönetiminde Etkinlik (Türkiye'de Kamu Harcama Yönetiminde Etkinlik Sorunu ve Network Destekli Performans Odaklı Kamu Harcama Yönetim Modeli)", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Doktora Programı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kütahya 2002, s.163.

⁹⁷ İsvaç Sayıştay, **Performans Denetimi El Kitabı, Teori ve Uygulama**, Çev. Tolga Demirbaş, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Nisan 2001, s.5.

Performans denetiminin klasik mali denetimden bazı farklılıkları vardır. Performans denetimi daha çok, idarenin etkinliği üzerinde dururken, mali denetim muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği üzerinde durur. Mali denetim standardize edilmiş bir denetim ve raporlama sistemini takip ederken, performans denetimi için aynı şeyi söylemek zordur.⁹⁸ Çünkü performans denetiminin ölçütleri, faaliyet ve projenin içeriğine ve idarenin özelliğine göre farklılık gösterir.

Kamu harcama yönetiminde, performans odaklı denetim yöntemi, bir takım analizler yardımıyla belirlenen katsayılarla tahmini performansın belirlenmesi, bu bilgileri veri olarak, kamu harcamalarının zamansal gecikmeye maruz kalmaksızın, konjonktür ve maliye politikası aracı olarak etkin bir şekilde kullanılabilmesi ile sonuçlar elde edildikten sonra gerçekleştirme sonuçlarının karşılıklı analizine dayanmaktadır.⁹⁹

Performans denetimi, performans ölçümü ile yakın ilişki içerisinde olan bir kavramdır. Performans ölçümü, yapılan faaliyetlerin, iktisadilik, verimlilik ve etkinlik gibi unsurlar açısından başarısının tespitini ifade eder. Yapılan faaliyetlerin bu kriterler açısından denetimi yapıldığında performans denetimi de gerçekleşmiş olacaktır.¹⁰⁰

Performans ölçümünde kullanılan iktisadilik kavramı, girdilerle bu girdileri elde etme maliyeti arasındaki ilişkiyi tanımlamak için kullanılır. Bu ilkenin işleyebilmesi için, harcamacı birimin alternatif harcama kararlarının olması gereklidir. Bu yolla, yapılması zorunlu olan kamusal mal ve hizmetin üretiminde en iktisadi alternatif seçilecektir.¹⁰¹ İktisadilikten kasıt, kaliteden vazgeçmek olarak algılanmamalıdır. İktisadilik, kalite göz önüne alınmak

⁹⁸ Derya Kubalı, **Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Yayını, Ankara, 1998, s.49,50

⁹⁹ İbrahim Bakırtaş, **a.g.e.**, s.64.

¹⁰⁰ Tolga Demirbaş, “Sayıştaylar Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye’de Uygulanması İçin Gerekli Koşulların Varlığı”, **İktisat Dergisi**, Sayı 397-398, Ocak-Şubat 2000, s. 72.

¹⁰¹ Nihat Falay , “Verimlilik-Etkinlik, Tutumluluk”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, T.C Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, Ankara. 1988, s. 52.

suretiyle, ödeneklerle mal ve hizmet üretimi için alınan girdilerin maliyetinin en aza indirilmesidir.¹⁰²

Etkinlik kavramı ise, bir aktivitenin gerçek etkisi ve öngörülen etkisi arasındaki ilişkiyi ve amaçlara ulaşma derecesini ifade etmek için kullanılmaktadır.¹⁰³ Yani etkinlik, hedeflere ulaşma derecesini ve istenilen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade eder. Bu bağlamda etkinlik, mevcut imkanların en iyi kullanımıyla ilgili olup “doğru olan işleri yapmak” anlamına gelir.¹⁰⁴ Etkinlik konuları üzerinde durulurken çıktılarla, sonuçlar arasında ayırım yapmak çok önemlidir. Sonuçları ölçmek ve değerlendirmek, girdi ve çıktıları ölçmekten ve değerlendirmekten daha zordur.¹⁰⁵ Bu kapsamda etkinlik denetimi de denetlenen kurumların hedeflerine ulaşmaları konusundaki performanslarının etkinliği ile hedeflenen ve gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasının denetimini kapsamaktadır.¹⁰⁶

Performans ölçümünde sıkça kullanılan verimlilik kavramı ise, belli bir girdi ile maksimum çıktı elde etmek veya belli bir çıktıyı minimum girdi ile elde etmek anlamına gelir. Kalite, verimlilik açısından da önemlidir. Verimlilik artışı, kalitenin düşmesine neden olmamalıdır. Verimlilik kavramı, üretkenlik kavramı ile de yakından ilgilidir. Üretkenlik, üretilen mal ve hizmetlerin miktarı ile bunları üretmekte kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkidir. Üretkenlik çok zaman bir birim çıktının maliyeti veya süresi gibi ölçülerle ifade edilir. Verimlilik, üretkenliğin bir performans standardı ile karşılaştırılmasıdır. Üretkenliğin standartla karşılaştırılması, kurumların verimliliğinin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını belirlemekte ve potansiyel gelişmeleri değerlendirmekte kullanılan temel araçlardan biridir. Verimlilik ölçümü için

¹⁰² Muhammad Akram Khan, **Performance Auditing The Three Es**, (Erişim) http://www.asosai.org/journal1988/performance_auditing.htm, 10 Nisan 2008.

¹⁰³ ASOSAI, **Fifth ASOSAI Research Project**, Performance Auditing Guidelines, October 2000. (Erişim) <http://www.raa.gov.bt/contents/whats-new/performance-guidelines.pdf>, 10 Nisan 2008, s. 8.

¹⁰⁴ Saygılıoğlu, Arı, **a.g.e**, s.53,54.

¹⁰⁵ T.C Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler-Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, Mart 2002, s.3-4.

¹⁰⁶ INTOSAI Auditing Standards, XV. Congress of INTOSAI, Cairo, Egypt, 1995, Standard. 1.0.40.'dan aktaran Arife Coşkun, Levent Karabeyli, “Etkin Devlette Performans Denetimi Ve Türkiye Deneyimi”, **22.Türkiye Maliye Sempozyumu Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim Ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesine Etkileri**, T.C Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), s.149.

girdi ve çıktılara ilişkin kullanılabilir ve kabul edilebilir standartların olması gerekir.¹⁰⁷

Performans denetiminin yapılabilmesi, performans esaslı bütçeleme uygulamasına geçilmesine bağlıdır. Performans esaslı bütçeleme, 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 kriterleri yoluyla performans ölçümü yaparak hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanmaktadır.¹⁰⁸

Performans esaslı bütçe uygulamasında; orta ve uzun vadeli bir stratejik planlama süreciyle bütçelemenin başladığı, stratejik plana uygun olarak ve stratejik planın yıllık uygulamasını göstermek üzere yıllık performans programlarının hazırlandığı ve stratejik planlar ile performans programlarının bütçenin dayanağını oluşturduğu görülmektedir. Genellikle, bütçe ödenekleri program bütçe sınıflandırmasına uygun olarak hazırlanan bütçe belgesi, performans programı ile birlikte bütçe sürecinde yer almaktadır. Bu şekilde; performans programıyla bütçeye performans bilgisi eklenmektedir. Bütçenin uygulanması sonucunda ise yıllık performans raporu hazırlanarak, performans dayalı bir hesap verme mekanizması oluşturulmaktadır.¹⁰⁹

¹⁰⁷ T.C Sayıştay Başkanlığı, **a.g.e.**, s.3.

¹⁰⁸ Ahmet Kesik, “5018 Sayılı KMYKK Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 9, 2005/1, s.104.

¹⁰⁹ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.18.

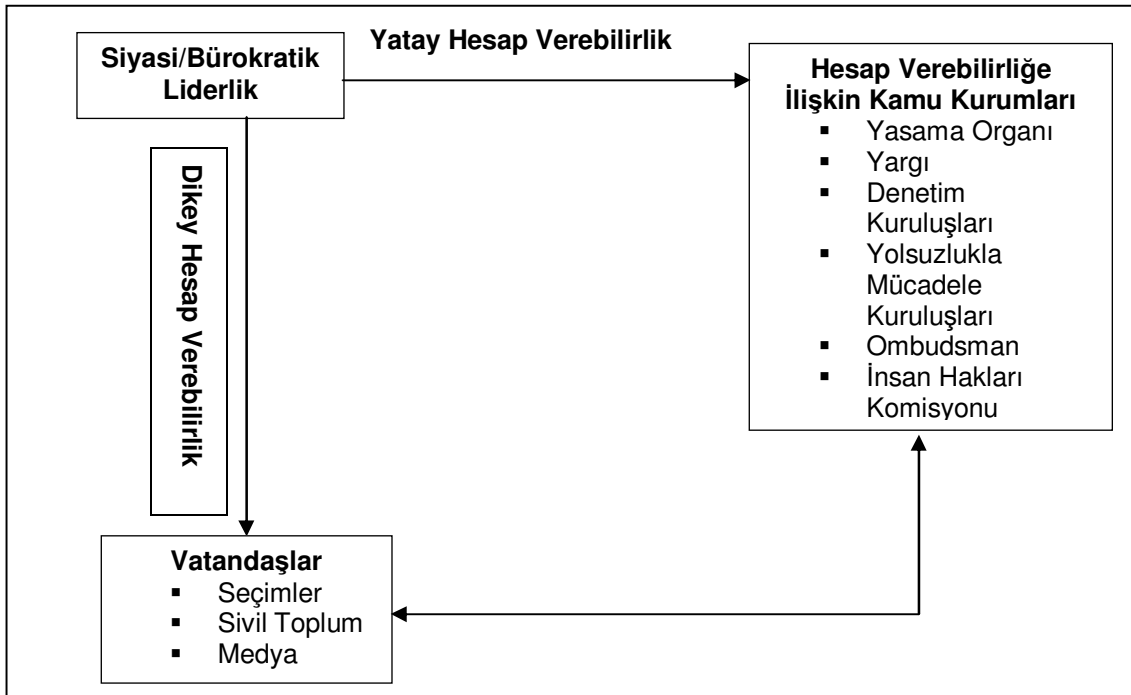
2.3 Hesap Verme Sorumluluğu Türleri

2.3.1 Yapısına Göre Hesap Verebilirlik Türleri

2.3.1.1 Dikey Hesap Verebilirlik

Dikey hesap verebilirlik, hükümetin veya genel anlamda kamunun, doğrudan seçim süreci vasıtasıyla veya dolaylı olarak sivil toplum örgütleri ve medya aracılığıyla vatandaşlara karşı hesap verebilirliğidir.¹¹⁰ Şekil 2’de de görüldüğü gibi dikey hesap verebilirliği sağlamanın temel olarak üç aracı vardır: seçimler, sivil toplum kuruluşları ve medya.

Şekil 2: Dikey ve Yatay Hesap Verebilirlik



Kaynak: Mark Schacter, “A Framework for Evaluating Institutions of Accountability”, **Fiscal Management**, ed. Anwar Shah, World Bank, Washington DC, 2005, s. 231

Özgür ve adil seçimler, en temel dikey hesap verebilirlik mekanizmalarından birisidir. Dönemsel seçimlerle en üstteki hükümet

¹¹⁰ Mark Schacter, “A Framework for Evaluating Institutions of Accountability”, **Fiscal Management**, ed. Anwar Shah, World Bank, Washington DC, 2005, s. 230

yetkilileri, seçmenlerin isteklerini dikkate almaya zorlanmakta, görev başında iken neler yaptıkları hakkında kamuoyunu bilgilendirmekte ve böylece halk tarafından yargılanabilmektedir.¹¹¹

Özgür ve adil seçimler dışında, dikey hesap verebilirliğin etkili bir şekilde uygulanması için faal ve iyi örgütlenmiş sivil toplum kuruluşları gereklidir.¹¹² Barolar birliği, kadın kuruluşları, öğrenci grupları, seçim izleme ve insan hakları grupları gibi sivil toplum kuruluşları, genel anlamda kamunun hesap verebilirliğini geliştirmek ve yönetişimi iyileştirmek amacıyla, yapılacak düzenlemelerle ilgili lobi faaliyetlerinde bulunarak ve kamu görevlilerinin eylemlerini izleyerek dikey hesap verebilirliğin gerçekleşmesine katkıda bulunabilmektedirler.¹¹³ Dikey hesap verebilirliği sağlamak için bir diğer önemli araç ise bağımsız medya kuruluşlarıdır. Hesap verebilirlikte en önemli kavram bilgidir. Dolayısıyla vatandaşların, medya aracılığıyla hükümet eylemlerinden haberdar olması etkin bir hesap verebilirlik sisteminin temel koşuludur.

2.3.1.2 Yatay Hesap Verebilirlik

Dikey hesap verebilirlik mekanizmaları, kamunun vatandaşlara karşı hesap verebilir olması açısından önemli ve temel bir role sahip olsa da tek başına yeterli olamamaktadır. Yatay ve dikey hesap verebilirlik, temel olarak birbirine bağlıdır ve birisinin yokluğu diğerini anlamsız kılmaktadır. Bu yüzden, dikey hesap verebilirlik mekanizmaları, kamu yöneticilerinin ve kuruluşların devlet içinde diğer yetkililer ve kuruluşlara hesap vermelerini içeren yatay hesap verebilirlik mekanizmaları ile tamamlanmalıdır.¹¹⁴ Bu bağlamda, siyasi ve bürokratik karar alıcıların, kamu gücünün kullanımından

¹¹¹ World Bank, **State-Society Synergy for Accountability**, World Bank Working Papers No: 30, Washington D.C, 2004, s.8,9.

¹¹² Schacter, **a.g.e**, s. 230

¹¹³ Nihal Samsun, "Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim", **İyi Yönetişimin Temel Unsurları**, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı yayını, Ankara, 2003,s. 23

¹¹⁴ World Bank, **State-Society Synergy for Accountability**, s.17.

dolayı başta yasama organı ve yüksek denetim kurumları olmak üzere ilgili devlet kurumlarına karşı hesap vermekle yükümlü tutulması gerekmektedir.

2.3.2 Niteliğine Göre Hesap Verebilirlik Türleri

2.3.2.1 Siyasi Hesap Verebilirlik

Demokratik yönetimler özü itibariyle, devletin topluma karşı hesap verme sorumluluğunun bulunduğu yönetim yapılarıdır. Bu tür bir yaklaşım, kamu gücüyle donatılmış olan yapıların, eylemlerinden dolayı vatandaşlar tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak sorgulanabilir olabilmelerini de içerir.¹¹⁵ Hesap verme sorumluluğu demokratik yönetimlerin temel prensiplerinden birisidir. Bu yönetimlerde seçilmişler, vatandaşlar adına kamu gücü kullanmakta ve bu yetkinin kullanımından dolayı vatandaşlara karşı sorumlu tutulmaktadır.¹¹⁶

Siyasi hesap verme sorumluluğunu kendi içerisinde ikiye ayırmak mümkündür. İlk olarak, demokratik rejimlerle idare edilen ülkelerde, parlamento ülkenin topyekün yönetiminden ötürü siyasi asile (seçmenlere/vatandaşlara) karşı hesap verme yükümlülüğü taşır. Seçmenlerin, günümüzde, hükümetten hesap sormaları çoğunlukla yaratılan kamuoyu baskısı yoluyla sağlanmaktadır. Ancak, bunun doğrudan yansıması seçimlerle ve referandumlarla olmaktadır. Demokratik rejimlerde seçimler hesap verme sorumluluğu açısından kaçınılmaz bir müessesedir. Toplumun çeşitli konulara ilişkin görüşlerini, medya, çıkar grupları ve sosyal hareketler yoluyla ifade etmesi de mümkün olmakla birlikte, seçilmişleri denetlemede hiçbir yöntem seçimler kadar etkili değildir.¹¹⁷

¹¹⁵ Ole Therkildsen, **Efficiency, Accountability and Implementation Public Sector Reform in East and Southern Africa**, Democracy, Governance and Human Rights Programme Paper Number 3 February 2001, (Erişim)

[http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/\(httpAuxPages\)/37B5E941053B5E8B80256B5E004B5907/\\$file/therkild.pdf](http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/(httpAuxPages)/37B5E941053B5E8B80256B5E004B5907/$file/therkild.pdf), 25 mart 2008, s.7

¹¹⁶ Peter Aucoin, Mark D. Jarvis, **Modernizing Government Accountability: A Framework for Reform**, Canada School of Public Service, 2005, (Erişim) www.mySCHOOL-monECOLE.gc.ca/research/publications/complete_list_e.html, 17 mart 2008, s.12.

¹¹⁷ Aucoin, Jarvis, **a.g.e.**, s.12.

İkinci olarak, demokratik rejimlerde parlamentolar, kamu parasının harcanmasına yetki ve izin vermekte, buna karşılık yürütme organı da yaptığı harcamaların parlamentoya hesabını vermekle yükümlü bulunmaktadır. Bu bakımdan kamu parasına ilişkin hesap verme sorumluluğu parlamento ile yürütme arasındaki ilişkinin odağında yer almaktadır.¹¹⁸ Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetimi aşamalarında, gelişmiş demokratik devletlerde halk tarafından doğrudan bir kontrol söz konusu ise de, bu kontrol esas olarak parlamento aracılığıyla yapılmaktadır. Bütçenin hazırlanması aşamasında seçimle işbaşına getirilmiş hükümet, programını uygulamak için bunu bütçeleştirir ve milletin vekillerinden oluşan parlamentonun onayını alır.¹¹⁹ Bu sistemde, bakanlar kendi eylemlerinden ve bakanlıkları altındaki tüm kurum ve kuruluşların faaliyetlerinden parlamentoya karşı ferdi olarak sorumludur. Bakanların, aynı zamanda, bakanlar kurulunun kararlarından ötürü kolektif sorumlulukları da vardır. Yani bakanlar kendi bakanlıklarının işleyişinden ötürü ferdi olarak; bakanlar kurulu kararlarına iştiraklerinden ötürü de diğer bakanlarla müştereken parlamentoya hesap vermekle yükümlüdürler.¹²⁰

2.3.2.2 İdari (Yönetmel) Hesap Verebilirlik

İdari veya yönetmel hesap verebilirlik, gerek kurum içi gerekse kurum dışı organlara karşı söz konusu olan ve esas itibarıyla tüm dünyada yapılmakta olan reform çalışmalarının üzerinde yoğunlaştığı hesap verebilirlik türüdür. Yönetmel hesap verebilirliğin son yıllarda bu kadar ön plana çıkması ve gelişmesinin ana sebebi, ademi merkezileşmenin ve yetki devrinin hızla yaygınlaşmasıdır. Kısacası esneklik ve yetki devri ile hesap verebilirlik arasında bir denge kurulması söz konusudur.¹²¹ Yönetmel hesap verebilirlik bazı eserlerde, üzerinde uzlaşmış performans göstergelerinden

¹¹⁸ Hasan Baş, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, **20.Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma**, T. C. Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), s.408.

¹¹⁹ Kızıldaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, s.386.

¹²⁰ Baş, **a.g.m.**, s.406

¹²¹ Joaquin Sevilla, “Accountability and Control of Public Spending in a Decentralised and Delegated Environment”, **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 5, No. 2, 2005, s. 15

dolayı sorumlu tutulmayı ifade eden “performans hesap verme sorumluluğu” ile aynı anlamda kullanılmaktadır.¹²²

Bu türden bir hesap verme mekanizması, kaynaklardan sonuçlara yönelen yani yöneticilerin hangi kaynaklarla hangi sonuçlara ulaştığını kontrole odaklanan bir yöntemle odaklanmaktadır. Söz konusu mekanizma, yöneticilerin performansından dolayı sorumlu tutulmalarını engelleyen sebepleri gidermek üzere, onlara kaynakları kullanma konusunda geniş bir takdir yetkisi vermektedir. Bu yaklaşıma göre, yöneticiye takdir yetkisi tanınmadan sonuçlardan sorumlu tutulmamalı, yöneticiler sonuçlardan sorumlu kılınmayacaklarsa onlara kaynak kullanımında takdir hakkı da verilmemelidir.¹²³

Yönetimsel hesap verebilirlik içsel ve dışsal olarak ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. İçsel nitelikteki yönetimsel hesap verebilirlik, kurum içindeki kamu çalışanlarının, kurumun üst yöneticisine karşı olan sorumluluğu ile üst yöneticinin siyasi üstü olan bakana karşı sorumluluğunu ifade etmektedir. Dışsal anlamda yönetimsel hesap verebilirlik ise kurumun performansına ilişkin olarak yasama organına veya onun adına hareket eden bir başka kuruma (sayıştay v.b) karşı olan hesap verebilirliği ifade etmektedir.¹²⁴

Yöneticilere kaynak kullanımı konusunda esneklik tanıyan ve sonuçlardan dolayı hesap verme sorumluluklarını öngören idari hesap verme mekanizmasının etkili bir şekilde işleyebilmesi için hükümetler dış denetimi sağlam temeller üzerine oturtmalı ve sağlıklı bir iç denetim mekanizması oluşturmalıdır. İç denetim fonksiyonunu yeterince geliştirmeden, yöneticilere geniş bir yetki devri yapılması ve esneklik tanınması çok önemli riskler taşımaktadır.¹²⁵

¹²² Derick W. Brinkerhoff, **Taking Account of Accountability: A Conceptual Overview and Strategic Options**, U.S. Agency for International Development Center for Democracy and Governance Implementing Policy Change Project, Phase 2, Washington, DC, 2001. (Erişim) http://www.usaid.gov/our_work/democracy_and_governance/publications/ipc/wp-14.pdf, 28 mart 2008, s.10

¹²³ Schick, **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s. 118.

¹²⁴ Samsun, **a.g.m.**, s. 21,22.

¹²⁵ Schick, **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s. 113.

Siyasi hesap verebilirlik çok uzun yıllardır hatta modern demokrasilerin ortaya çıktığı günden bu yana var olmuş ve sürekli gelişerek bugünkü halini almıştır. Ancak yönetsel hesap verebilirlik oldukça yeni bir kavramdır ve diğerlerine nazaran daha karmaşık ve farklılaşmış bir yapı içermektedir. Birçok ülkede genelde kamu yönetimi özelde ise kamu harcama yönetimi alanında gerçekleştirilen reform çalışmaları, yönetsel hesap verebilirliği artırmayı amaçlayan düzenlemeler içermektedir.

2.3.2.3 Mali Hesap Verebilirlik

Mali hesap verme sorumluluğu, mali kaynakların tahsisi, kullanılması ve ödemelerin yapılması süreçlerinin, denetim, bütçe ve muhasebe sistemleri vasıtasıyla izlenmesi ve raporlanmasıdır. Bu tür hesap verme sorumluluğu, mali yönetim ve kontrolle ilgili kanunlara, kurallara ve düzenlemelere uygunluk konusuyla ilgilenir. Bu çerçevede, mali hesap verme sorumluluğu başta anayasa hükümleri olmak üzere çok geniş bir kanuni çerçeveye sahiptir. Bu kanuni çerçeve içinde, mali kanunlar, bütçenin icrası ve izlenmesine ilişkin kurumsal yapıyla ilgili kanunlar, bütçe kanunları, idari usul kanunları ve muhasebe sistemleriyle ilgili düzenlemeler en önemli örnekler olarak verilebilir.¹²⁶

Mali hesap verme sorumluluğu, idarenin mali alandaki güç ve yetkilerini kullanması sonucu ortaya çıkmakta, bu da büyük ölçüde bütçe ile gerçekleşmektedir.¹²⁷ Mali hesap verme sorumluluğu, kamu kaynağını kullanan ve yöneten kişilerin sorumluluğudur. Kendilerine emanet edilen kaynakların ne kadarının nereye, nasıl kullanıldığının hesabının sorulması, mali hesap verme sorumluluğu kavramı ile açıklanabilir.¹²⁸

¹²⁶ Brinkerhoff, **a.g.e.**, s.10

¹²⁷ İlhami Söyler, “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 16, Aralık 2006, s.292.

¹²⁸ Abdulsamet Alkış, “Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, (Erişim) <http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/2/asalkis.pdf>, 29 Mart 2008, s.19

Mali hesap verme sorumluluğu açısından en kritik konulardan birisi, örgütlerin kurumsal kapasiteleridir. Eğer iç denetim birimlerinin, kaynakların kullanımının izlenmesinde teknik kapasiteleri yetersizse veya bu birimler finansal ölçümler için yeterli kaynağa sahip değilse ya da icracı birimler harcamalarını raporlayamıyorsa mali hesap verme sorumluluğu zayıflar.¹²⁹

2.4 Hesap Verebilirlik Döngüsü¹³⁰

Hesap verebilirlik sisteminin işleyişi ve hesap verebilirlik müesseselerinin başarısı ile ilgili olarak, “hesap verebilirlik döngüsü” olarak adlandırılan bir model oluşturulmuştur. Hesap verebilirlik döngüsüne ilişkin model, yönetimin davranışını açıklamasını ve gerekçelendirmesini ve mümkünse düzeltici eylemde bulunmasını sağlamayı amaçlayan hesap verebilirlik müessesesi ile yönetim arasındaki ilişkiyi tanımlamaktadır. Modelde bilgi, eylem ve cevap (veya girdi, çıktı ve sonuç) olarak tanımlanan üç aşama söz konusudur. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır:

- Bilgi veya girdi: Modelin çerçevesi, bilginin hesap verebilirlik müessesesi için kritik bir girdi olduğu varsayımına dayanmaktadır. Hesap verebilirlik müesseselerinin etkililiği, ister doğrudan yönetimden, isterse dolaylı olarak diğer kaynaklardan olsun, yönetimin faaliyetlerine ilişkin uygun, doğru ve zamanında bilginin elde edilebilme düzeyine bağlıdır. Döngünün bu aşamasında yapılacak geliştirmeler, hesap verebilirlik müessesesinin mevcut bilgileri bir araya getirme kapasitesinin yanı sıra yönetim tarafından sunulan bilgi miktarına da bağlıdır.
- Eylem veya çıktı: Hesap verebilirlik müessesesi, bilgi girdilerine dayanarak hareket etmeye muktedir olmalıdır. Böylece yönetime, sorumluluklarını yerine getirme

¹²⁹ Brinkerhoff, **a.g.e.**, s.10

¹³⁰ Bu başlık altındaki açıklamalarda Schacter, **a.g.e.**, s. 229-249’ dan geniş ölçüde yararlanılmıştır.

yöntemini açıklama ve gerekçelendirme hususunda (açık veya örtülü) talepler yöneltebilmektedir. Döngünün bu aşamasının geliştirilmesi, hesap verebilirlik müessesesinin bilgi ile ne yapabildiğine veya ne yapmak istediğine bağlıdır. Bunun için de öncelikle hesap verebilirlik müessesesinin bilgiyi değerlendirme ve analiz etme kapasitesi/arzusu ve bu bilginin yönetimin eylemlerini açıklamak ve gerekçelendirmek için kullanılması önem kazanmaktadır.

- Cevap veya sonuç: Hesap verebilirlik müessesesinin elde ettiği çıktılar, yönetimin cevap vermesini teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Sonuç, hesap verebilirlik müessesesinin yönelttiği taleplere cevap olarak yönetimin verdiği (açıklama, gerekçelendirme veya düzeltici önlem alma gibi) karşılıklardır. Nihai olarak hesap verebilirlik müessesesinin etkililiği, yönetimden bilgi edinme hususunda verilecek tepkinin uygunluğuna ve zamanındalığına bağlıdır. Döngünün bu aşamasının geliştirilmesi, yönetimin kendisini, hesap verebilirlik müessesesine karşı cevap verme mecburiyetinde hissetme derecesine bağlıdır.

Hesap verebilirlik döngüsü, herhangi bir hesap verebilirlik müessesesinin performansını anlamak ve değerlendirmek için bir şablon oluşturmaktadır. Hesap verebilirlik döngüsüne göre, değerlendirme her durumda üç soruya odaklanmaktadır:¹³¹

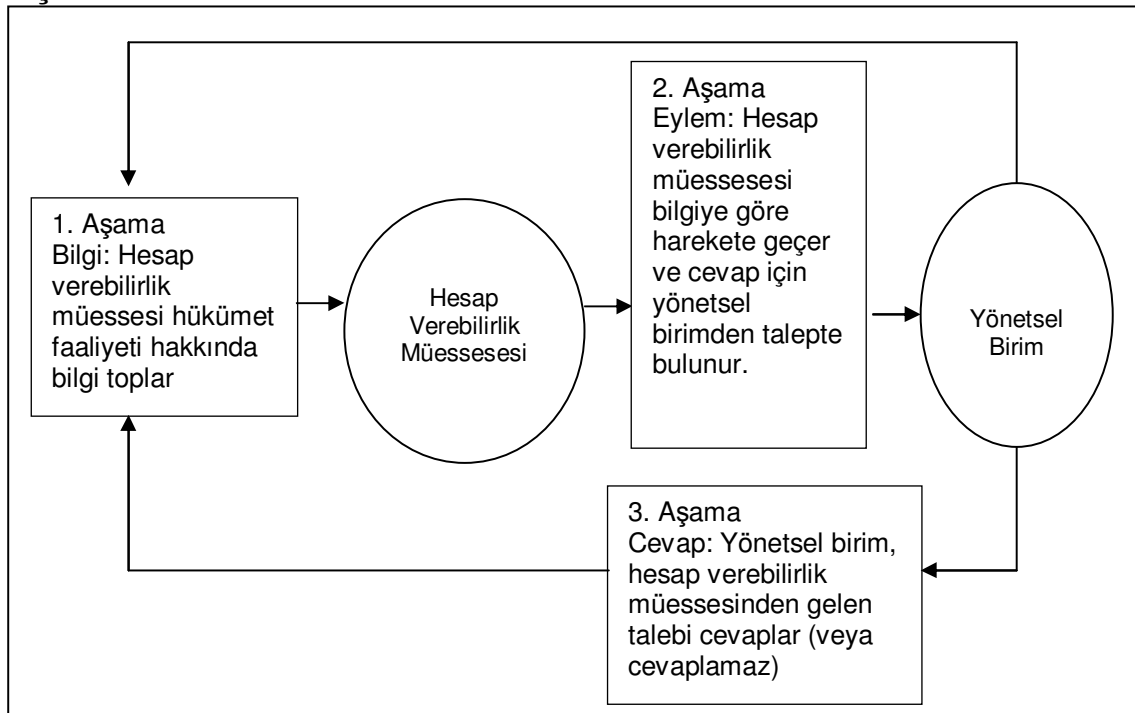
- Hesap verebilirlik müessesesi, hangi bilgileri elde edebilmektedir ve bilgiler uygunluk, doğruluk, güvenilirlik, zamanındalık ve kapsamlılık kriterlerini ne kadar karşılamaktadır?

¹³¹ Schacter, a.g.e, s.234.

- Hesap verebilirlik müessesesi, bilgilerle ne yapabilmektedir?
- Hesap verebilirlik müessesesi, yönetimden ne tür bir cevap almaktadır?

Bilgi – eylem – cevap dizisi, bilginin, hesap verebilirlik müessesesinin etkili bir şekilde işlemesi için en temel koşul olduğu yolunda bir varsayım ortaya çıkarmaktadır. Her hesap verebilirlik müessesesi, yönetimin faaliyetlerine ilişkin bilgiye asgari düzeyde erişim ihtiyacı duymaktadır. Asgari miktarda ve kalitede bilgi olmaksızın, anlamlı bir hesap verebilirlik ilişkisi mümkün olmayacaktır.

Şekil 3:Hesap Verebilirlik Müessesesi ile Yönetmel Birim Arasındaki İlişki Modeli



Kaynak: Schacter, a.g.e, s.234.

Hesap verme sorumluluğu döngüsünde, her aşamadaki sorunun analiz edilmesi de farklı olacaktır. Örneğin hesap verebilirlik müessesesinin etkili bir performansa ulaşmasını engelleyen kısıtlama girdi aşamasında ortaya çıkarsa bilginin miktarı, kalitesi, zamanındalığı ve uygunluğuna ilişkin

sorular analiz edilmelidir. Eğer sorun çıktı aşamasında ise, hesap verebilirlik müessesesinin bilgiyi elde etme/analiz etme ve bu analizleri tutarlı taleplere dönüştürme kapasitesine odaklanması ve buna ilişkin mekanizmaların gözden geçirilmesi gerekecektir. Sorunla sonuç aşamasında karşılaşırsa, hesap verebilirlik müessesesi ile yönetim arasındaki ilişkinin özelliklerine odaklanmak gerekecektir.

2.5 Hesap Verme Sorumluluğunun Prensipleri ve Etkinliği Açısından Gerekli Öğeler

2.5.1 Hesap Verme Sorumluluğunun Prensipleri

2.5.1.1 Roller ve Sorumlulukların Açık Olması

Hesap verme sorumluluğu ilişkisi içinde olan tarafların rol ve sorumluluklarının açıkça belirlenmiş olması, kuralların ve süreçlerin iyi tanımlanmış olması gerekmektedir.¹³² Hesap verme sorumluluğu ilişkisinde taraflar, prosedürler ve süreçler için geçerli olan sorumlulukların neler olduğu konusunda tam bir bilgiye sahip olmalıdırlar. Sorumluluklar konusunda gereken netleşme gerçekleşmezse, etkin ilişkiler temel desteklerinden yoksun kalır.¹³³ Sorumlulukların yeterince açık ve kesin bir biçimde tanımlanmaması durumunda hesap verme sorumluluğu ilişkisi zayıflayacak ve kararların yeterli etkinlikte alınması mümkün olmayacaktır.¹³⁴

¹³² Erdoğan Kesim, “Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)”, (Erişim) <http://etikturkiye.com/etik/kamu/4ErdoganKesim.pdf>, 12 Nisan 2008, s.271.

¹³³ Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, **Modernizing Accountability Practices in the Public Sector (Kamu Kesiminde Hesap verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu)**, Çev. M. Hakan Özbaran, (Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/hesapsorum.pdf>, 20 mart 2008, s.5

¹³⁴ Yasemin Hürcan, Emine Kızıldaş, H. Hakan Yılmaz, “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde? IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme” (Erişim) http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_maliye_metin_tebliğ3.php, 10 Nisan 2008.

2.5.1.2 Performans Beklentilerinin Açık Olması

Hesap verme sorumluluğu ilişkisinde, amaçlar ve beklenen başarılar; belirgin, anlaşılır ve üzerinde mutabakata varılmış olmalıdır.¹³⁵ Beklentiler üzerinde karşılıklı olarak anlaşılması ve beklentilerin ilgili taraflarca benimsenmesi son derece önemlidir.¹³⁶ Performans beklentilerinin kabul edilebilirliğinin sağlanması bakımından ihtiyaç duyulan hususlar aşağıda sıralanmaktadır:¹³⁷

- Hesap verme sorumluluğu ilişkisindeki tarafları sürece dahil etmek,
- Az sayıda önemli beklentiye odaklanmak,
- Hem zorlayıcı hem de olanaklı kriterleri belirlemek,
- Tecrübe edinildiğinde ya da koşullar değiştiğinde, beklentileri tekrar değerlendirmek.

2.5.1.3 Kapasiteler ve Beklentiler Arasında Denge Bulunması

Performans beklentileri, her bir tarafın kapasitesiyle belirgin bir biçimde ilişkilendirilmeli ve dengelenmelidir. Beklenenlerle, yetkiler ve sağlanan kaynaklar arasında orantılı bir dengenin bulunmaması hesap verme sorumluluğu ilişkisini zayıflatacaktır. Sağlanan kaynaklarla kıyaslandığında gerçekleşmesi mümkün olmayan beklentiler inandırıcı olmayacaktır. Öte yandan, gereğinden fazla kaynak kullanılarak elde edilen sonuçların da takdir edilmesi mümkün değildir. Bu yüzden, etkin hesap verme sorumluluğu mekanizması, kaynaklarla beklenen sonuçlar arasında denge kurulmasını gerektirir.¹³⁸

¹³⁵ Kesim, **a.g.m**, s.272.

¹³⁶ Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, **a.g.m**, s.5.

¹³⁷ Baran Özeren, Cem Suat Aral, **Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Amaçları Bakımından Performans Bilgisi**, (Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras21YonHesPer.pdf>, 12 Nisan 2008, s.30

¹³⁸ Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, **a.g.m**, s.5.

2.5.1.4 Raporların Güvenilir Olması

Etkin bir hesap verme sorumluluğu sistemi nelerin başarılımiş olduğunu gösteren bir raporlamayı gerektirir. Raporlama sürecinde, ulaşılan sonuçlar tanımlanmalı; kaynaklarla ilişkilendirilmeli, mutabakata varılmış beklentilerin ışığında makul bir zaman dilimi içinde sunulmalıdır. Raporlama, şartlara bağlı olarak, sürekli veya periyodik olabilir. Bazı durumlarda performans bilgilerinin güvenilirliğini artırmak için dış denetimden de yararlanılabilir.¹³⁹ Dış denetim örgütü mali tabloların ve performans raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırarak elde ettiği sonuçları parlamentoya raporlamalıdır.¹⁴⁰

2.5.1.5 Gözden Geçirme ve Düzeltme Mekanizmalarının Rasyonel Olması

Hesap verebilirlik mekanizmasında sonuçları gözden geçiren taraf veya taraflar, beklentilerin ışığında ve mevcut şartlar altında nelerin başarılımiş olduğunu dikkate almalı ve daha sonra da başarılar kadar başarısızlıkları da tespit etmelidir. Beklentilerin gerçekleştirilemediği durumlarda düzeltici önlemler alınması ve hesap verme sorumluluğu mekanizmasında uygun değişikliklerin yapılması gerekir. İzleme sisteminin bulunmadığı hesap verme sorumluluğu sistemlerinin etkin olması beklenemez.¹⁴¹

2.5.2 Hesap Verme Mekanizmasının Etkinliği Açısından Gerekli Öğeler

2.5.2.1 İşleyen Bir Demokratik Sistem

Hesap verme sorumluluğu müessesesi, parlamenter demokrasiyle yönetilen bir devlette, hizmetin üretilmesi sürecindeki yetki devrini ve kontrol mekanizmasını göstermesi bakımından önem taşımaktadır. Çağdaş demokrasilerde parlamentoların kamu fonlarının ve mallarının iyi

¹³⁹ Kanada Sayıştayı ve Hazine Sekreteryası, **a.g.m.**, s.6.

¹⁴⁰ Baş, **a.g.m.**, s.411

¹⁴¹ Kanada Sayıştayı ve Hazine Sekreteryası, **a.g.m.**, s.6.

yönetildiğine ve kamu kurumlarının yaptıkları harcamalarının değerinin karşılığının alındığına dair halka güvence vermesi olmazsa olmaz koşullardan birisidir. Bu bağlamda, siyasi hesap verebilirlik, parlamenter sistemin temel kuralı ve belirleyici özelliğidir. Bu sorumluluk özellikle bakanların görevlerine yasama organı tarafından son verilebilmesi anlamına gelmektedir. Siyasi hesap verebilirlik demokratik siyasi sistemlerin düzgün işlemesi için temel zorunlu bir bileşen olarak görülmektedir. Dolayısıyla eğer siyasetçiler, eylemleri dolayısıyla hesap verebilir kılınamıyorsa demokrasinin hiçbir anlamı kalmamaktadır. Bu yönüyle hesap verme sorumluluğu ve demokratik sistem arasında karşılıklı bağımlılık ilişkisinin bulunduğundan söz edilebilir. Yani demokratik sistem derinleştikçe hesap verme mekanizmalarının etkinliği artacak, hesap verme mekanizmalarının etkinliği arttıkça demokratik sistem derinleşecektir.

2.5.2.2 Mali Saydamlık

Mali saydamlık, hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli araçlardan biri olarak demokrasinin hakim olduğu ülkelerde sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların iktidardan uzaklaştırılmasına yol açar.¹⁴² Saydamlık, kamusal kaynakların kullanımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirdiği gibi kamu yönetimine duyulan güveni de artıracaktır. Mali saydamlık için;¹⁴³

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Bilgilerin belli standartlar çerçevesinde düzenli olarak yayımlanmak suretiyle kamuya açık ve ulaşılabilir olması,
- Kaynak dağıtımı ve kullanımı sürecinde, bütçelerin hazırlanma, uygulanma ve raporlanma süreçlerinin açık olması,

¹⁴² Emine Kızıldaş, **IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2001, s.9

¹⁴³ Necip Polat, **a.g.m.**, s.67.

- Denetim ve istatistiksel veri yayınlama sisteminin kalitesi ve açıklığı açısından güvencelerin olması gerekmektedir.

2.5.2.3 Uygun Muhasebe Sistemi

Bir tür emanet yönetimi olan kamu harcama yönetiminde muhasebe, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir enstrümandır. Bu çerçevede; hesap verme sorumluluğu sisteminin etkin bir şekilde işlemesi için, muhasebe sistemleri; mali yönetim ve kontrol aracı olarak milli ekonominin planlanması ve yönetimi için kamu kesimine ait gerekli ekonomik bilgileri sağlamalıdır. Diğer taraftan muhasebe sistemi; bir mali yıla ait bütçeleştirilmiş gelir ve giderlerin yıl içi ve yılsonundaki gerçekleştirmeleri ile devletin ve yönetsel birimlerin varlık ve kaynaklarını izlemeli ve belirli dönemler itibarıyla yönetsel birimlerin bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet sonuçlarını ilgililere uygun şekilde rapor etmelidir.¹⁴⁴

2.5.2.4 Etkin Denetim

Denetim ve kontrol, temelde, birinin ya da bir kesimin, başka birine ya da birilerine yetki devrederek yaptırdığı faaliyetlerin, yani devredilen yetkinin, devir kıstasları çerçevesinde kullanılmasının temini amacına hizmet eder. Bu nedenle, başkalarına ait kaynağı ya da yetkiyi kullanmanın var olduğundan beri kontrolün veya denetiminde var olduğu söylenebilir. Denetimin veya kontrolün etkinliği ise, devredilen yetkinin amacına uygun olarak kullanılma derecesi ile ölçülür.¹⁴⁵ Hesap verme sorumluluğu müessesesinin etkin

¹⁴⁴ Erkan Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Sertüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 54, Temmuz-Eylül 2004, s.73.

¹⁴⁵ Kızıldaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, s.381.

işleyebilmesi açısından, denetim gereklidir. Denetim hesap verme sürecine inanılabilirlik ve güvenilirlik kazandırır.¹⁴⁶

Denetim sürecinde taraflar arasında raporlama ve izleme faaliyeti söz konusudur. Etkin hesap verme sorumluluğu mekanizmaları çoğu kez bu iki özellikle ilgili olma eğilimindedir.¹⁴⁷ Etkin bir hesap verme süreci hükümet faaliyetlerinin raporlanmasını gerektirir. Anlaşılabilir ve tarafsız denetim raporları ise hükümetle parlamento arasındaki hesap verme ilişkisine katkılarda bulunur.¹⁴⁸

2.6 Hesap Vermede Kullanılan Mekanizmalar ve Denetim Birimlerinin Rolü

2.6.1 Hesap Vermede Kullanılan Mekanizmalar

2.6.1.1 Faaliyet Raporları

Faaliyet raporları, programların ve faaliyetlerin arzulanan hedeflere ne derece ulaştığı ve bu hedeflere ulaşmak için gerekli olan maliyetlerin neler olduğu konusunda ilgili kişilere ve kurumlara bilgi sağlamaktadır.¹⁴⁹ Raporlama faaliyeti, sonuçlar üzerindeki belirsizlikleri azaltarak, uzun dönemde hesap verme sorumluluğu mekanizmasının tarafları arasındaki güveni artırır.¹⁵⁰

Faaliyet raporları, hesap verebilirliğin sağlanması açısından hayati öneme sahiptir. Bu raporlar, bir kamu kuruluşunun mali bilgileri ile performans bilgilerini gözler önüne sermekte ve kurumun hedeflerine ulaşma konusunda kaydettiği gelişmeleri göstermektedir. Rapor ayrıca, kamu kurumuna tahsis edilen kaynakların yönetimi ile ilgili yararlı bilgiler

¹⁴⁶ TESEV, **Kamu Mali Yönetimi**, (Erişim)

http://www.tesev.org.tr/projeler/proje_kamu_denetim_ozet1.php, 28 mart 2008.

¹⁴⁷ Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, **a.g.m**

¹⁴⁸ Baş, **a.g.m**, s.408

¹⁴⁹ INTOSAI Committee on Accounting Standards, **Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information**, October 2001, s.8.

¹⁵⁰ Training Resources and Data Exchange Performance-Based Management Special Interest Group, **a.g.m**, s.7

sağlamaktadır. Raporlar, bilgiyi kullanacak olanların, raporu hazırlayan kurum hakkında bilinçli yargılarda bulunmasına yardımcı olmak üzere, tüm bilgileri açık, kısa ve öz bir şekilde bir araya getirmelidir.¹⁵¹

Performans yönetimi uygulamaları geliştikçe bir bilgi enflasyonu ortaya çıkmaktadır. Hem hacim hem de içerik olarak yoğunlaşan ve karmaşıklaşan performans bilgileri, faaliyet raporları vasıtasıyla daha anlaşılır hale gelmekte ve hesap verebilirliğin güçlenmesine katkıda bulunmaktadır. Performans bilgileri başta olmak üzere faaliyet raporlarında yer verilecek bilgiler ile ilgili olarak bazı temel ilkeler söz konusudur.¹⁵²

- Her şeyden önce bilgiler açık olmalıdır. Elde edilen sonuçlarla ilgili olarak geri bildirim sağlanmalı, bilgilerin ne amaçla toplandığı ve nerelerde kullanılacağı açıklanmalıdır.
- Rapor hazırlanırken seçici olunmalıdır. Ölçülen her şeyi ilgili herkese raporlamak, raporun kullanıcılarına kendilerini ilgilendirmeyen bilgiler yüklemeye anlamına gelecektir.
- Raporda önemli konulara odaklanılmalıdır. Belirli bir konu gözlem altına alınıyorsa o konuya ilişkin bilgilerin ayrıca gösterilmesi yararlı olacaktır.
- Rapor hazırlanırken öngörülü davranılmalıdır. Sağlanan bilginin sonucunda bir cevap veya eylem gerektiği durumlarda harekete geçmeye hazır olunmalıdır.

Faaliyet raporlarının, gerek nitelik gerekse de kapsam açısından ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği görülmektedir. Ancak tüm ülkelerin vatandaşları ve yasama organları, hükümetlerinin açık ve saydam olarak

¹⁵¹ INTOSAI Committee on Accounting Standards, , **Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information**, s.2

¹⁵² Jack Diamond, **Establishing a Performance Management Framework for Government**, IMF Working Paper, WP/05/50, March 2005, s. 19.

hesap verebilirliklerini göstermelerini istemektedir.¹⁵³ Uygulamada faaliyet raporları, temel olarak beş bölümden oluşmaktadır. Bunlar, misyon ve kurumsal yapı hakkında bilgiler, mali bilgiler, performans bilgileri, yönetim bilgileri ve geleceğe yönelik bilgilerdir. Ayrıca faaliyet raporlarına bağımsız denetim raporu ve hesap özeti de eklenebilmektedir.¹⁵⁴

2.6.1.2 Performans Sözleşmeleri

Performans sözleşmeleri, kamu harcama yönetimi reformlarının bir aracı olarak ortaya çıkmıştır. Söz konusu sözleşmeler, bir taraftan kamu kurumlarının neye ulaşmayı amaçladığı hususunda oldukça önemli bir açıklık sağlarken diğer yandan kurum yöneticilerine hedeflerine ulaşmak için kurum kaynaklarını tahsis etmede daha çok esneklik sağlamaktadır. Böylece performans sözleşmesi, kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak uygun bir hesap verebilirlik düzeyini garanti ederken diğer yandan da kamu kesiminin etkinliği artırma potansiyeli yaratmaktadır.¹⁵⁵

Sonuç odaklı yönetim sistemleri, yöneticilerin performansını, genellikle performans hedeflerini de içeren açık veya örtülü sözleşmelere dayandırma eğilimindedir. Teoride bu tür sözleşmeler, hem cezaları hem de ödülleri içermelidir. Ancak genellikle sözleşmelerde, yapılan tasarruflara kurumca el konulabilmesi, kaynak kullanımında esneklik sağlanması veya üst yönetime ve birim yöneticilerine performansa dayalı ödemeler yapılması gibi ödüllere yer verildiği görülmektedir.¹⁵⁶ Performans sözleşmeleri, kurumun performansını yaptırımlardan çok yönetimi geliştirici faaliyetlerle artırmaya odaklanmaktadır.¹⁵⁷

¹⁵³ INTOSAI Committee on Accounting Standards, , **Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information**, s.6

¹⁵⁴ INTOSAI Committee on Accounting Standards, , **Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information**, s.47.

¹⁵⁵ Murray Petrie, "A Framework for Public Sector Performance Contracting", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 1, No. 3, 2002, s. 117-118.

¹⁵⁶ Allen, Tommasi, **a.g.e**, s.363.

¹⁵⁷ OECD Public Management Service Public Management Committee, **Performance Contracting: Lessons from Performance Contracting Case Studies A Framework For Public**

Uygulamaya baktığımızda performans sözleşmelerinin, farklı şekillerde karşımıza çıktığını görmekteyiz. Performans sözleşmeleri öncelikle “çerçeve anlaşmalar” şeklinde düzenlenmektedir. Çerçeve anlaşmalar, bir bakan ile bir üst yönetici arasında düzenlenen ve bir birim ya da kuruluş için stratejileri ve öncelikleri kapsayan düzenlemelerdir. Anlaşma üst yöneticiye, belirlenmiş stratejik hedeflere ulaşma taahhüdüne karşılık kurumu yönetme konusunda özerklik sağlamaktadır. Bu uygulamanın örneklerine İngiltere ve Norveç'te rastlanmaktadır.¹⁵⁸

Performans sözleşmelerinin bir başka türü “bütçe sözleşmeleri ve kaynak anlaşmaları”dır. Bu tür sözleşmeler, merkezi bütçe ofisi veya Maliye Bakanlığı ile kurumun üst yöneticisi arasında düzenlenmekte ve bütçe düzeylerine odaklanmaktadır.¹⁵⁹ Böylece üst yönetici, önceden üzerinde uzlaşmış performans hedefleri ve performansı izlemeye ilişkin bir metot karşılığında toplam bir bütçe yetkisi ve esneklik (özerklik) kazanmaktadır. Performans hedeflerini belirlerken detaylı bir bütçe sözleşmesi hazırlanması, kurumsal performans anlaşması ile aynı sonuçları doğurabilmektedir.¹⁶⁰

Performans sözleşmeleri, “kurumsal performans anlaşmaları” şeklinde de hazırlanmaktadır. Bunlar, bir bakan ile bir üst yönetici veya bir üst yönetici ile bir birim yöneticisi arasında söz konusu olabilmektedir.¹⁶¹ Kurumsal performans anlaşmalarında, genel stratejik hedefler, program unsurlarına dağıtılmakta ve belirli, genellikle detaylı, operasyonel, süreç ve çıktı odaklı hedefler oluşturulmaktadır. Buna karşılık yönetim, hedeflere ulaşmada operasyonel özerklik elde etmektedir. Bu tip anlaşmaların örneklerine, Danimarka, Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) rastlanmaktadır.¹⁶²

Sector Performance Contracting, PUMA/PAC (99) 2, 1999, (Erişim), [http://www.oilis.oecd.org/olis/1999doc.nsf/LinkTo/NT00000DBE/\\$FILE/11E92831.PDF](http://www.oilis.oecd.org/olis/1999doc.nsf/LinkTo/NT00000DBE/$FILE/11E92831.PDF), 4 nisan 2008, s. 10

¹⁵⁸ OECD Public Management Service Public Management Committee, **a.g.e.**, s. 10

¹⁵⁹ Frederic Boudier, “Public Administration Improvements in OECD Countries”, (Erişim) http://www.adb.org/Documents/Manuals/Serve_and_Preserve/Chapter20.pdf, 11 Nisan 2008, s.714.

¹⁶⁰ OECD Public Management Service Public Management Committee, **a.g.e.**, s. 10

¹⁶¹ Boudier, **a.g.m.**, s. 714

¹⁶² OECD Public Management Service Public Management Committee, **a.g.e.**, s. 10,11.

Performans sözleşmelerine ilişkin bir başka uygulama, “üst yönetim performans anlaşmaları”dır. Bu tür anlaşmalar, bakanlarla üst yöneticiler arasında (genellikle kurumsal performans anlaşmalarının tamamlayıcısı olarak) veya birim yöneticileri ile çeşitli düzeylerde çalışanlar arasında düzenlenebilmektedir. Üst yönetim anlaşmaları, Avustralya, Danimarka, Yeni Zelanda, Norveç ve İngiltere’deki kuruluşlarda uygulanmaktadır.¹⁶³

Performans sözleşmelerinin bir başka türü “fon sağlayanlarla hizmet sunanlar arasındaki anlaşmalardır”. Bu tür anlaşmalar, hizmetler için fon sağlayanlarla hizmeti sunanlar arasında bir rol ayırımı yapmaya odaklanmaktadır. Örneğin Yeni Zelanda’da bakanlar ve üst yöneticiler, belirli çıktıların satın alınması ve arzı ile zamanlama, miktar, maliyet ve kalite gibi daha detay konular üzerinde müzakere etmektedirler. Bu tür anlaşmalara, kurum içerisinde de rastlanabilmektedir.¹⁶⁴

Özellikle federal devletlerde ya da yerel yönetimlerin güçlü olduğu ülkelerde uygulanan bir performans sözleşmesi türü de “hükümetler arası performans sözleşmeleri” veya “ortaklık anlaşmalarıdır”. Bu tür anlaşmalar, programların veya fonların ulusal düzeyden bölgesel düzeye devri ile yakından ilgilidir. Burada, yerel yönetimlere fon sağlanarak karşılığında belirli düzeyde ve kalitede hizmet elde etmek amaçlanmaktadır. Bu tür sözleşmeler, eğitim, sağlık ve işgücü piyasasına ilişkin hizmetler gibi, ulusal hükümetin hesap verme sorumluluğunun devam ettiği ancak yerel düzeyde daha etkili bir şekilde sunulacağına inanılan hizmetler için yaygın olarak kullanılmaktadır. Buna benzer düzenlemelerin çoğu, mali kaynakların performansla ilgisi kurulmaksızın dağıtılması eğilimini taşımaktadır. Hükümetler arası ortaklık anlaşmalarına Kanada, Fransa, Almanya, Norveç, İspanya, İsveç ve İsviçre’de sıklıkla rastlanmaktadır.¹⁶⁵

Performans sözleşmelerinin zayıf bir yönü bunların sonuçlara değil çıktılara odaklı olarak hazırlanmasıdır. Örneğin yetkililer, aşılama programı

¹⁶³ Boudier, **a.g.m.**, s. 714

¹⁶⁴ OECD Public Management Service Public Management Committee, **a.g.e.**, s. 11

¹⁶⁵ Boudier, **a.g.m.**, s. 714

ile ilgili olarak sorumlu tutulabilmektedir. Ancak onları bir bütün olarak sağlık sistemini geliştirilmesi gibi bir sonuç kriterinden sorumlu tutmak mümkün olmamaktadır.¹⁶⁶ Dolayısıyla etkili bir hesap verme sistemi kurmak için birden fazla mekanizmanın bir arada kullanılması yararlı olacaktır.

2.6.2 Hesap Verme Sorumluluğu Mekanizmasında Denetim Birimlerinin Rolü

2.6.2.1 İç Denetimin Üst Yöneticiyi Destekleyici Rolü

Uluslararası İç Denetim Enstitüsüne göre, iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için yapılan, bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. İç denetim faaliyeti, kamu idaresinin hedeflerini gerçekleştirmesinde, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendiren ve bu süreçlerin etkinliğini artıran sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sunarak kamu idaresine yardım etmektedir.¹⁶⁷ İç denetim, idarenin (yürütmenin) kendisine emanet edilen kaynakların yönetimini, yine kendisine bağlı denetçiler vasıtasıyla denetlemesidir. İç denetim:¹⁶⁸

- İdarenin faaliyetlerini yıl boyunca izler, üst yönetime değerlendirmeler yapar ve tavsiyelerde bulunur. Yönetimin de gerekli önlemleri alması için imkan sağlar,
- İdarenin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında ilk elden bilgiler elde eder ve belirlenmiş amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi konusunda değerlendirmelerde bulunur,
- İdarenin kalite güvencesine katkıda bulunur; faaliyetler yürütülürken belirlenmiş politikalara, esas ve usullere, ilke ve standartlara uyulup uyulmadığı konusunda güvence sağlar.

¹⁶⁶ Allen, Tommasi, **a.g.e.**, s.363,364

¹⁶⁷ Alan Pratley, “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”, çev. M.Sait Arcagök, Bahadır Yörük, **Maliye Dergisi**, Sayı 145, Ocak-Nisan, 2004, (Erişim) <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/msaitarcagok.pdf>, 30 Haziran 2008, s.6.

¹⁶⁸ European Commission, **Compendium of Public Internal Financial Control: Internal Audit Legislation in the New Member States and Applicant Countries**, Brussels, 2004. s.12’den Kesik, “5018 Sayılı KMYKK Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, s.101,102.

İç denetimin kendisi bir amaç olmayıp bir yönetim aracıdır. Bu anlamda, kurumsal düzeydeki iç denetim faaliyeti esas itibariyle o idarenin üst yöneticilerine güvence vermektedir. Ayrıca, iç denetim, kamu denetiminin tabiatı gereği idarenin yönetim mercileri yanında halka, kamuoyuna, parlamento veya yerel meclislere, dış denetim organlarına ve diğer ilgililere de dolaylı olarak bir güvence verir. Bundan başka, iç denetimin ikinci fonksiyonu genelde idareyi oluşturan birimlere özelde ise üst yöneticiye danışmanlık hizmeti verilmesidir. İç denetim güvence ve danışmanlık fonksiyonlarıyla katma değer oluşturmak suretiyle idarenin faaliyetlerini geliştirir.

2.6.2.2 Sayıştayların Parlamento Güvence Sağlama Rolü

Demokratik rejimlerde yürütme, kamu kaynaklarının kullanımıyla ilgili olarak yasamaya karşı hesap vermek durumundadır. Bu karşılıklı ilişkide sayıştayın rolü, yürütmenin performansını inceleyip değerlendirmek durumunda olan yasama organına yardımcı olmaktır. Dış denetim kurumu olarak sayıştay, kamu faaliyetlerinin bağımsız denetimini yaparak kamuda hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde yardımcı olmaktadır. Sayıştaylar hem parlamentonun hem de hükümetin kamu kurumlarının performansı hakkında objektif bilgi ihtiyacını karşılayacak olan bağımsız yüksek denetim kurumlarıdır.¹⁶⁹

Hesap verme sorumluluğu sistemi, kamu kesimi kuruluşlarının kendi faaliyet raporlarını hazırlamaları ve yüksek denetim kurumunun bu raporların kullanıcılarına raporlar hakkında bağımsız ve tarafsız bir görüş açıklamasıyla, güvence vermesiyle güçlenmektedir.¹⁷⁰

Sayıştay, yürütme tarafından raporlanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmakta ve bir anlamda parlamento güvence sağlamaktadır. Sayıştayın denetim alanının genişliği oranında, parlamento

¹⁶⁹ Baş, **a.g.m.**, s.410.

¹⁷⁰ Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, **Kamu Sektöründe Hesap Verme Sorumluluğu Düzenlemelerine Genel Bakış**, çev. Baran Özeren, (Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/15hesapvermesor.pdf>, 21 Mart 2008.

kamu kurumları tarafından sunulan bilgiler hakkında verilen güvencenin de alanı genişlemiş olacaktır. Güvence verilen alanın genişlemesiyle hesap verme sorumluluğu etkin bir şekilde yerine getirildiği gibi bütün kamu yönetimine açıklık ve şeffaflığın egemen olması sağlanacaktır.¹⁷¹

2.6.2.3 Parlamento Komisyonlarının Yürütmenin Faaliyet Sonuçlarını Değerlendirme Rolü

Çağdaş demokrasilerde parlamentoların kamu kaynaklarının iyi yönetildiğine dair halka güvence sağlamanın en etkili araçları, parlamento adına yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilen bağımsız ve tarafsız denetimler ile bu denetim bulgularının görüşüldüğü parlamento komisyonlarının faaliyetleridir. Parlamento komisyonları kamu gücünü kullananların bu güce dayalı faaliyetlerinden dolayı sorumlu tutulmalarına çok uygun zeminlerdir. Söz konusu komisyonlar, hesap verme sorumluluğunun etkin biçimde yerleştirilmesi açısından farklı uzmanlık alanlarına sahip olmaları dolayısıyla zengin seçenekler sunmaktadır. Bu bağlamdaki hesap verme sorumluluğu ilişkisi, yüksek denetim kurumunun ilgili kurumda inceleme yaparak rapor hazırlaması, bu raporun parlamentoda yetkili parlamento komisyonu tarafından müzakeresi, parlamentonun yürütmeye tavsiyelerde bulunması ve yürütmenin cevap vermesi şeklindeki adımlardan oluşur.¹⁷²

Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi ve kamu harcamalarında şeffaflığın sağlanması açısından yüksek denetim kurumlarınca üretilen denetim raporlarının incelenmesi amacıyla parlamento içinde özel parlamento komisyonlarının oluşturulması yaygın bir uygulamadır. Söz konusu komisyonlar, hükümet politikalarına ve bu politikaların yerindeliğinin belirlenmesine karışmaz. Ancak bu politikaların ve programların sağlam bir mali yönetim çerçevesinde, etkili, verimli ve ekonomik tarzda

¹⁷¹ Baş, **a.g.m**, s.412.

¹⁷² Safiye Kaya, "Hesap Verme Sorumluluğu, Parlamento ve Sayıştay", **Kamu Mali Yönetimi Reformu Arenası**, 2-3 Nisan 2003, Ankara, (Erişim) http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/39ikmyra_sk.pdf, 5 Nisan 2008, s.2.

uygulanmalarını sağlamak amacıyla politikanın nasıl yürütüldüğü ile ilgilendir. Anglo-Sakson ülkelerinin çoğunda bu görev Kamu Hesapları Komisyonuna aittir. Örneğin İngiltere’de Avam Kamarası bünyesinde oluşturulan bir Kamu Hesapları Komisyonu mevcuttur. Türünün tipik örneği olması dolayısıyla incelenen söz konusu Komisyonun özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir;¹⁷³

- Geleneksel olarak komisyonun araştırmalarının temel amacı; harcamaların hesabının verildiği kanaatine ulaşmaktır,
- Komisyon üyeleri bütün partilerden seçilen en çok 15 kişiden oluşmakta ve geleneksel olarak komisyon başkanı muhalefetten seçilmektedir,
- Komisyon kişileri çağırma, belge ve kayıtları getirtme ve parlamento dışında incelemelerde bulunma yetkisine sahiptir,
- Komisyon yürütmeye tavsiyelerde bulunur ve kabul edilen tavsiyelerle ilgili gelişmeleri izleyebilir,
- Komisyon toplantılarına ilgili kurumun üst muhasebe görevlisi katılır, ayrıca Sayıştay Başkanı ve hazine görevlileri de toplantılarda hazır bulunabilir,
- Komisyon görüşmeler sonunda hazırlanan raporları parlamentoya gönderir. Bakanlıklar kendilerini ilgilendiren raporları inceler ve cevaplarını Avam Kamarasına Hazine aracılığıyla sunar.

¹⁷³ Kaya, a.g.m, s.2.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE VE BAZI YABANCI ÜLKE KAMU HARCAMA YÖNETİMLERİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ

1. BAZI YABANCI ÜLKE KAMU HARCAMA YÖNETİMLERİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ

Hesap verme sorumluluğu sistemi, birçok bütçe yeniliğinde olduğu gibi öncelikle gelişmiş ülkelerde uygulanmaya başlanmıştır. Gelişmiş ülkelerin, özellikle kaynak kullanımında etkinliği sağlama aracı olarak kullanmaya başladıkları sistem; genelde uzun bir deneyim sürecinin ardından, belirli bir başarı düzeyine ulaşabilmiştir.

Hesap verme sorumluluğu sistemini kapsamlı bir şekilde uygulayan bazı ülkelerde yaşanan deneyimlerin ele alınması, bu sistemi uygulamayı düşünen ya da henüz uygulamanın başında olan ülkeler (Türkiye gibi) için anlamlı dersler verebilir. Bu nedenle çalışmamızda, hesap verme sorumluluğu sistemi konusunda iyi uygulama örneklerine sahip gelişmiş ülkelerden Yeni Zelanda, İngiltere, İrlanda, Kanada ve İsveç incelemeye tabi tutulacaktır.

1.1 Yeni Zelanda'da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi

Yeni Zelanda yakın dönem içerisinde gerçekleştirilen en kapsamlı ve köklü reform çalışmalarından birisini gerçekleştirmiştir. Reform süreci ikiye ayrılabilir. Birincisi, 1984 yılında başlayıp 1994 yılında sona eren köklü ve hızlı değişiklikler dönemidir. İzleyen ikinci dönemde ise reformlar yavaşlatılmış ve değişimin yerleşmesi amaçlanmıştır. Yapılan reformların temel karakteristiklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:¹⁷⁴

- Devletin yeniden yapılandırılması,
- Bütçe politikaları çerçevesinde üst yöneticilere özerklik verilmesi,

¹⁷⁴ Naomi Caiden, "The Management of Public Budgeting", (Erişim) <http://classwebs.spea.indiana.edu/bakerr/v575/Chapter%2010.doc>, 30 Haziran 2008, s.145.

- Departmanların özel sektör kuralları çerçevesinde yönetimi,
- Çıktılara göre bütçeleme,
- Hesap verme sorumluluğunun ve raporlamanın geliştirilmesi.

Yeni Zelanda'daki reformların büyük ölçüde öznel koşulların sonucu olduğunu unutmamak gerekir. Bilindiği üzere Yeni Zelanda yaklaşık 3.5 milyon nüfusa sahip bir ada ülkesidir. Eski bir İngiliz sömürgesi olması nedeniyle İngiltere'deki sisteme benzer bir siyasi yapısı vardır.¹⁷⁵

Yeni Zelanda kamu mali yönetim sisteminin temel amaçları; hükümetin stratejilerinin eyleme dönüştürmesine yardımcı olmak, etkili, verimli ve vatandaşların ihtiyaçlarına yanıt veren bir mali kamu yönetimi oluşturmak ve bilgiye dayalı karar verme ve hesap verebilirlik uygulamalarını geliştirmek şeklinde sıralanabilir.¹⁷⁶ Kamu sektörünün mali performansını izleyen ve koordine eden başlıca merkezi birimler, Başbakanlık ve Kabine Dairesi, Kamu Hizmetleri Komisyonu ve Hazine'dir.

Başbakanlık ve Kabine Dairesi; Başbakana politika belirleme ve yönetim konularında tavsiyelerde bulunur, Kabineye yönetsel destek sağlar ve bakanlıklar arası koordinasyona katkıda bulunur. Kamu Hizmetleri Komisyonu; kamu sektörünün örgütsel yapısı ve insan kaynakları yönetimi konularında hükümete görüş bildiren ana kuruluştur. Bu kuruluşun temel işlevleri; performans yönetimi ve örgütsel yapılarla ilgili görüş bildirmek, bakanlıkların en üst yöneticilerinin atanmasında tavsiyelerde bulunmak ve en üst yöneticilerin performanslarını değerlendirmektir. Hazine ise; hükümete ekonomik ve mali konularda görüş bildiren temel organdır. Bu organın işlevleri, kamu borcunu yönetmek, vergi politikasının oluşmasını sağlamak ve mali kaynakları etkileyen önemli politika kararlarının değerlendirilmesine katılmaktır. Hazine, yıllık bütçenin içeriğine, bütçe belgelerinin

¹⁷⁵ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.57,58.

¹⁷⁶ Mehmet Cangir, "Yeni Zelanda Yönetim Sistemi", (Erişim) http://www.arem.gov.tr/proje/yonetim/Dunyada_Kamu_yon/YZelenda.pdf, 12 Haziran 2008, s.430.

hazırlanmasına ve hükümetin mali beyanlarına katkıda bulunur. Hükümetin mali beyanları, kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığını gösteren raporlardır.¹⁷⁷

1985 yılında yapılan Parlamento reformu ile oluşturulan Finansman ve Harcama Komisyonu (The Finance and Expenditure Committee) hükümetin mali hesap raporlarını ve projeksiyonlarını incelemekte, meclis adına hükümetin performansını değerlendirmektedir. Parlamento altında çalışan Denetim Ofisi de (The Audit Office), yapılan kamu harcamalarının belli bir yetki dahilinde yapılıp yapılmadığı ve işlemlerin muhasebe standartlarına göre tutulup tutulmadığı konusunda Parlamenteoya bilgi sağlamaya yönelik bir denetim yapmaktadır. Denetim Ofisi ayrıca kurumların faaliyetlerinin Parlamentonun yetki ve niyetlerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediği konusunda Parlamenteoya rapor vermekle de yükümlüdür.¹⁷⁸ Yeni Zelanda'da kamu harcama yönetimi bağlamında yaşanan reformun temel amaç ve ilkeleri dört ana Kanunda yer almaktadır.

Kamu Girişimleri Kanunu (State Owned Enterprises Act): 1986 yılında yayımlanan bu kanun, kamu tarafından yürütülmekte olan iktisadi ve ticari faaliyetlerin şirketleştirilmesine olanak tanımıştır. Ancak şirketleştirmenin nasıl yapılacağı da önemli bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. Hükümet her bir birimin şirketleştirilmesi için parlamentodan ayrı bir kanun çıkarmanın hem çok zor olacağını hem de her bir aşamada tartışmaların yeniden alevlenerek reforma engel olacağını düşünmüş ve her bir kanunu ayrı ayrı değiştirmek yerine çerçeve bir kanun olan Kamu Girişimleri Kanununun parlamentodan geçmesini sağlamıştır. Kanun ile hükümete kamu girişimlerinin şirketleştirilmesi için genel bir yetki verilmiştir.

Devlet Sektörü Kanunu (State Sector Act) : 1988 yılında yayımlanan bu kanun ile daha etkin ve etkili bir kamu yönetimi için yönetsel birimlerin daha bağımsız hareket edebilmelerine imkan tanınması, buna karşın da sorumluluk alanlarının daha açık olarak belirlenmesi amaçlanmıştır. Hesap verme sorumluluğu bağlamında en önemli düzenlemelerin Devlet Sektörü

¹⁷⁷ Cangir, **a.g.m.**, s.431.

¹⁷⁸ Hakkı Hakan Yılmaz, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği**, Ankara, DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Yayını, 1999, s.9,10.

Kanunu sayesinde hayata geçirildiği söylenebilir. Hesap verme sorumluluğu açısından bu kanun ile getirilen temel değişiklikler şunlardır:¹⁷⁹

- Kurumların en üst düzeydeki yöneticileri bir kontrat altında belli bir dönem için Kamu Hizmetleri Komisyonu tarafından atanmıştır. (Bu kontrat dışında, her bir departmanın en yüksek memuru ile bakan ayrıca yıllık bazda (bütçenin uygulanmasında) bir performans sözleşmesi de imzalamaktadır)
- Kurumların en üst düzey yöneticileri, birimlerinin verimli ve etkin bir şekilde çalışmasını sağlamaktan yasal olarak sorumlu kılınmıştır.
- Kamu Hizmetleri Komisyonu her bir kurum faaliyetinin etkinlik ve verimlilik kontrolünü yapabilmekte, gerekirse Kabine'nin de onayı almak suretiyle en yüksek memurun görevine son verebilmektedir.
- Bu kanunla verilmiş olan bazı ayrıcalıklar hariç kurumların en yüksek memurları (chief executives), özel sektördeki bir işverenin çalışan üzerinde sahip olduğu her türlü hak ve güce sahip bir yetkiyle donatılmışlardır. Kendi sorumluluk alanı ile ilgili olarak çalışanlar üzerinde her türlü hakka sahip olan en yüksek memurun kararlarına karşı en son aşamada tıpkı özel sektörde olduğu gibi İş Mahkemesine gidilebilmektedir.

Devlet Sektörü Kanunu ile yapılan en önemli şey, kurumların en yüksek memurları ile siyasi sorumluluğa sahip olan bakanlar arasında yetki ve sorumlulukların iyi tanımlandığı bir hesap verme mekanizmasının kurulmasıdır. Kanunla insan kaynaklarının kullanımı ve girdilerin seçimi ve satın alınması konusunda yetki ve sorumluluklar büyük ölçüde üst düzey yöneticilere devredilmiş, sözleşme uygulaması yaygınlık kazanmış ve

¹⁷⁹ Hakkı Hakan Yılmaz, a.g.e, s.15,16.

harcama yönetiminde girdilerden çok sonuçlara odaklanan bir sistem kurulmuştur.¹⁸⁰

Kamu Maliyesi Kanunu (Public Finance Act) : 1989 yılında çıkarılan bu kanunun hesap verme sorumluluğu ile ilgili getirdiği yenilikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir.¹⁸¹

- Performans ve onu oluşturan unsurların net bir şekilde tanımlaması yapılmıştır. Sistemdeki değişikliklerle girdi esasına dayanan mali yönetim, çıktı ve sonuçlar üzerine kurulu bir yapıya dönüştürülmüştür. Yapılan düzenlemeyle sonuç, hükümetin uygulamış olduğu politikaların toplum üzerindeki genel etkisi, çıktı ise bu genel etkiyi/sonucu yaratmak için departmanlar tarafından üretilen mal ve hizmetler olarak tanımlanmıştır. Belirlenmiş olan çıktının miktarı ve kalitesinden en yüksek memurlar sorumludur. Çıktı/sonuç sistemi, bakanlarla en yüksek memurlar arasındaki sorumluluğu ortaya koyan bir yapıya geçilmesinde, önemli bir araç olmuştur.
- Performans sözleşmelerinin (bakan ve en yüksek memur arasındaki) hazırlanması, içeriği ve uygulanması ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.
- Departmanların mali yönetim ve kontrolü hazinenin merkezi kontrolünden, kurumların kendisine devredilmiştir. Hazine kurumlardan yine her türlü enformasyonu almakta ve kuruluşlara özellikle mali yönetim, muhasebe ve yatırım politikaları konusunda gerekli eğitimi vermekte ve yine bu alanlarla ilgili uygulama kriterlerini göstermektedir.
- Üretilen mal ve hizmetleri tanımlamakta kullanılan çıktılar ilgili yıl için hazırlanan tahminlerde ve birimin yıllık raporunda gösterilmektedir.

¹⁸⁰ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.63.

¹⁸¹ Hakkı Hakan Yılmaz, **a.g.e.**, s.17.

Yapılan düzenlemelerle, kamu kesimi yöneticilerinin özel sektör yöneticileri kadar hareket serbestisine sahip olması fakat aynı zamanda performanslarından kesin bir biçimde sorumlu tutulmaları öngörülmüştür.¹⁸²

Mali Sorumluluk Kanunu (Fiscal Responsibility Act): 1994 yılında yayınlanan bu kanun ile sorumluluğa dayalı bir mali yönetimin ilkeleri ortaya konulmuştur. Bu yasa Maliye Bakanının, mali yönetim ile ilgili Parlamente rapor verme yükümlülüklerini düzenlemektedir. Kanun; hükümetin amaçları konusunda şeffaf olmasını, bu amaçlarda değişiklik yaptığı zaman bunu açıklamasını, mali bilgilerin kapsamlı bir biçimde verilmesini, hükümetin mali yönetime ilişkin niyetlerini açıkça beyan etmesini, kamu kaynaklarının kullanılmasında sorumluluk zincirlerinin oluşturulmasını ve kamu kuruluşlarının mali kaynakları verimli ve etkili kullanabilmelerini temin etmek için gerekli mali araçların oluşturulmasını öngörmektedir.¹⁸³

Yeni Zelanda'da sözleşme uygulamalarında bakanlar ve üst yöneticilerin rolleri etkili bir biçimde tanımlanmıştır. Hizmet alıcısı olarak bakanlar hizmetleri kendi kamu kurumlarından ya da özel sektörden alma konusunda serbest bırakılmıştır. Bütçe metinleri elde edilmesi öngörülen bütçesel sonuçları içermekle birlikte, bu sonuçların nasıl elde edileceğine ilişkin kaynak tahsisine ilgili düzenlemelere yer vermemektedir.¹⁸⁴ Yeni Zelanda modelinde bakanların rolleri, politika belirleme, kaynak temin etme, performansı izleme ve hesap verme sorumluluğunu tesis etmekle sınırlıdır. Modelin tasarımına göre, bakanlar parlamento, üst yöneticiler bakana karşı hesap vermekle yükümlüdür. Bu sistemde, bakan politika planlamadan üst yöneticiler ise bu politikaların uygulanmasından sorumludur. Bakanlar sonuçlardan, üst yöneticiler çıktılardan sorumludur. Üst yöneticiler bakanlarla yıllık performans sözleşmeleri üzerinde müzakere etmekte ve sözleşmeler üst yöneticilerin performansı ile ilgili beklentileri netleştirmektedir. Üst yöneticiler her bir performans göstergesiyle ilgili sonuçlardan şahsi olarak

¹⁸² Caiden, **a.g.m**, 145.

¹⁸³ Cangir, **a.g.m**, s.431.

¹⁸⁴ OECD, **Modern Budgeting**, s.78

sorumlu tutulmayı kabul etmekte ve sözleşmede belirtilen sonuçları üretmeyi taahhüt etmektedirler.¹⁸⁵

Stratejik planlamanın uygulandığı Yeni Zelanda'da öncelikle kamu sektörünün stratejik sonuç alanları belirlenmekte ve bu çerçevede bakanların ve üst yöneticilerin kendi faaliyet alanlarıyla ilgili ana sonuç alanları tanımlanmaktadır. Ana sonuç alanları; temel bütçesel dokümanlar olup, bakanlığın ve ilgili birimlerin hedeflerine ulaşmak için tanımladıkları kilit noktaları göstermekte ve birimsel bir yapı taşımaktadır. Ana sonuç alanları üst yönetici ile bakan arasında imzalanan performans sözleşmelerine de yansımaktadır.¹⁸⁶ Yeni Zelanda, yetki devri ve esneklikle birlikte hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek için kamu harcama yönetimini yeniden yapılandırmada en önde gelen iyi uygulama örneği olarak gösterilebilir.¹⁸⁷

1.2 İngiltere'de Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi

İngiltere'de hesap verme sorumluluğu ve yönetsel esneklikle ilgili çalışmaların özellikle 1979 yılı seçimlerini kazanan daha sonra da 1983 ve 1987 yıllarında tekrar seçilen Thatcher döneminde hızlandığı ifade edilebilir. Thatcher'in muhafazakar partisi, iktidara gelmesinden hemen sonra hazırladığı Merkezi Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi Raporunda, kamu örgütlenmesinin yeniden yapılandırılmasına yönelik bazı köklü değişiklik önerileri getirmiştir.¹⁸⁸ Thatcher'in politikaları İngiltere'nin ekonomik gerilemesine, yüksek vergilere ve özellikle kontrolden çıkmış gibi görünen kamu harcamalarına bir tepkidir.¹⁸⁹

Reform çalışmalarının çatısını oluşturan Sonraki Adımlar girişimi Thatcher hükümetinin hazırladığı ve uyguladığı bir girişimdir. Girişim adını 1988 yılında, kamu yönetiminin geliştirilmesi sürecinde kaydedilen ilerlemeyi değerlendirmek üzere Verimlilik Birimi (Efficiency Unit) tarafından hazırlanan

¹⁸⁵ OECD, **Modern Budgeting**, s.86, 88.

¹⁸⁶ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.28.

¹⁸⁷ Schick, , **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, s.119.

¹⁸⁸ Sibel Özen, **Birleşik Krallık'ta Kamu Yönetimi Reformları**, British Council Türkiye, Kasım 2008, Ankara, s.28

¹⁸⁹ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.36.

“Devlet Yönetiminin Geliştirilmesi: Sonraki Adımlar” (Improving Management in Government: the Next Steps) raporundan almaktadır.¹⁹⁰

Söz konusu Raporda geliştirilen yeni yaklaşımın en temel özelliği, politika geliştirme dışında kalan yürütme görevlerinin ayrı ve küçük birimler eliyle görülmesidir. Bu ayrı birimlere Executive Agencies adı verilmektedir. Raporda hizmet sunumunda etkililiğin artırılması için yapısal değişikliğin yetmeyeceği, gerçek bir gelişmenin ilgililerin sonuçlardan kişisel olarak sorumlu olmasıyla sağlanabileceği üzerinde de durulmuştur. Bu çerçevede sahiplenme ve kişiselleştirme duygusu yaratmanın önemine değinilmiştir. Bu amaçla Executive Agency’lerin yönetiminden tek bir yönetici (Chief Executive) yetkili ve sorumlu tutulmuştur. Tepe yönetici bakana karşı direkt ve sınırsız sorumludur. Bakan gerekli kaynakları ve yıllık performans hedeflerini belirlemekte ve yönetsel sorumluluğu yöneticiye bırakmaktadır. Yönetici bu mevcut kaynaklarla en iyi sonucu almak birimin nasıl yöneteceği konusunda özgür bırakılmaktadır. Yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkan gelişmeler aşağıdaki şekilde özetlenebilir:¹⁹¹

- Amaç, hedef ve sorumluluklar net olarak belirlenmekte ve bunların genel çerçevesi yayımlanarak kamuoyuna ilan edilmektedir.
- Bakanlar tarafından hizmet kalitesi, mali hedefler ve etkinlik hedeflerini içeren ana performans kriterleri belirlenmekte ve parlamentoya duyurulmaktadır.
- Ulaşılan sonuçlar yıllık performans raporları yoluyla duyurulmaktadır. Raporların bu şekilde yayımlanması yoluyla saydamlık amacı da sağlanmaktadır.
- Özellikle üst düzey yönetimde geleneksel kariyer ilkesi yerine belli sürelerle sınırlanmış sözleşmeler yoluyla istihdam geçerlidir. Parasal teşviklere geniş bir yer verilmiştir. Yöneticiler çalışmaların sonucundan tam

¹⁹⁰ Sibel Özen, **a.g.e.**, s.28

¹⁹¹ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.37,38.

anlamıyla sorumlu tutulurken yönetme özgürlüğüne kavuşturulmuşlardır.

- Politika belirleme fonksiyonları ile hizmet sunma fonksiyonları birbirinden ayrılmıştır.
- Maliyet bilinci yerleştirilmiş ve maliyet azaltma üzerinde odaklanılmıştır.
- Süreçten çok sonuçlara önem verilmektedir.

Raporda on yıl içinde tüm kamu kurumlarının %75'inin Sonraki Adımlar Kuruluşları olarak yeniden yapılandırılması öngörülmüştür. 1997 yılına gelindiğinde 360.000 çalışanıyla 136 kurum, Sonraki Adımlar Girişimi çerçevesinde yeniden yapılandırılmıştır. İlk on yıl için hedeflenen orana dokuzuncu yılda %76 ile ulaşılmıştır. Kuruluşlar büyüklük ve faaliyet alanlarına göre çok çeşitlilik göstermekle beraber, tamamı kamu sektörünün hizmet arzı kolunu oluşturmakta ve her birinin açıkça belirlenmiş amaçları, hedef ve sorumlulukları ile temel performans göstergeleri bulunmaktadır. Bu idareler kamu yönetiminin iklimini değiştirmiş, hizmetlerin ihtiyaçlara cevap veren bir şekilde yeniden yapılandırılmasını sağlamıştır. Kamu yönetiminde, köklü değişimlerin kilit noktası olan Sonraki Adımlar Girişimi, 1990'lı yılların sonlarında ağırlık kazanan performans yönetimi, stratejik yönetim ve diğer reform girişimleri için uygun bir zemin oluşturmuştur.¹⁹²

İngiltere'de 1997 seçimlerinde İşçi Partisinin iktidara gelmesi politik alanda bir değişim yaratmıştır. Yeni hükümet, bütçe sürecini de kapsayan çeşitli kamu reformlarını başlatmıştır. 1997 yılında gerçekleşen hükümet değişikliği, reformların hızlandırılmasında etken olmuştur. Bu dönemin temel tercihleri hizmet arzının iyileştirilmesi, hükümet tarafından somut ve ölçülebilir hedefler konulması ve bunların gerçekleşmesinin gözetilmesi, diğer bir ifadeyle performans ve sonuçlara odaklanması ve kamu kesiminin daha stratejik bir bakış açısı kazanması olmuştur.¹⁹³

İngiltere de ayrıntılı "Harcama Gözden Geçirmeleri" çerçevesinde hazine ile bakanlıklar arasında yapılan "Kamu Hizmet Sözleşmeleri"

¹⁹² Sibel Özen, a.g.e, s.30.

¹⁹³ Sibel Özen, a.g.e, s.65.

aracılığıyla performansın ölçülmesi doğrultusunda önemli adımlar atılmıştır.¹⁹⁴ 1998 yılında, kaynak tahsis edilen her harcama kapsamlı olarak gözden geçirilerek incelenmiştir. Bununla kamu idarelerinde ilk kez harcama programlarına tahsis edilen kaynakların karşılığında alınan hizmet kalitesindeki gelişmeler konusunda çıkarsamalar yapılarak, alınan kararlar 1998 yılında her kamu idaresi için oluşturulan Kamu Hizmet Sözleşmelerinde yayınlanmıştır.¹⁹⁵

Kamu Hizmet Sözleşmeleri, bakanlıklarla Hazine'nin mutabık kaldığı ulusal hedefleri ve bu hedeflerin gerçekleştirilmesinden sorumlu kamu kurumlarını gösteren belgelerdir. Sözleşmeler hükümet öncelikleri doğrultusunda oluşturulan ölçülebilir hedefleri kapsamaktadır. Bu sözleşmeler kamu kesiminde performansın yönetilmesinde önemli bir role sahip olan kamu idarelerine ait sonuç hedeflerini içermektedir. Her bir kamu idaresi için hazırlanan bu sözleşmede en üst düzeyde bir amaç, amacın altında üst düzey hedefler bulunmaktadır. Bu hedeflerin altında ise kamu idarelerinin üst düzey hedeflerini performansın ve gelişmelerin ölçülebileceği özellikli kavramlara dönüştüren Kamu Hizmetleri Sözleşmesi hedefleri yer almaktadır. Bu sözleşmelerde ayrıca hizmet sunumundan sorumlu bakanın hesap verebilirliğine ilişkin detaylar da yazılmaktadır.¹⁹⁶

Kamu Hizmet Sözleşmeleri hükümetin parlamento ve halka hesap vermesi bakımından köklü bir değişikliği temsil etmektedir. Sözleşmeler kamu hizmetlerinden etkilenenlere karşı sorumlu bakanların taahhütlerini içermektedir. Uygulama sonuçlarının değerlendirilmesinde; bakanlıklar için kanuni bir yaptırım söz konusu olmamakla birlikte, bazen başarılı kurumlara ilave bütçe sağlanması veya hizmet yürüten birimlerin etkinsizliğinin tespit edilmesi durumunda bu birimlerin kapatılması söz konusu olabilmektedir.¹⁹⁷

2000 yılında yapılan yeni bir gözden geçirmeyle Kamu Hizmet Sözleşmelerine yardımcı bir araç olarak Hizmet Sunum Sözleşmeleri

¹⁹⁴ OECD, **Performance Budgeting in OECD Countries**, Paris, 2007, s.25.

¹⁹⁵ Esin Nangır, "OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları", Ed., Coşkun Can Aktan, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007, s.303.

¹⁹⁶ Nangır, **a.g.m.**,s.305.

¹⁹⁷ Sibel Özen, **a.g.e.**, s.65.

getirilmiştir. İngiliz performans esaslı bütçeleme modelinin temel unsurları “kamu hizmetleri sözleşmesi” ve “hizmet sunum sözleşmesi”dir. Kamu Hizmet Sözleşmeleri stratejik öncelikleri belirlerken, Hizmet Sunum Sözleşmesi, kamu kuruluşları ile Hazine arasında kuruluşun sorumlu olduğu ulusal amaç ve hedeflerin nasıl hayata geçirileceğini gösteren bir çerçeveyi ifade etmektedir.

Kamu Hizmet Sözleşmeleri 1998 yılından 2007 yılına kadar önemli değişikliklere uğramıştır. En önemli değişiklik Kamu Hizmet Sözleşmelerindeki hedef sayısının giderek azalmasıdır. 1998 yılında 600 ulusal hedef belirlenmişken bu sayı 2000 yılında 160’a, 2002 yılında 130’a 2004 yılında 110’a ve 2007 yılında 30’a indirilmiştir. Ulusal hedeflerde görülen bu azalışın üç temel sebebi vardır. Bunlardan birincisi 1998 yılında çok sayıda konu öncelik olarak kabul edilirken bu yaklaşımın odaklanmaya engel olması nedeniyle zamanla değişmesi ve gerçek anlamda öncelik niteliği taşıyan hususlara yer verilmesidir. İkinci husus, 1998 yılında belirlenen Kamu Hizmet Sözleşmelerinde daha çok girdi odaklı nitelik taşıyan hedeflerin giderek sonuç odaklı hedefler haline getirilmiş olmasıdır. Üçüncü sebep de kamu kurumlarının sorumlu oldukları ulusal hedeflerin birleştirilerek birkaç kurumu ilgilendiren genel bir ifade olarak belirlenmesidir. Bu yaklaşım aynı zamanda kamu kurumlarının ortak hedeflere ulaşabilmeleri için birlikte çalışma kültürünün geliştirilmesi açısından da etkili olmuştur.¹⁹⁸

1997-2008 dönemi reformları açısından dikkati çeken nokta, hükümetin önceliklerinin, diğer bir deyişle reformların yöneliminin değişmesidir. Önceki hükümetlerin rekabetçi piyasa ve işletmecilik yaklaşımının yerini, kamu hizmeti, kamu görevlileri, koordinasyon ve yerleşme gibi kavramlara yönelik vurgu almıştır. Son on yıldaki reformların temel amacı kamu hizmetlerinde üstün kalite sağlamak ve hizmet arzını yararlanıcılar açısından arzu edilir niteliklere çıkarmaktır.¹⁹⁹ İngiliz

¹⁹⁸ Sibel Özen, **a.g.e.**, s.38.

¹⁹⁹ Sibel Özen, **a.g.e.**, s.32.

deneyiminden başarılı bir uygulamanın kilit unsurları olarak aşağıdaki hususlar ön plana çıkmaktadır:²⁰⁰

- Açık ve en üst düzeyde siyasal destek ve sahiplenme,
- Açık ve temel ilkeler,
- Reforma ivme kazandıran hızlı ve kararlı bir uygulama,
- Üst düzeyde başarılı bir proje yönetimi,
- Daha önceki girişimler sayesinde oluşan yardımcı altyapı.

İngiltere’de Anglosakson denetim sistemi geçerlidir. Bu sistemin temel özelliği gereği idari denetimler daha çok idarelerin kendileri tarafından yapılan denetimlerden oluşmaktadır. Bu anlamda her bir idare iç denetçileri vasıtasıyla denetlenmektedir. Bu nedenle İngiltere’de dış denetim denildiğinde Sayıştay (National Audit Office) tarafından yapılan denetim akla gelmektedir. İngiltere’de Sayıştayın-Ulusal Denetim Ofisinin, yine Anglosakson denetim geleneğinden kaynaklanan sebeplerle yargılama boyutu bulunmaz. Sayıştay denetimi parlamentoyla yakın ilişki içinde yürütülür. Bu anlamda Sayıştay; kamu kurum ve kuruluşlarının hesaplarını incelemek ve parlamentoya raporlamaktan sorumludur.²⁰¹ Bu raporlar Parlamentonun bir üst ihtisas komisyonu olan ve başkanlığı muhalefet partili bir üye tarafından yürütülen Kamu Hesapları Komisyonu tarafından görüşülür. İngiltere’de Sayıştay görevini Ulusal Denetim Ofisi yerine getirmekle birlikte yerel yönetimlerin ve sağlık kurumlarının Parlamento adına denetlenmesi için ayrıca Denetim Komisyonu (Audit Commission) oluşturulmuştur.²⁰²

İngiltere’de Maliye Bakanlığı içerisindeki iç denetim birimi, diğer bakanlıklardaki iç kontrol sistemlerinin etkin bir mali kontrolü sağlayacak şekilde yerine getirilmesini sağlamaktan sorumludur.²⁰³ Denetim büyük

²⁰⁰ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.45.

²⁰¹ SIGMA, **Financial Management and Control of Public Agencies**, SIGMA PAPERS: No. 32, 2001, s.150. (Erişim) <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAcee/UNPAN006809.pdf>, 27 Haziran 2008.

²⁰² H.Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, 1. baskı, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, Ekim 2000, s. 156.

²⁰³ Pratley, **a.g.m**, s.5

ölçüde iç denetim organlarınca yapılmakta, İngiliz Sayıştay'ı ise büyük projelerin performans denetimi ile iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişi konularına yönelmektedir.²⁰⁴

İngiltere'de Meclis, kamu harcamalarının kontrolünün merkezinde bulunmaktadır. Meclis, Ulusal Denetim Ofisinin de yardımıyla kamu mali yönetimini yakından takip etmektedir. İngiltere Hazinesi ise, meclise iletilecek harcama planlarını koordine etmek ve harcamaların kontrolünü sağlamakla sorumludur. Hazine, kamu harcamalarını onaylama görevini üstlenen merciidir ve bu görevini bakanlıkları kontrol etmek amacıyla oluşturduğu bir sistemle yerine getirmektedir. Hazine, bakanlıkların harcama yetkilerini kullanım biçimlerinin kontrolü ile sorumludur. İngiltere'de bakanlıklar, kendilerine tahsis edilen kaynakların kullanımı ile ilgili olarak hesap verme sorumluluğu taşımaktadırlar.²⁰⁵

1.3 İrlanda'da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi

İrlanda'da kamu harcama yönetimi sonuçlarını geliştirmek adına 1994 yılında Stratejik Yönetim Girişimi başlatılmıştır. Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerinin temel oluşturduğu girişimin amaçları, kamu hizmetlerinde bürokrasiyi azaltmak, kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılmasını sağlamak, bakanlıklararası koordinasyonu güçlendirmek, hükümetin ve halkın ihtiyaçlarına daha duyarlı ve performans odaklı çalışan bir kamu idaresi oluşturmak suretiyle ulusal kalkınmaya katkıda bulunmaktır.²⁰⁶

Stratejik Yönetim Girişimi İrlanda tarihindeki en başarılı reform hareketi olarak belirtilmektedir. Hareketin odağında girdilerden ziyade çıktılara ve sonuçlara yönelik bir kamu idaresinin oluşturulması yer almaktadır.²⁰⁷

²⁰⁴ Atılay Ergüven, "Reformlar, Yolsuzluklar ve Denetim", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 30, Ekim-Aralık 2005, s.13.

²⁰⁵ Deniz Ezgi Günerdem, "AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği)", **Bütçe Dünyası Dergisi**, İlkbahar 2004, Sayı: 18, s. 30.

²⁰⁶ Peter Humphreys, Michelle Worth-Butler, "Key Human Resource Management Issues in the Irish Public Service", **Committee for Public Management Research Discussion Paper 10**, (Erişim) www.cpmr.gov.ie/publications/discussion-papers/key-human-resource-management-issues-in-the-irish-public-service.pdf/, 31 Aralık 2008.

²⁰⁷ OECD, **Economic Surveys Ireland**, OECD Volume 2003/9, 2003, s.57,58.

İrlanda'da bu çerçevede hesap verme sürecine faydalı olacak bir takım mevzuat değişiklikleri yapılmıştır. 1997 yılında yürürlüğe giren Kamu İdaresi Yönetim Yasası, hesap verme sorumluluğuyla ilgili genel çerçeveyi belirlemektedir. Bu yasa Stratejik Yönetim Girişiminin en önemli ayaklarından birisini oluşturmaktadır. Yasanın tasarımı 1924 tarihli Bakanlar ve Genel Sekreterler Yasasında hesap verme sorumluluğu ile ilgili eksiklikleri kapatmak hedeflenmiştir. Söz konusu yasa, kamu görevlilerinin eylemlerinden ve kararlarından dolayı hesap verme sorumluluğunu, bakanların hesap verme sorumluluğunda bir azalmaya yol açmaksızın arttırmayı hedeflemektedir.²⁰⁸

Kamu İdaresi Yönetim Yasası, kamu idaresinde yetkinin ve hesap verme sorumluluğunun tahsisiyle ilgili formel yapıyı belirleyerek İrlanda kamu idaresindeki hesap verme sorumluluğu sistemini düzenlemektedir. Yasa kamu personelinin rollerine ve görevlerine netlik kazandırmayı amaçlamaktadır. Yasanın amacı, İrlanda kamu idaresini, rolleri, sorumlulukları ve hesap verme sorumluluğu mekanizmasını açıkça tanımlamak suretiyle daha saydam ve etkili bir yapıya kavuşturmadır.²⁰⁹ Yasaya göre, her bakanlık ve ofis her üç yılda bir ya da yeni bakanın atanmasından itibaren altı ay içinde, gerçekleştirilecek temel amaçları, çıktıları ve stratejileri belirleyen bir strateji bildirimini yayımlamak zorundadır. Personel yönetimiyle ilgili spesifik görevler yetki devri yoluyla bakanlıkların genel sekreterlerine verilmekte, onlar da spesifik konular için diğer kademelerdeki kamu personeline sorumluluk yükleyebilmektedirler. Yasaya göre, bakanlıklarda ve kamu idarelerinde bakanlar, kendileri tarafından idare edilen bu kurumların faaliyetlerinden dolayı meclise karşı sorumludurlar. Bir başka anlatımla bakanlar kendi alanlarına giren eylemler açısından temel demokratik hesap verme sorumluluğuyla yükümlüdürler.²¹⁰

²⁰⁸ PA Consulting Group, **Evaluation of the Progress of the Strategic Management Initiative / Delivering Better Government Modernisation Programme**, (Erişim) http://www.taoiseach.gov.ie/attached_files/Pdf%20files/PAReportOnEvaluationOfSML.pdf, 1 Şubat 2009, s.41.

²⁰⁹ OECD, **Economic Surveys Ireland**, s.58.

²¹⁰ Yörüker, **a.g.m.**, s.6.

Söz konusu yasa; bakanlık genel sekreterlerinin, bakanın belirlemiş olduğu politikaya bağlı olarak, bakanlığın yönetim strateji bildirimini hazırlaması ve sunması ile bakanlıktaki diğer görevlilerin sorumluluklarının nasıl belirleneceğine dair hesap verme sorumluluğunu düzenlemektedir. Yasada genel sekreter için çizilen hesap verme sorumluluğu; bakana karşı hesap verme sorumluluğunu ifade etmektedir.²¹¹ Yani yasa sonuçların ve çıktıların planlanmasına ilişkin sorumluluğu bakana yüklemekte, genel sekreter ise bakan tarafından belirlenen bu çıktıları üretmek için idarenin yönetiminden sorumlu tutulmaktadır.²¹² Genel sekreter başında bulunduğu bakanlığın günlük işlerinin yürütülmesi ve bakan tarafından belirlenen çıktıların elde edilmesiyle ilgili çok geniş yetkilere sahiptir. Söz konusu yasa politika yapımı (sonuçlar) ve politika uygulanması (çıktılar) ilişkileri arasında ayrımla ilgili düzenlemeleri ihtiva etmektedir.²¹³ Diğer taraftan Kamu İdaresi Yönetim Yasası genel sekretere; bakanlığa bağlı olarak görev yapan belirli düzeydeki görevlilere sorumluluk tevdi etme yetkisini vermekte ve bu görevlileri Genel Sekretere karşı hesap vermekle sorumlu tutmaktadır.²¹⁴ Genel sekreterlerle bakan arasında harcama konularıyla ilgili görüş ayrılığı çıktığında, genel sekreter kendi görüşünü maliye bakanlığından aldığı istişari görüşle birlikte bakana yazılı olarak sunmalıdır. Bakan buna rağmen görüşünde yazılı olarak ısrar ederse genel sekreter bakanın talimatına uymalı ancak durumu Sayıştaya bildirmelidir.²¹⁵

Söz konusu yasaya göre kurum ve kuruluşlar, stratejik hedefler konusunda kaydedilen ilerlemeler hakkında ilgili tarafların bilgilendirilmesini sağlayacak yıllık ilerleme raporları yayınlamak durumundadır. Bu raporlar hedeflenen ve gerçekleşen performansın karşılaştırılmasına yardımcı olduğundan hesap verme mekanizması açısından faydalı enstrümanlardır.²¹⁶

²¹¹ Yörüker, **a.g.m** s.11.

²¹² OECD, **Economic Surveys Ireland**, s.58.

²¹³ PA Consulting Group, **a.g.e**, s.41.

²¹⁴ Yörüker, **a.g.m** s.14.

²¹⁵ Government of Ireland; **Public Financial Procedures**, (Erişim)

<http://www.finance.gov.ie/documents/publications/guidelines/pfpdec2008.pdf>, 1 Şubat 2008.

²¹⁶ PA Consulting Group, **a.g.e**, s.43.

İrlanda'da parlamento tarafından yapılması gereken denetim onun adına Sayıştay ve Soruşturma Komisyonlarınca yapılır. Sayıştay, parlamento adına kamu gelir ve giderlerini bir hesap mahkemesi olarak denetler. Soruşturma Komisyonları ise yolsuzluk denetimlerini yerine getiren yüksek mahkeme statüsündedir.²¹⁷ Diğer taraftan Kamu Hesapları Komisyonu da denetim alanında önemli bir işlev görmektedir. 12 üyesi olan komisyonda hükümetin herhangi bir üyesi bulunmamaktadır. Komisyon başkanı muhalefet tarafında olup, Sayıştay başkanı komisyon toplantılarına şahit olarak katılmaktadır. Komisyon toplantıları genel olarak kamuya açıktır. Komisyon kararları alınırken maliye bakanlığından bir temsilci de hazır bulunmaktadır. Diğer taraftan komisyon sadece incelenen yıla değil daha önceki yıllara ait hesaplara ilişkin de karar alabilmektedir.²¹⁸

İrlanda İç Denetim Enstitüsüne göre iç denetim; organizasyonu geliştirmek üzere tasarlanmış, bağımsız ve nesnel bir danışmanlık faaliyetidir. Bu yönüyle iç denetim faaliyeti özellikle üst yöneticiler* (accounting officer) açısından önemli bir işleve sahiptir.²¹⁹ Kurumların iç denetime ilişkin uygulamaları maliye bakanlığınca yayınlanan iç denetim standartlarına uygun olmalıdır. İrlanda'da Maliye Bakanlığı bütün kamu kurumları için denetimle ilgili genel kurallar rehberi hazırlamak, kurumlar da bu genel ilkelere göre iç denetim birimlerini oluşturmakla yükümlüdürler. Denetim sisteminin kurulması ve gereken şekilde çalıştırılması Maliye Bakanlığının sorumluluğundadır. Maliye Bakanlığı denetçinin yönetimde tespit ettiği yanlış veya eksik uygulamaların yöneticiye bildirilerek gereken

²¹⁷ Kadir Kartalci, "Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi", Yayınlanmamış Doktora Tezi İstanbul, 2007, s.133.

²¹⁸ Government of Ireland, **a.g.e.**

* "Accounting Officer" hesap verme sorumluluğu açısından kilit rol oynayan bir görevlidir. Genellikle, kamu kurumlarının en yüksek amiri olan bu kişi yönettiği kaynaklar ve kurumun hedefleri hakkında bakana karşı hesap vermekten sorumludur. Bu kişiler bakanlık genel sekreteri gibi pozisyonlarda iseler maliye bakanı tarafından, CEO ya da yönetim kurulu başkanı gibi pozisyonlarda iseler ilgili kuruma ilişkin yasal düzenlemede yer alan usule göre atanmaktadırlar. (Government of Ireland, **a.g.e.**)

²¹⁹ Government of Ireland, **a.g.e.**

önlemlerin alınmasını sağlayacak sistemi kurmakla yükümlü bulunmaktadır.²²⁰

Yapılan düzenlemeler neticesinde İrlanda Kamu İdaresi geçmişte olduğundan çok daha fazla hesap verebilir ve saydam bir yapıya kavuşmuştur. Özellikle kamu İdaresi Yönetim Yasasıyla getirilen mekanizmalar sayesinde kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluğu daha önce görülmemiş biçimde artmıştır.²²¹

1.4 Kanada'da Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi

Kanada'da büyük ölçüde kamu programlarının gözden geçirilmesine dayanan kamu harcama yönetimi reformu girişimleri sürdürülmektedir. Bu girişimlerin başlangıcının 1980'li yılların ortasına kadar gittiği görülmektedir. Reform arayışlarının ve zamanlamasının nedenleri diğer ülkelerden pek farklı değildir. Burada da 1984 yılında yaşanan mali kriz itici unsur olmuştur. Mali krize bağlı olarak kamu yönetimine duyulan güvenin azalması ve kamusal hizmetlerden yakınmaların artması da önemli bir rol oynamıştır.²²²

Kanada, 1994 Program Gözden Geçirmesiyle sonuç odaklı yönetim anlayışını yerleştirme çabalarını artırmıştır. Program Gözden Geçirmesi; federal devletin kaynaklarının en yüksek öncelikli ihtiyaçlara tahsisini ve federal devletin hizmetlerinin en çok ihtiyaç duyulan bölgelere yönlendirilmesini amaçlamaktadır. Bu gözden geçirmeden sonra kamu kuruluşları, Anahtar Sonuç Taahhütleri adıyla orta ve uzun dönemde elde etmeyi amaçladıkları sonuçları planlamaya ve raporlamaya başlamışlardır. Bütün kuruluşlar Anahtar Sonuç Taahhütlerine göre planlama ve raporlama yapıp, bu bilgileri kamuoyu ve parlamentoyla paylaşmaktadırlar. Planlama ve performans raporları parlamentoda tahsisler komitesine gönderilmektedir.²²³

Kanada'da hesap verme sorumluluk yapısı, Mali Sorumluluk Yasasıyla belirlenmiştir. Mali Sorumluluk Yasası genel mali yönetimin ve hesap verme

²²⁰ Zeki Balta, "İç Denetçilik Mesleği", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 31, Ocak-Mart 2006, s.56.

²²¹ PA Consulting Group, **a.g.e**, s.44.

²²² Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.65.

²²³ Jens Kromann Kristensen, S. Groszyk Walter, Bernd Bühler, "Outcome Focused Management and Budgeting", **OECD Journal of Budgeting**, Volume 1, No: 4, 2002, s.19.

sorumluluğu sisteminin yasal çerçevesini oluşturmaktadır. Söz konusu yasa bakanların ve üst yöneticilerin yönettikleri teşkilatlarla ilgili görev ve yetkilerini düzenlemektedir. Bu görev ve yetkiler üst yöneticilere kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili gerekli prosedürleri oluşturma ve kayıtları tutma zorunluluğunu da getirmektedir.²²⁴

Kanada'da parlamento, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde önemli bir işleve sahiptir. Bakanlarla ilgili geleneksel bir hesap verme sorumluluğu söz konusudur. Bakanlar bizzat kendi faaliyetlerinden ve kendi bakanlıklarının ve kendisine bağlı kuruluşların faaliyetlerinden dolayı parlamentoya karşı hesap vermekle yükümlüdürler. Bakanların Kabine tarafından alınmış kararlardan dolayı da topluca hesap verme sorumlulukları bulunmaktadır. Bakanların sorumlulukları altındaki teşkilatlarıyla ilgili yürüttükleri süreçler aşağıdaki şekilde özetlenebilir.²²⁵

- Bakanlığıyla ilgili politik ve idari öncelikleri belirlemek,
- Kamuya sunulacak raporları onaylamak,
- Bakanlığıyla diğer hükümet kuruluşları arasındaki ilişkileri takip etmek,
- Kanada Hazine Kurulu ile ilgili belgeleri değerlendirmek ve imzalamak.

Kamu görevlileri kendi kuruluşlarının faaliyetlerinden dolayı parlamentoya değil kendi bakanlarına karşı sorumludurlar. Gerektiğinde, parlamentoya karşı açıklama yapmakla yükümlü olsalar da, formel olarak kendi bakanlarına karşı sorumluluklarını sürdürürler.²²⁶ Kanada'da, kamu görevlileri kamu faaliyetlerinde sonuçların yönetiminden dolayı hesap vermeye teşvik edilmektedir. Örneğin gümrük üst yönetimiyle bölge yöneticileri arasında hesap verme sorumluluk anlaşmaları yapılarak, bölge yöneticilerinin başarı ve başarısızlıkları bu anlaşmalara göre ölçülmektedir.²²⁷

²²⁴ Treasury Board of Canada, **Review of Responsibilities and Accountabilities of Minister and Senior Officials**, Catalogue No. BT22-100/2005, 2005, s.10 Treasury Board of Canada, **a.g.m**, s.10.

²²⁵ Treasury Board of Canada, **a.g.m**, s.22.

²²⁶ Kanada Sayıştay ve Hazine Sekreteryası, **a.g.m**, s.2.

²²⁷ Yörükler, **a.g.m**, s.15.

Kanada hesap verme sorumluluğu sisteminde, Hazine Kurulu özellikle yönetsel hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde özel bir öneme sahiptir. Kurul, bakanların parlamentoya karşı olan siyasi hesap verme sorumluluğuyla değil; bakan yardımcılarının bakanlık teşkilatlarının yönetimiyle ilgili idari hesap verme sorumluluğuyla ilgilenir. Mali Sorumluluk Yasasına göre Hazine Kurulu idari yönetimle ilgili her konuda, mali yönetim ve harcama planlarında, insan kaynakları yönetimi ve kurumsal programlar ile kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili her noktada söz sahibidir. Hazine Kurulu kendi görevlerinden dolayı başbakana ve hükümete karşı sorumludur. Hazine Kurulu üyeleri hükümet tarafından atanmakta ve kurulda kararlar kolektif bir biçimde alınmaktadır. Hazine Kurulu görevlerini aşağıda belirtilen genel yetkilerine dayanarak yerine getirmektedir.²²⁸

- Yetki devri ve kullanımını düzenleyen yönetim politikalarını onaylamak ve insan kaynakları ve mali kaynak yönetimiyle ilgili yönetim standartlarını oluşturmak,
- Kaynakları tahminlerle orantılı olarak tahsis etmek,
- Kurumları kaynak kullanımı konusunda hesap verebilir kılmak,
- Kurumların performanslarını izlemek ve değerlendirmek,
- Kamu hizmetine eleman alımında temel aktör olmak.

Belirtilen çerçeve içerisinde Hazine Kurulu ve sekretaryası, politika oluşturmak, sistemi izlemek ve gerekli düzeltmeleri yapmak ve hesap verebilirlik, hukuka uygunluk ve etik değerlerle ilgili beklentilerin gereklerini yerine getirmekle sorumludur. Kurul ve sekretarya kurumsal performansları belirtilen bu ilkeler doğrultusunda izlemekle de yükümlüdür.²²⁹

Hazine Kurulu Sekretaryası performansla ilişkin izleme yaparken, teşkilata ilişkin raporlar, program ölçümleri, eylem planları, performans raporları ve sayıştay raporları gibi birçok hususu dikkate alır. Hazine Kurulu tarafından 2003'te açıklanan Yönetmelik Hesap Verebilirlik Çerçevesi, hesap verme sorumluluğu sistemini güçlendirmek için tasarlanmıştır. Söz konusu

²²⁸ Treasury Board of Canada, **a.g.m.**, s.29.

²²⁹ Treasury Board of Canada, **a.g.m.**, s.30,31.

çerçeve kamu yöneticilerine yönetsel yenilikler için kapsayıcı ve entegre bir model sunmaktadır. Çerçeve üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm, birbiriyle bağlantılı ve kamu yönetiminde belirleyici etkiye sahip olduğu ifade edilen 10 adet beklentiye içermektedir. İkinci bölüm Hazine Kurulu'nun kurumların performanslarını ölçmesini sağlayacak temel göstergeleri belirtmekte, üçüncü bölüm ise her kuruma uyarlanabilecek ve yönetim performansının kısa dönemde artırılmasını sağlayacak tedbirleri ihtiva etmektedir.²³⁰

Kanada hesap verme sorumluluğu sisteminde, hesap verme ve hesap sormanın mümkün olabilmesi için kamu politika ve programlarının sonuçlarının raporlar şeklinde yayımlanması uygulaması getirilmiş ve yurttaşların kamu politikaları konusunda daha fazla ve daha etkili söz söyleyebilmelerine ilişkin mekanizmaların oluşturulması desteklenmiştir.²³¹

1.5 İsveç'te Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi

İsveç'te 1990'lı yılların başlarında yaşanan durgunluk ve bütçe açığının azaltılmasının zorunlu hale gelmesi, ülkenin bütçe sisteminin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılmıştır. Hükümet bu konuda gerekli çalışmaları başlatarak sonuçlara göre yönetim üzerine odaklanmıştır. Yapılan çalışmalarda bazı amaçlar göz önünde bulundurulmuştur. Bu amaçlar; hükümet ve parlamentonun kamu faaliyetlerinin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde gerekli olan bilgiye ulaşmasını sağlamak ve kamu hizmetlerinin kalitesini toplumdaki değişimlere cevap verebilecek şekilde artırmak olarak belirlenmiştir. Bunun için, sistemin sonuçları dikkate alacak şekilde hesap verilebilir bir yapıya kavuşturulması gerekmiştir.²³²

İsveç'teki reformların anahtar sözcükleri esneklik ve performanstır. Esneklik ve performans üzerinde odaklanma sonucu mali ve faaliyet sonuçlarındaki hesap verme sorumluluğunda bir artışla birlikte yıllık raporlar önemli bir araç haline gelmiştir. 1993 yılında devlete ait bütün kurum ve

²³⁰ Treasury Board of Canada, **a.g.m.**, s.31.

²³¹ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.72.

²³² OECD PUMA, **In Search Of Results Performance Management Practices**, Paris, 1997, s.89.

kuruluşlarda tahakkuk esaslı olacak şekilde yıllık mali ve performans hesap özetleri sunma zorunluluğu getirilmiştir.²³³

1993 yılında başlatılan reform çalışmaları kapsamında performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmiştir. Bu bağlamda Maliye Bakanlığı tarafından bir rapor hazırlanmış ve raporda reformun temel prensipleri ve hedefleri ortaya konulmuştur. Bu çerçevede öncelikle bir kurumun tüm faaliyetleri incelenmeli ve kaynaklar aynı amaca yönelik olarak bütçelendirilmelidir. Sistem, ödenek alan kurumlara, devlet bütçesinden kendilerine tahsis edilen kaynakları istedikleri şekilde kullanabilme imkanı getirmiştir. Bu tür esneklik kurumlara ödeneklerinin belirli bir kısmını tasarruf etme imkanı vererek, ihtiyaç halinde gelecek yıllara ilişkin olarak kullanabilmeleri imkanını da sağlamaktadır.²³⁴

İsveç performans esaslı bütçeleme sistemi değerlendirildiğinde performans ölçümünün sistemin temelini oluşturduğu ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte uygulamada sınırlı sayıda performans ölçümünün yapılabildiği ifade edilebilir. Diğer yandan sistemde performans sözleşmesi resmi olarak uygulanmamakla birlikte, kurumlar mali yönetim standartlarına göre değerlendirilmekte ve gruplandırılmaktadır. Bu yönde bir düzenleme yönetici sorumluluğuna bağlı olarak kamuda hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı desteklemektedir. Kurumların performanslarına göre derecelendirilmesi uygulaması, İsveç bütçe sisteminin diğer ülke uygulamalarına göre farklı bir yönünü oluşturmaktadır.²³⁵

İsveç kamu harcama yönetiminde, yöneticilere, kullanılmayan ödeneklerin ileriye taşınması imkanı veren ve gelecek yılın ödeneğine karşılık borç temin edilebilme kolaylığı gibi esneklikler karşılığında onları sonuçlar konusunda sorumlu tutan bir sistem de geliştirilmiştir. Bu sistemde yöneticiler girdilerden ziyade çıktı ve sonuçlardan sorumlu hale gelmişlerdir. Söz konusu sistemde, bakanlıklar kendisine bağlı kurumlardan bekledikleri sonuçları

²³³ Kristina Lundqvist. **Accrual Accounting in Swedish Central Government**, Stockholm, Ekonomiprint, 2001, s.6.

²³⁴ OECD PUMA, **a.g.e.**,s.101.

²³⁵ Kamil Tüğen, Haluk Egeli, Ahmet Özen, “Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Sayı 509, Cilt 44, 2007, s.43.

belirlemekte ve kurumlar da ulaştıkları sonuçlarla ilgili bakanlıklara faaliyet raporları sunmaktadırlar. Bakanlıkların kendilerine bağlı kurum ve kuruluşlardan bekledikleri sonuçları nasıl açıklayacakları Maliye Bakanlığı'nın hazırladığı rehberlerde gösterilmektedir. Sonuçların belirlenmesiyle ilgili olarak, bütçe tasarısının parlamentoda onaylanmasından sonra, bakanlıklar bu rehberlere göre hazırladıkları yönergeleri kendilerine bağlı kuruluşlara gönderirler. Bu yönergelerde, kurumlardan beklenen çıktılar ve sonuçlar gösterilir.²³⁶

Kurumlar için faaliyetlerinin sonuçlarını raporlamaları konusunda temel araç yıllık raporlardır. 1993 yılından beri tüm kurumlar performans ve mali raporları da kapsayacak şekilde yıllık rapor hazırlamak zorundadır. Maliye Bakanlığı'nın rehberine göre kurumlar yapılan işlerin hesaplarını tutmak ve amaçlarıyla ilişkili olarak performansını yorumlamak zorundadır. Kurumlar raporlanan performans üzerinde yorum yapmalı ve örgütsel değişimler, kurumu çevreleyen dış olgular gibi kurumun performansını etkileyen içsel ve dışsal koşulların analizini yapmalıdır. Performans hesaplarının bilgileri geçmiş üç mali yılı kapsamalıdır ve yıllar itibariyle karşılaştırmalar yapabilecek şekilde olmalıdır.²³⁷

İsveç'in performans yönetimi modeli, hükümetin yıllık direktifler yoluyla her kurumun temel amaç ve hedeflerini yayımlamasına dayanmaktadır. Bu direktifte ilgili kurumun hangi bilgileri ilan edeceği de yer almaktadır. Yıllık direktiflerde gerektiğinde kurumun bütçe payını kullanmasına ilişkin sınırlamalar da getirilebilmektedir. Kurumlar bu direktifler doğrultusunda yıllık faaliyet raporlarını yayımlamaktadırlar. Bu yeni sistemle kalite ve sonuçlara yönelik bir yönetim anlayışı yerleşmeye başlamıştır.²³⁸

Yıllık raporların yapısı genel olarak ortak özellikler taşımaktadır. Buna göre ilgili kurumun yöneticisi kurumun o yıl yaptığı faaliyetleri belirtir ve kurumun karşılaştığı sorunlara değinir. Daha sonra iş alanlarına (çıktılara)

²³⁶ Serkan Karabacak, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği**, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Finansman Dairesi Yayını, Temmuz 1999, s.24.

²³⁷ Karabacak, **a.g.e.**,s.25.

²³⁸ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.88, 89.

göre ayrılmış olan faaliyetlerinin ayrıntılı bir değerlendirmesini yapar. Bu ayrıntılı değerlendirmeden sonra kurumun mali tabloları sunulur. Yıllık raporların hazırlanması sürecinde, bakanlıkların bekledikleri sonuçları tam olarak belirleyememelerinin yanında bir başka sorun da kurumların bazen kendi yükümlülükleri konusunda çok ayrıntılı bilgi sunmaları bazen de hiç bilgi vermemeleridir. Bununla birlikte her geçen yıl yıllık raporların kalitesi artmaktadır. Yıllık raporlar Ulusal Denetim Ofisi tarafından denetlendiklerinden, güvenilirlikleri gittikçe artmaktadır. Özet olarak yıllık raporlar kurumların faaliyetleri üzerinde bilgi edinilmesi için etkili bir araç olmaktadır.²³⁹

Genel bir kural olarak kurumlar girdilerinin seçiminde herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın tüm işletme maliyetlerinin finansmanını tek bir bütçe ödeneğinden sağlamaktadırlar. Bu çerçevede üst yöneticiler kendi kurumlarını yönetme konusunda giderek artan yetkilerle donatılmışlardır. Üst yöneticiler hem iç örgütlenmenin nasıl yapılacağına hem de kaynakların nasıl dağıtılacağına karar verebilmektedirler.²⁴⁰ Bu yeni uygulamanın amacı üst yöneticilere faaliyetlerinde tam bir sorumluluk vermektir. Böylece, performans yönetimi tam anlamıyla uygulanabilecektir. Bir başka deyişle ayrılmış olan kaynağın kullanımında kendilerine tam bir sorumluluk tanınmış olan kurum yöneticilerinin daha önce belirlenmiş olan hedefleri ne oranda gerçekleştirdikleri ölçülebilecektir.²⁴¹

İsveç'te hükümet kurumları ile özel kesim aynı iş kanununa tabidir. Kamu çalışanları ilgili birim tarafından işe alınmakta ve başka bir kuruma geçme hakkına sahip olmamaktadır. İşçi-işveren arasında imzalanan sözleşmeler ile kamu kurumu ve kamu çalışanı arasında imzalanan sözleşmeler aynı kurallara tabidir. Her bir kurum ne kadar kişi çalıştıracağına ve ne kadar maaş ödeyeceğine kendisi karar vermektedir. Atamalar ve terfiler de aynı şekilde kurumun yetki alanındadır.²⁴²

²³⁹ Karabacak ,a.g.e.,s.25,26.

²⁴⁰ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.88.

²⁴¹ Karabacak ,a.g.e.,s.22.

²⁴² Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, s.88.

İsveç'te bütçe sürecinin önemli bir parçası olan performans ölçümü, bütçe kararlarının yönlendirilmesinde kullanılmakta, bütçe ödenekleri ise doğrudan performansa bağlanabilmektedir. Her bir bakan harcama alanının sınırları içinde kendisinin Maliye Bakanındır. Bu durum harcamacı kuruluşların kendi bütçe planları üzerindeki yetkilerini artırmakta ve onlara kendi harcama alanlarında daha yüksek öncelikleri olan girişimleri finanse etmek için daha düşük öncelikleri olan programları belirleme imkanını sağlamaktadır.²⁴³

İsveç'te kurumlara sağlanan esneklikler onlar açısından doyurucu sonuçlar vermiştir. Ancak bütçe, kurumların beklenen sonuçları üzerinde bilgi edinilmesi açısından yeterli bir araç değildir. Çünkü ödenekler kurumun elde ettiği çıktılara veya sonuçlara göre değil, işletme maliyetlerini karşılayan tek bir toplam üzerinden tahsis edilmektedir. Sonuçların belirlenmesi için kullanılan araç, bütçe tasarısının Parlamento'da onaylanmasından sonra, bakanlıklar tarafından kuruluşlara yollanılan talimatname mektuplarıdır. Talimatname mektupları ile kurumlardan beklenen çıktılar ve sonuçlar belirlenmektedir. Maliye Bakanlığı'nın hazırladığı rehberlere göre bu mektupların içeriği şu noktalardan oluşmaktadır:²⁴⁴

- Hükümetin istediği sonuçlara kurum faaliyetlerinin nasıl katkıda bulunduğu değerlendirilmesi,
- İşlemsel düzeyde amaç ve hedeflerin belirlenmesi,
- Başarılan sonuçlar hakkında kurumun nasıl bir rapor yazacağı,
- Kurumun yapmakla görevlendirildiği her bir spesifik görevin belirlenmesi.

İsveç'te denetim Parlamento Denetçileri ve Ulusal Denetim Ofisi tarafından yürütülmektedir. Parlamento Denetçileri tüm hükümet faaliyetlerini ve devletin, faaliyetlerinde kararlarıyla etki sahibi olduğu tüm şirketleri denetleme hakkına sahiptir. Söz konusu denetçiler genelde, performans denetimine ağırlık vermektedirler. Denetim sonuçları üzerine hazırlanan raporlar parlamentoya sunulmaktadır. Ulusal Denetim Ofisi ise devletin

²⁴³ Tüğen, Egeli, Özen, **a.g.m.**, s.43

²⁴⁴ Karabacak, **a.g.e.**, s.24,25.

denetleme kurumudur. Ulusal Denetim Ofisi tüm devlet kurumları ve bunların faaliyetleri konusunda bağımsız denetim yapmaktadır. Yıllık denetim, kurumların çalışmaları ile ilişkili aldıkları kararlarını, yönetimlerini ve hesaplarını kapsamaktadır. Ulusal Denetim Ofisi tarafından hükümete sunulan denetim raporu hem cari faaliyetleri hem de kurumların yıllık raporlarının içerdiği konuları kapsamaktadır. Diğer ülkelerden farklı olarak Ulusal Denetim Ofisi parlamentoya karşı sorumlu olarak çalışması yerine Maliye Bakanlığının altında merkezi hükümete bağlı olarak çalışmaktadır. Bununla beraber gerek konuların seçiminde gerekse de raporlama konusunda tam bir bağımsızlığa sahiptir.²⁴⁵

2. TÜRK KAMU HARCAMA YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ

Hesap verme sorumluluğu sistemi açısından Türkiye'yi ele alan bu başlık altındaki açıklamalarda, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesini gerektiren sebepler, hesap verme sorumluluğunu geliştirmeye yönelik çalışmalar, Türk kamu harcama yönetiminde hesap verme sorumluluğu sistemi ve hesap verme sorumluluğu sistemini destekleyici yapısal ve kurumsal araçlar ele alınacaktır.

2.1 Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesini Gerektiren Sebepler

2.1.1 Makro Mali Disiplinin Sağlanamaması

Türkiye, genç nüfus yapısından stratejik konumuna kadar birçok avantaja sahip olmasına rağmen gelişmekte olan piyasa ekonomilerinde olduğu kadar yüksek büyüme oranlarını yakalayamamıştır. Yapılan araştırmalarda, Türkiye'nin gerçek büyüme potansiyelinin gerisinde

²⁴⁵ Karabacak ,a.g.e.,s.48,49.

kalmasının en önemli sebeplerinden birisi olarak makroekonomik istikrarsızlıklar gösterilmektedir.²⁴⁶

Nisan 1994, Kasım 2000 ve Şubat 2001'de meydana gelen 3 büyük kriz, ülkede oldukça yüksek daralmalara yol açmıştır. Dengesiz büyüme ile birlikte yaşanan yüksek enflasyon da makroekonomik yönetimi güçleştiren bir istikrarsızlık kaynağı olmuştur. 2003 yılına gelindiğinde Türkiye, dünyada %30 enflasyon oranıyla mücadele eden tek büyük ekonomi haline gelmiştir.²⁴⁷ Makroekonomik istikrarsızlık 1980'li ve 1990'lı yıllarda Türkiye ekonomisinin temel karakteristik özelliği olmuştur. 1980'li yıllarda ortalama enflasyon oranı %44 civarında iken, bu oran 1990'lı yıllarda %76'ya yükselmiştir. Türkiye'de çeşitli yıllarda yürürlüğe konulan enflasyonla mücadele programlarının (1990, 1992, 1994, 1995 ve 1998) tamamı başarısız olmuştur.²⁴⁸

Gerek dengesiz büyümeyle gerekse enflasyonla istenildiği şekilde mücadele edilememesinin altında yatan en önemli sebeplerin başında, sürdürülebilir bir makro mali disiplinin tesis edilememesi gelmektedir. Kamu kesimi borçlanma gereği (KKBG) verileri, bu durumu daha açık bir şekilde gözler önüne sermektedir. Özellikle üç büyük mali kriz öncesinde borçlanma gereğinin oldukça yüksek oranlarda seyrettiği (1993'te 12,1; 1999'da 24,7 ve 2000'de 11,8) görülmektedir. Hatta Dünya Bankası kaynakları uzun süredir beklenen mali kriz sonunda 1994 yılında patladı şeklinde değerlendirmeler yapmışlardır. Söz konusu kaynaklar krizin nedenlerini bankacılık, enerji sektörü, tarımsal destekler ve sosyal güvenlik sektörü gibi alanlarda mali yapıyı güçlendirmeye yönelik tedbirlerin alınmamasına bağlamaktadır.²⁴⁹ Türkiye'deki makroekonomik istikrarsızlıkların ve ekonominin özellikle dış

²⁴⁶ World Bank, **Turkey Country Economic Memorandum, Towards Macroeconomic Stability and Sustained Growth**, (In Three Volumes) Volume I: Summary Report, Report No: 26301-TU, July 28, 2003, s.i.

²⁴⁷ World Bank, **Turkey Country Economic Memorandum, Towards Macroeconomic Stability and Sustained Growth**, s.2.

²⁴⁸ World Bank, **Turkey: Public Expenditure and Institutional Review: Reforming Budgetary Institutions for Effective Government**, Poverty Reduction and Economic Management Unit, August 20, 2001, s. 1.

²⁴⁹ World Bank, **The World Bank in Turkey, 1993-2004**, Washington D.C, 2006, s. 2.

kaynaklı şoklara karşı kırılğanlığının, kamu açıklarına bağlı mali disiplinsizliklerden kaynaklandığı görüşü ağırlıktadır.²⁵⁰

Makro mali disiplinin sürdürülebilmesi açısından en önemli kurumsal düzenlemelerden birisi bütçenin, hükümetin tüm mali işlemlerini kapsayacak bir yapıya sahip olmasıdır. 1980 sonrası kamu maliyesine bakıldığında, bütçe yasasının, kamu gelir ve giderlerini tam olarak yansıtmadığı, bütçe dışı araçların çoğaldığı ve kapsamının büyüdüğü, parlamentonun yetkilerinin bir kısmının yürütme organına devredildiği, bu nedenle mali disiplinin bozulduğu görülmektedir. Söz konusu dönemde, bütçenin birlik ve genellik ilkesi dışına çıkılması, bütçenin esnekliğini yitirmesi, bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde üretilen hizmetin etkinliğine bütçesel sürecin katkısının azalması ve kaynak ayırma ve harcama prosedürlerinin çok karmaşık bir yapıya bürünmesi mali disiplinin bozulmasında önemli rol oynamıştır.²⁵¹

Türkiye'de bütçe uzun yıllar, kamusal faaliyetlerin son derece dar bir bölümünü kapsamıştır. Özellikle, döner sermayeli işletmeler ve bütçe dışı fonlar gibi bütçe dışı mekanizmaların yasama denetimine tabi olmaması, hatta bütçe kapsamındaki birçok kuruluşun faaliyetlerini vakıf ve dernekler gibi kurumlar aracılığıyla yürütmesi, kaynakların hesap verilmeden kullanılmasına yol açmıştır.²⁵² Bu anlamda en çarpıcı örnek; Orman Genel Müdürlüğü (OGM) bünyesinde faaliyet gösteren orman döner sermayesi işletmeleridir. Orman Genel Müdürlüğünün gelir kaynaklarının büyük bir kısmı bu döner sermaye tarafından elde edilmekte, yine bir kısım harcamalar bu döner sermaye tarafından yapılmaktadır. 2000 Yılı Katma Bütçeli İdareler Bütçe Kanununa göre OGM'nin bütçe büyüklüğü söz konusu dönemin rakamlarına göre yaklaşık 68 trilyon TL'dir. Oysa OGM'ye bağlı döner sermayeli işletmelerin büyüklüğü ise 230 trilyon TL'dir.²⁵³

²⁵⁰ Izak Atiyas, Şerif Sayın, "Budgetary Institutions in Turkey", (Erişim) <http://www.luc.edu/orgs/meea/volume2/Atiyas.htm>, 7 Haziran 2008.

²⁵¹ **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s.33.

²⁵² Atiyas, Sayın, **a.g.e.**, s.21.

²⁵³ **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.30.

Sosyal güvenlik kuruluşları, bütçe dışı fonlar, döner sermayeli işletmeler ve mahalli idare giderlerinin toplamının, 2003 yılı konsolide bütçe harcamaları büyüklüğü ile hemen hemen aynı düzeyde olduğu göz önüne alındığında, yasama denetimine tabi olmayan faaliyetlerin ulaştığı boyut daha iyi anlaşılmaktadır.²⁵⁴ İlgili dönemde kamu harcama yönetiminde rol alan kuruluşlar, hükümetin kamu harcamalarına ilişkin stratejik hedeflerine, son derece sınırlı bir derecede kanalize edilebilmiştir. Söz konusu dönemde hükümetler ve parlamento, kamu harcamalarının fonksiyonel bir şekilde dağıtımı konusunda değerlendirme yapmamıştır. Kamu harcamalarının fonksiyonlara göre dağıtımı uygulamasına genel yönetim bütçesinin tamamı açısından ancak 2006 yılında geçilebilmiştir.²⁵⁵

2.1.2 Kaynak Tahsisinde Etkinliğin Sağlanamaması

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınamaması ve sağlam gelir kaynaklarından yoksun bir şekilde kamu harcaması yapılması, kamu kesimi açısından kaynakların etkin bir şekilde tahsis edilmesini önleyen gelişmelerin başında gelmiştir. Vergileme yerine borçlanmanın ikame edilmesi sonucunda borç faiz ödemeleriyle şişen ve transfer harcamaları yönüyle büyüyen bu yeni bütçe yapısı son derece sağlıklı bir görüntüye kavuşmuştur.²⁵⁶ 1990’lı yılların sonunda bütçe giderlerinin önemli bir bölümü (yüzde 40-45) finansman maliyeti olan borç faizi ödemelerinden oluşmuştur.²⁵⁷ Borçlanmanın tercih edilmesi, önemli bütçe açıklarına yol açmış ve sonuçta, kalkınma açısından önem taşıyan harcamalara giderek daha az pay ayrılabilmiştir.²⁵⁸

²⁵⁴ Rauf Gönenç, Willi Leibfritz, Erdal Yılmaz, **Reforming Turkey's Public Expenditure Management**, OECD Economics Department Working Papers No. 418, Paris, 2005, (Erişim) <http://fiordiliji.sourceoecd.org/vl=3378593/cl=27/nw=1/rpsv/cgi-bin/wppdf?file=51gshvj758s.pdf>, 6 Haziran 2008, s. 22.

²⁵⁵ Gönenç, Leibfritz, Yılmaz, **a.g.m**, s 25.

²⁵⁶ Oğuz Oyan, “Bütçelerin Değişen Yapısı”, **Eğitim-Sen Eğitici Ve Yönetici Eğitimi Seminer Notları**, Ankara, Ekim 1999, s.27.

²⁵⁷ **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.56.

²⁵⁸ Oğuz Oyan, **Türkiye Ekonomisi: Nereden Nereye?**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 17-36.

Borç faizi dışında yapılan harcamaların çoğunlukla cari giderler olduğu; yine, cari giderlerin çoğunun personel giderlerinden meydana geldiği, yatırım harcamalarının ise çok düşük seviyelerde seyrettiği dikkate alındığında, resmi daha iyi okumak mümkündür. Örneğin 2001 yılındaki toplam harcamaların % 34.7'si cari harcamalara (% 24.8'si personel, %9.9'u da savunma ve güvenlik harcamalarının da kapsadığı diğer cari harcamalar), % 58.1'i transfer harcamalarına ve % 7.2'si de yatırım harcamalarına tahsis edilmiştir.²⁵⁹

Kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanamamasında, orta vadeli bir mali programın izlenememesinin ve dolayısıyla mali disiplinin kaybolmasının payı büyüktür. Türk Bütçe Sisteminin 1970'li yılların ilk yarısında program bütçe sistemine geçişte öngörülen orta vadeli bir plan veya program çerçevesinde ele alınması gereği yakın dönemlere kadar geçerliliğini korumuştur.²⁶⁰

Ülkemizde, kaynak tahsisinde etkinliği engelleyen sebepler arasında, kalkınma planları ve yıllık programlar gibi strateji belgelerinin siyasi iktidarlar tarafından sadece birer kanuni zorunluluk olarak algılanması da ön sıralarda gelmektedir.²⁶¹ Kalkınma planları, hedefleri belirleyen ama uyulmayan niyet mektupları hüviyetine bürünmüştür.²⁶²

Diğer taraftan, kaynak tahsisinde etkinliği sağlamanın belki de en önemli koşulu, karar vericilerin etkin karar vermelerini sağlayacak bir bilgi setinin varlığıdır. Bu açıdan herhangi bir kuruluşa ya da sektöre tahsis edilecek ödeneklerin hangi hizmetleri, ne kadar üretmek üzere verileceğinin/verildiğinin elde edilebilmesi büyük önem taşımaktadır. Ülkemizde bakanlar kurulu, kuruluşların hizmet maliyetleri ve performansları hakkında tam bir bilgi setine sahip olamamış ve kuruluşlar arasında

²⁵⁹ Emin Çarıkçı, "2001 Yılı Devlet Bütçesi, Temel Hedefler ve Beklentiler", **İşveren Dergisi**, Kasım 2000 (Erişim) http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=203&id=12, 9 Haziran 2008.

²⁶⁰ **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.110.

²⁶¹ Mümtaz Soysal, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, 11. baskı, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1997, s. 245.

²⁶² **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.5.

karşılaştırılabilir bir hizmet maliyeti sistemi kurulamamıştır.²⁶³ Arzu edilen düzeyde bir bilgi setinin bulunmamasının bütçe sistemimizde yarattığı temel sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:²⁶⁴

- İyi öngörülmüş bir bütçe programı hazırlanamamıştır,
- Sektörlerin/kuruluşların faaliyet alanlarıyla ilgili gerçek harcama düzeyi ve bunun alt dağılımı belirlenememiştir,
- Bütçe sisteminde harcamaların sistematik olarak ölçülmesi ve değerlendirmesi yapılamamıştır,
- Hazırlanan bütçeler inandırıcılığını yitirmiştir.

Söz konusu yapıda kuruluşlar, bütçe tekliflerini hizmetlerle bağlantı kurmadan/kuramadan yapmışlardır. Bu nedenle merkezi bütçe kurumları da teklifleri incelerken, hizmetin durumundan ziyade istenen ödeneğin miktarı ve hukukiliği kriterine odaklanmıştır. Esasen bu yapı kaynak tahsisinde etkinliği çeşitli açılardan olumsuz etkilemiştir. İlk olarak, ödenekler, genelde gerçek ihtiyacın çok üstünde teklif edilmiş ya da bir kısım ödenekler (yatırım) gerçek maliyetin altında teklif edilerek, gelecek yıllarda ödenek alma imkanı sağlanmaya çalışılmıştır. Böylece gerek maliyet gerekse tamamlanma süresi açısından gerçek değer in çok altında gösterilen birçok yatırım harcaması teklifi, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) tarafından yatırım programına alınmış, söz konusu yatırımlara uzun yıllar ödenek verilmesi gerekmiş ve bu nedenle tamamlanamayan yatırım projeleri yığınları meydana gelmiştir. Bu kapsamda kurulamayan hizmet-ödenek ilişkisinin ikinci sakıncası, hizmetin kalitesi ve maliyeti açısından Maliye Bakanlığı ile DPT'ye gerçek bilgileri veren kuruluşların bir anlamda cezalandırılmasıdır. Başta DPT ve Maliye Bakanlığı olmak üzere bütçe hazırlama sürecindeki çoklu yapıda gerçekleşen koordinasyonsuzluğun da etkisiyle ortaya çıkan üçüncü sakınca, bazen

²⁶³ **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.29.

²⁶⁴ **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.47,48.

harcamacı kuruluşların cari ödenek taleplerini, yatırım ödenek tekliflerine alarak (ya da tersini yaparak), aldıkları ödenekleri artırmaya çalışmalarıdır.²⁶⁵

2.1.3 Kaynak Kullanımında Etkinliğin Sağlanamaması

Bütçe kanunları, hükümetlerin vatandaşların kendilerine emanet ettikleri kaynakları nasıl kullanacaklarına ilişkin taahhütlerini ve vatandaşlara sunmayı vaat ettikleri hizmetleri gösteren bir sözleşme niteliğindedir. Bu sözleşmenin, hükümetin kamu hizmetlerine ilişkin önceliklerinin gösterildiği, hizmet sunan kuruluşların performanslarının değerlendirildiği ve kamu kaynaklarının etkinlik ve verimlilik ilkelerine göre yönlendirildiği bir süreç içerisinde oluşturulması gerekmektedir. Gelişmekte olan birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de bütçe bu özelliklere uzun yıllar sahip olamamıştır.²⁶⁶ Türk bütçe sürecinde, aşırı merkezileşen harcama kontrolleri, harcamacı kuruluşların esnek bir yönetime sahip olmalarını engellemiş, kuruluş bütçelerinin fayda-maliyet analizi ya da etki analizi gibi sistematik analizlere dayandırılmadan hazırlanması ve uygulanması ise kaynakların yıllarca hesap verilmeden kullanılmasına sebep olmuştur.

Türkiye'de hesap verme sorumluluğunun arzu edilen düzeyde gelişmemiş olması, bütçesel sonuçların arzu edilen düzeylere ulaşamamasının da en önemli sebepleri arasında yer almıştır.

Kuruluşların, hizmetleri en etkin şekilde nasıl sunabileceğine ilişkin sistematik analizlere dayalı politikalar belirlemesi kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanabilmesi için son derece önemlidir. Ülkemizde merkezi karar alma sürecinde, bu işlevleri üst düzeyde yerine getirmek için kalkınma planları ve yıllık programlar oluşturulmuş, örgüt düzeyinde ise bu işlevler, 1980'li yıllara kadar iyi bir şekilde organize edilememiştir.²⁶⁷ Bu eksikliği gidermek üzere, kamu kurumlarında danışma birimi olarak, kurumların ana hizmet

²⁶⁵İhsan Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Semineri**, TESEV, 23 Kasım 1999, s.9.

²⁶⁶ Atiyas, Sayın, **a.g.e.**, s.vi.

²⁶⁷ Tayfur Özşen, **İçişleri Bakanlığında Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Hizmetleri, Mülki ve Mahalli İdareler Düzeyinde Planlama**, İçişleri Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No. 431, Ankara, 1988, s.7-10.

politikalarını ve planlarını hazırlamak, kalkınma planlarında ve yıllık programlarda öncelikle yer alması gerekli görülen hizmet ve tedbirler ve bunlarla ilgili temel politikaları bilimsel araştırma esaslarına göre tespit etmek amacıyla²⁶⁸ Araştırma, Planlama ve Koordinasyon (APK) Kurulu Başkanlıkları kurulmuş, ancak istenilen başarıyı sağlayamamıştır.²⁶⁹

APK birimlerinin başarısızlığının başlıca sebeplerinden ilki, söz konusu birimlerin öneminin üst yönetimlerce anlaşılamaması, ikincisi ise, APK uzmanı adı altında anılan kadro ile pek ilgisi olmayan kişilerin istihdam edilmesidir.²⁷⁰ Üçüncü neden, gerçek anlamda program bütçe sistemine geçilememesinden kaynaklanan plan-bütçe ilişkisindeki uyumsuzluktur. Dördüncü olarak belirtilebilecek konu, kamu harcama sürecinin, harcamacı kuruluş ile birlikte Maliye Bakanlığı arasında paylaştırılmış olmasıdır. Harcama sürecinde tahakkuk aşamasına kadar olan işlemler harcamacı kuruluş tarafından yönlendirilirken; ödeme aşaması, Maliye Bakanlığı'na bağlı saymanlıklar aracılığı ile gerçekleştirilmiş, bu anlayış kontrol imkanı sağlamakla birlikte, harcamacı kuruluşların kurumsal politikalar üretme ve bunları uygulama imkanlarını sınırlamıştır. Süreçteki ikili yapı, görev ve sorumluluklarda açıklık ilkesinin ihlal edilmesine de yol açarak, kamu harcamalarının gerektirdiği hesap verme sorumluluğuna sahip çıkılmaması gibi bir sonucu da beraberinde getirmiştir.²⁷¹

Türkiye'de harcamacı birimlerin hizmet kalitesini azaltan bir diğer zaaf ise, kaynak akışında öngörülebilirliği zedeleyici uygulamalardır. Örneğin, personel ihtiyacı konuları, genellikle belli bir plana bağlanmadan Maliye Bakanlığı tarafından takdir edilmiştir. Bakanlığın genelde yaptığı şey, geçmiş yıl verilerine göre hareket etmek olduğundan yapılan işlerin etkinliği de sorgulanmamıştır.²⁷² Özellikle mali kaynak akışını belirsiz bir şekilde

²⁶⁸ Adalet Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığının Kuruluş ve Görevlerine İlişkin Yönetmelik md.8

²⁶⁹ Özşen, **a.g.e.**, s.42.

²⁷⁰ Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, **Kamu Yönetimi Araştırması: Genel Rapor**, Ankara, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, 1991, s. 34.

²⁷¹ Muhsin Altun, "Yatırımcı Kuruluşlarda Plan-Bütçe İlişkileri", **Türk İdare Dergisi**, Eylül 1995, Sayı: 408, Yıl: 67, s.82.

²⁷² Altun, **a.g.m.**, s.84

önleyerek etkinsizliğe yol açan bir diğer uygulama tasarruf genelgeleridir. Bütçe uygulamasında mal veya hizmetlerin temin edilmesi sürecinde; gerek mali mevzuatta gerekse tasarruf genelgeleri v.b idari düzenlemelerde kontrol ve prosedürlerin uzun süreler alması ve yinelenmesi nedeniyle kamu fonlarının etkili ve randımanlı yönetimi tehlikeye atılmakta ve genel olarak pek yararlı olmayan ve ağır çalışan bir ortam oluşmaktadır.²⁷³ Örneğin 1999 yılında meydana gelen deprem nedeniyle alt-yapı yatırımları artırılmalı iken tasarruf genelgesi ile yatırımların yüzde birinde altına çekilerek buna engel olduğu, sonuçta en çok ihtiyaç duyulan dönemde hizmet sunumunun ortaya çıktığı görülmüştür.²⁷⁴

Kaynak tahsisinde etkinliği zedeleyen bir başka sorun bütçe uygulama süreçlerinde, kuruluşlara yeterli yönetsel esneklik imkanının tanınmamış olmasıdır. Bütçe sistemimizde, en küçük detaylar dahi mevzuatla belirlenmiş ve kamu yöneticilerine inisiyatif imkanı bırakılmamıştır. Kurum yöneticileri insan kaynakları ve mali konular üzerinde merkezi bütçe birimlerinin onayı olmaksızın tasarruf edebilme yetkisine sahip olamamışlardır. Bu çerçevede; kamu yöneticilerinin sorumluluk alanı mevzuata uymak ve sorumlu olduğu personelin mevzuata uymasını sağlamakla sınırlı kalmıştır.

2.2 Hesap Verme Sorumluluğunu Geliştirmeye Yönelik Çalışmalar

2.2.1 Kamu Mali Yönetimi Projesi Çerçevesinde Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Gelişmeler

Türkiye'de, bütçenin birlik ve genellik ilkelerinin dışına çıkılması, bütçenin esnekliğini yitirmesi ve bütçe hazırlık sürecinin makroekonomik çerçeveye oturtulamaması maliye politikasının planlanma ve uygulanma yeteneğinin artırılmasını zorunlu kılmıştır. Bu nedenlerle, Dünya Bankasından kamu mali yönetimini güçlendirmeye yönelik bir reform

²⁷³ **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.66.

²⁷⁴ Aziz Konukman, Ali Rıza Aydın, Oğuz Oyan, "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Tespit ve Öneriler", 15. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan tebliğ, **Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, s. 189.

programı için teknik ve mali yardım sağlaması istenmiştir.²⁷⁵ Gerekli düzeltmelerin zamanında ve içerden gelen inisiyatiflerle gerçekleştirilememesi ve kurumsal taassupların aşılammaması sonucunda sorunlar birikmiş ve bütçe sistemini düzene sokmak için uluslararası finans kuruluşlarının müdahalesine açık bir yapı oluşturulmuştur. Bu durum uluslararası kuruluşların Türkiye ile ilgili olarak hazırlamış olduğu çeşitli raporların satır aralarında da dile getirilmektedir.²⁷⁶

1994 yılının Eylül ayında, Dünya Bankasından Türkiye'ye gelen bir ön değerlendirme heyeti; mali yönetim sorunlarını incelemiş ve kamu harcama yönetimi sürecinin iki temel zaafını tespit etmiştir. Bunlardan birincisi, 1980'lerdeki bütçe politikalarının gevşek ve düzensiz olması nedeniyle çok sayıda özel mekanizmaların doğması ve bütçe ile ilgili karar alma süreçlerinin parçalanması, ikincisi ise bütçe hazırlama, izleme ve muhasebe sistemlerinin oldukça eski olması şeklinde ifade edilmiştir. Bu çerçevede ulaşılan genel sonuca göre; kamu harcamaları sağlam bir makroekonomik çerçeveye tutarlı, iyi düşünülmüş bir bütçe programı ile değil; kısa dönemli ve nakit esaslı yönetilmekte ve bu durum birçok sorunun temelini teşkil etmektedir. Bu nedenle heyet, Türkiye'de bütçe birliğinin sağlanması, muhasebe ve teknik sistemlerin güncelleştirilmesi gibi düzenlemelerin yanında, güvenilirlik kaybına uğrayan bütçe hazırlığı sürecinin de güçlendirilmesi gerektiğine dikkat çekmiştir.²⁷⁷

Kamu mali yönetiminde gerçekleştirilen reform çalışmalarının başlangıç noktası olarak Kamu Mali Yönetimi Projesi gösterilebilir. Türkiye'de kamu mali yönetiminin, modern uygulamalara uyum sağlayabilmesi amacıyla 11 Ekim 1995 tarihinde Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında Kamu Mali Yönetimi Projesine ilişkin bir anlaşma imzalanmıştır. Projenin kapsamı,

²⁷⁵ Ahmet Kesik, "Türk Mali Yönetiminin İşleyiş Yönünden Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Çabaların Yönü ve Bu Çabaların Değerlendirilmesi", **Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılamada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, 15. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan tebliğ, Antalya, s.139,140.

²⁷⁶ **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.5.

²⁷⁷ World Bank, **Kamu Harcamaları ve Personel Yönetimi İçin Kurumsal ve Teknik Çerçevenin Modernleştirilmesi Ön Değerlendirme Heyeti Raporu**, Ankara, 1994, s. 20-21.

bütçenin hazırlanması ve revizyonu, bütçenin uygulanması ve muhasebesi ile personel yönetimi konularından oluşmakta ve harcama ve personel yönetimi bölümü esas olarak kamu mali yönetimindeki tüm birimleri kapsayacak bir enformasyon sisteminin kurulmasını öngörmektedir.

Söz konusu proje, günümüzde yürütülmekte olan reform çalışmalarının da temeli olarak kabul edilmektedir. Bu proje, doğrudan hesap verebilirliğe atıf yapmamakla birlikte, projenin getirdiği yenilikler, hesap verebilirlik mekanizmalarını etkinleştirmeye dönük uygulamalardır. Analitik bütçe sınıflandırması veya tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş gibi yapısal değişiklikler kamu kesiminin saydamlığını arttırarak yetkililerin hesap verebilirliğini arttırmayı hedeflemektedir.

2.2.2 Kalkınma Planlarında Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Düzenlemeler

Hesap verme mekanizmasının ülkemizde hayata geçirilmesi gerekliliğine, 2001 – 2005 yıllarını kapsayan Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında da yer verilmiştir. Planda, siyasi ve yönetsel yetki ve sorumlulukların, kamusal hizmetin üretilmesi sürecinde açık olarak tanımlanacağı ve bu tanım üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğunun geliştirileceği ifade edilmiştir. Ayrıca kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında temel ilkelerin, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk dolayısıyla da performansın artırılması; kamu kurum ve kuruluşlarında görev ve teşkilat yapıları arasında uyum sağlanması, yetki devri ve esneklikle beraber hesap verme sorumluluğunun ve yönetsel saydamlığın güçlendirilmesi olduğu belirtilmiştir.

2007-2013 dönemini kapsayan Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planında ise, kamusal hizmet sunumunda, hesap verebilirlik ilkesinin esas olduğu belirtilerek, kamu harcamalarında etkinliği, şeffaflığı ve hesap verebilirliği arttırmayı amaçlayan 5018 sayılı Kanunun tüm unsurlarıyla hayata geçirileceği ifade edilmiştir. Dokuzuncu Kalkınma Planı döneminde kamu idarelerinde yönetim kalitesinin geliştirilmesi için yönetim kararlarının orta ve uzun vadeli bakış açısı ile şekillendirilmesi, sonuç odaklı yönetim anlayışının

ve bütçelemenin geliştirilmesi ve hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesini temin etmek üzere tüm kamu idarelerinin stratejik planlarını hazırlayıp uygulamaya koyması öngörülmüştür. Temel hedeflere dönük performansı ölçmenin ve hesap verebilirliğin zeminini oluşturacak güçlü bir izleme ve değerlendirme mekanizması kurulması kararlaştırılmıştır.

2.2.3 AB Adaylık Süreci Dokümanlarında Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Düzenlemeler

Türkiye'nin, 1999 Helsinki Zirvesinde Avrupa Birliğine (AB) adaylık statüsü kazanması sonucu; AB-Türkiye ilişkileri çerçevesinde hazırlanan belgelerde, Türkiye'de hesap verebilirlik sisteminin geliştirilmesine yönelik çeşitli tavsiye ve eleştirilere sıkça yer verilmiştir.

2.2.3.1 Katılım Ortaklığı Belgeleri ve İlerleme Raporlarında Hesap Verebilirlik

AB Konseyi Kararı şeklinde yayınlanan katılım ortaklığı belgelerinde hesap verebilirlik kavramına baktığımızda, söz konusu kavramın -daha önceki katılım ortaklığı belgelerinde de genel vurgular yapılmakla birlikte- esas olarak 2005 yılı Katılım Ortaklığı Belgesi çerçevesinde gündeme geldiği görülmektedir. Söz konusu belgede, hesap verebilirliğin tüm kamu kesimi için artırılmasına ilişkin gereklilikler ifade edilmekte ve kısa vadeli önceliklerin başında daha fazla etkinlik, hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanması amacıyla kamu yönetimi ve personel politikası reformlarının yürütülmesi konularının geldiği ifade edilmektedir.

Hesap verebilirlik kavramı, ilerleme raporlarında da yerini almıştır. 1999'da hazırlanan İlerleme Raporunda hesap verebilirlikle ilgili bir hususa yer verilmemiş ancak ilerleyen yıllarda hesap verebilirliğin önemi vurgulanmış ve gerekli düzenlemelerin yapılması gerekliliği ifade edilmiştir. 2000 yılı İlerleme Raporunda, kamu alımları konusunda mevcut sistemin daha saydam ve hesap verebilir olması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca Türk mali yönetim sisteminin mali saydamlık, hesap verebilirlik, maliyet-etkililik ve bağımsızlık gibi modern ilkelere dayanmadığı yönünde bir eleştiriye de yer verilmiştir.

2001 yılı İlerleme Raporunda Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin, gerek kavramsal açıdan gerekse uygulama açısından tutarlı olmadığı, bütünleşik bir kanuni çerçeveden yoksun olduğu ve uluslararası alanda kabul görmüş güçlü mali yönetim, saydamlık, hesap verebilirlik ve performans yönetimi ilkelerini tutarlı bir şekilde izlemediği ifade edilmektedir. 2002 yılı İlerleme Raporunda, Türkiye'nin geleneksel kamu yönetimi ve kontrol yapıları ile Avrupa Birliği tarafından istenen bu sistemlere ilişkin kriterler arasında önemli bir boşluk olduğu ifade edilmektedir. Bu boşluğun sebebi olarak da özellikle yönetsel hesap verebilirliğin ve modern anlamda bir iç denetim sisteminin mevcut olmaması ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay arasında mevcut olan harcama öncesi kontrol alanındaki yetki çakışması ve çatışması gösterilmektedir. Sistemin geliştirilmesine ilişkin olarak yapılan önerilerde, ulusal bütçenin tamamının yönetimi ve denetimine ilişkin birleştirilmiş bir yaklaşım izlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu yaklaşıma tüm kamu harcamaları için yönetsel hesap verebilirliğin getirilmesinin eşlik etmesi istenmektedir.

2003 yılı İlerleme Raporunda yine yönetsel hesap verebilirliğin mevcut olmayışı eleştirilmiş, yönetsel hesap verebilirliğin getirilmesi gerekliliği tekrar edilmiştir. 2004 yılı İlerleme Raporunda Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun (KMYKK) kamu mali yönetimi sistemi içerisinde yer alan tüm aktörlerin sorumlulukları ve hesap verebilirliklerine ilişkin bir çerçeve oluşturduğu ve merkezi bir mali yönetim ve kontrol sisteminden adem-i merkezi bir sisteme doğru geçişi mümkün kıldığı belirtilmektedir. Rapora göre KMYKK, Türkiye'nin kamu mali yönetimi ve kontrol sistemlerini, modern kamu mali yönetimi kavramları ve AB uygulamaları ile uyumlu bir şekilde düzenlemekle birlikte uygulamada ve özellikle bakanlıklar arası koordinasyonda zayıflıklar söz konusudur.

2005 yılı İlerleme Raporunda, özel olarak yönetsel hesap verebilirlik konusunda bir eleştiri ya da öneri yer almamakla birlikte kanuni düzenlemeler konusunda önemli adımlar atıldığı ancak uygulamaya ilişkin ikincil ve üçüncül mevzuatın hala hayata geçirilmediği dile getirilmektedir.

2006 yılı ilerleme raporunda hesap verebilirliğe ilişkin doğrudan bir ifade yer almamakla birlikte, reformun ana unsurlarından biri olan iç denetimin halen işlevsel hale gelmediği, dış denetim konusunda son ilerleme raporundan sonra hiçbir ilerleme kaydedilemediği belirtilerek bu ihtiyaçları karşılamak ve AB müktesebatına uyum sağlayabilmek için Türkiye'nin halen Meclis'in gündeminde bulunan Sayıştay Kanunu Tasarısını kabul etmek durumunda olduğu ifade edilmiştir.

2007 yılı ilerleme raporunda KMYKK'nin bütünüyle uygulanması ve bürokrasinin azaltılmasına yönelik kapsamlı bir strateji geliştirilmesine ihtiyaç bulunduğu, bu çerçevede saydamlığın artırılmasına ve hesap verilebilirliğinin güçlendirilmesine daha fazla önem verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

2008 yılı ilerleme raporunda bütçe ve mali kontrol alanındaki çalışmalarda mütevazı bir düzeyde ilerleme kaydedildiği belirtilerek, Maliye Bakanlığı bünyesinde bazı eşgüdüm ve kontrol birimleri tesis edilmesinin bütçeleme sürecinin hesap verebilirliği, etkinliği ve şeffaflığına katkı sağladığı vurgulanmıştır.

2.2.3.2 Katılım Öncesi Ekonomik Programlarda ve Ulusal Planlarda Hesap Verebilirlik

Türkiye tarafından hazırlanan Katılım Öncesi Ekonomik Programlara bakıldığında, hesap verebilirliğe yapılan vurgunun son yıllarda giderek arttığı görülmektedir. Diğerlerine göre daha kısa olan 2001 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin geliştirilmesine dönük düzenlemelere yer verilmemiştir. 2002 yılında ise yapısal reformlar arasında sayılan KMYKK Tasarısı kapsamında harcama sürecinde yetki, görev ve sorumlulukların yeniden belirlenmesi ve iç mali kontrolün etkinliğinin artırılmasının hedeflendiği ifade edilmiştir. Bu çerçevede, harcamacı kurumların mali yönetim ve iç mali kontrol fonksiyonlarının, performans yönetimi ve hesap verme sorumluluğu ön plana çıkaracak şekilde tasarlanması gerektiği ifade edilmiştir.

2003 yılında hesap verebilirlik, oldukça kapsamlı bir şekilde düzenlenmiştir. Yapısal reformlar başlığı altında, KMYKK Tasarısının, kamu

mali yönetiminde saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu artırmayı amaçladığı ifade edilmiştir. Kamu mali yönetiminde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanmasının temel şartlarından birisi olarak, uluslararası standartlara uygun bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşturulması gösterilmiştir. Devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçilmesiyle ülkemiz kamu yönetiminde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Bunun dışında analitik bütçe kod sisteminin yaygınlaştırılarak hesap verebilirliğin geliştirilebileceği ifade edilmiştir. Zira analitik bütçe kod sisteminin, konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması ve sorumlularının tespitine imkan vermesi nedeniyle, mali saydamlığın artırılmasına ve hesap verebilirliğin geliştirilmesine yardımcı olacağı belirtilmiştir.

5018 sayılı KMYKK'nin yayınlanmasının ardından hazırlanan 2004 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programı kamu yönetiminin tümünde yapılacak reform çalışmalarının amaçlarından biri olarak hesap verebilirliğin sağlanmasını göstermektedir. Raporda, kamunun bazı alanlarda üretimden çekilerek düzenleyici ve denetleyici rolünün güçlendirilmesi, katılımcılığa önem veren, saydam ve hesap veren bir yapıya kavuşması gerektiği ifade edilmiştir.

2005 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında ise analitik bütçe sınıflandırması ile devlet muhasebesi ve mali istatistiklerde gerçekleştirilen yeniliklerin hesap verebilirliğe katkıda bulunduğu tekrarlanmıştır. Ayrıca kamunun bazı alanlarda üretimden çekilerek düzenleyici ve denetleyici rolünün güçlendirilmesi, daha genel bir ifadeyle, daha küçük ama etkin, katılımcılığa önem veren, saydam ve hesap veren bir yapıya kavuşması gerektiği ifade edilmiştir.

2006 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında bütçenin kapsamının hem kurum ve kuruluş sayısı hem de gelir ve harcama detayları açısından genişlediği, böylece Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (TBMM) bütçe hakkının güçlendirildiği ve kamuda şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin geliştirildiği ifade edilmiştir.

2008-2010 dönemini kapsayan 2007 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında kamu idarelerinde yönetim kalitesinin geliştirilmesi için amaç ve hedeflere dayalı, sonuç odaklı yönetim anlayışının ve bütçeleme geliştirilmesi ve hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesini temin etmek üzere yerel ve merkezi tüm kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamalarının öngörüldüğü belirtilmiştir.

Ülkemizde hesap verebilirlik konusuna ulusal programlarda da yer verilmiştir. 2001 yılında hazırlanan Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programda mevzuatı değiştirmeye yönelik alt yapı çalışmalarının hızlandırılarak, mali sistemin işleyişinde mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu ön plana alan ve bürokrasiyi azaltan mevzuat değişikliklerinin bir bütün halinde yaşama geçirilmeye çalışılacağı ifade edilmektedir. 2003 yılı Ulusal Programının Ekonomik Kriterler bölümünde Maliye Bakanlığınca hazırlanan KMYKK Tasarısının hesap verebilirliği sağlamayı amaçladığı ve gerçekleştirilen bütçe ve muhasebe alanındaki çalışmaların da hesap verebilirliği geliştireceği öne sürülmüştür. 2008 yılı ulusal programında ise Anayasa ve 5018 sayılı Kanuna uyum sağlanarak hesap verebilir ve saydam bir kamu mali yönetim sistemi oluşumuna dış denetimin katkısının sağlanması amacıyla Sayıştay Kanunu teklifinin yasalaştırılacağı belirtilmiştir.

2.2.3.3 Müzakere Sürecinde Hesap Verebilirlik

Diğer taraftan müzakere sürecindeki Mali Kontrol faslında 18 Mayıs 2006 tarihinde Brüksel’de gerçekleştirilen toplantıda AB yetkililerince Kamu iç mali kontrolü ve dış denetimde temel prensibin yönetsel hesap verebilirlik olduğu ve bu alanlarda her hangi bir özel AB mevzuatı olmadığı ancak aday ülkelerin uluslararası standartları ve Avrupa Birliği en iyi uygulamalarını izlemek ve uygulamak için kendi kamu iç mali kontrol ve dış denetim sistemlerini geliştirmeleri gerektiği belirtilmiştir. Esas olarak AB’nin mali kontrol faslında üzerinde durduğu konular Euro’ya karşı sahteciliğin önlenmesi ve AB fonlarının (mali çıkarlarının) korunmasıdır.

2.3 Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu Sistemi

2.3.1 Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Dayanağı ve Genel Çerçevesi

Kamu yönetiminin etkin bir yapıya kavuşturulması amacıyla yapılan reform çalışmalarının önemli ayaklarından birisini kamu harcama yönetiminin yeniden yapılandırılması oluşturmaktadır.²⁷⁸ Bu çerçevede, kamu yönetimi reformlarının başarısının önemli ölçüde kamu harcama yönetimi alanındaki reform çalışmalarının başarısına bağlı olduğu söylenebilir.

Ülkemiz açısından kamu yönetimi reformunun harcama yönetimi reformu ayağını oluşturan, Kamu Mali Yönetimi Projesi ile başlayan ve uzun bir dönem devam eden çalışmaların bir ürünü olan 5018 sayılı KMYKK, bütçe sistemimize mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama, performans bütçeleme gibi birçok çağdaş mali kavramı ve bütçesel yeniliği getirmiştir. Ayrıca kanun, iç kontrol sistemlerine dayalı bir denetim modeli öngörmüş ve ilke olarak katı merkezi kontrollerin gevşetilmesini benimsemiştir. Sayıştayın denetim kapsamının genişletilmesi, bütçenin güvenilirliğini zedeleyen uygulamaların azaltılması (yedek ödeneğin sınırlandırılması gibi) ve parlamentoya sunulacak bütçe belgelerinin zenginleştirilmesi de kanunun benimsediği diğer ilke ve yenilikler arasında yer almaktadır.

2003 yılının sonlarında kabul edilen KMYKK ile öngörülen yeni sistemin uygulanabilmesi ancak 2006 yılının başı itibariyle mümkün olabilmıştır. Yeni sistemde; kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden belirlenerek sorumluluklar aktörler arasında paylaştırılmıştır. Ayrıca sistemde rol alan aktörlerin birbiriyle ilişkileri, sistem içindeki konumları ve fonksiyonları yeniden tarif edilmiştir.²⁷⁹

²⁷⁸ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.58.

²⁷⁹ Ekrem Candan, "Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler", **Güncel Mevzuat Dergisi**, Sayı 11, Kasım 2006,

Kanun incelendiğinde, hesap verebilirlik konusuna özel bir önem verildiği görülmektedir. Kanunun genel gerekçesinde “kanun tasarısıyla... sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması... öngörülmektedir” demek suretiyle hesap verme mekanizmasının oluşturulmasının kanunun ana hedefleri arasında bulunduğu belirtilmektedir.

KMYKK ile mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörler ve bunların rolleri yeniden belirlenmiştir. Bakanlar ve üst yöneticiler genel itibariyle harcama süreci dışında bırakılmış, harcama yetkisi bütçeyle ödenek tahsis edilen birim yöneticilerine verilmiştir. Ayrıca mülga 1050 sayılı Kanundan farklı olarak harcamaların mevzuata aykırılığında kaynaklanan mali sorumluluğu da kapsayacak şekilde yeni bir sorumluluk türü olarak hesap verme sorumluluğu öngörülmüştür.²⁸⁰

2.3.2 Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Amaçları

KMYKK ile öngörülen mali yönetim ve kontrol sisteminin dayandığı temel esasları, söz konusu kanunun amacını belirleyen birinci maddesindeki hükümden yola çıkarak tespit etmek mümkündür. Buna göre, kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.

Bu çerçevede kanunun getirdiği temel mekanizmalar arasında yer alan hesap verme sorumluluğu sisteminin amacının, başta hükümet olmak üzere, kamu kaynaklarının elde edilmesi, yönetimi ve kullanılmasında görevli olanların yürüttükleri faaliyetler nedeniyle hiyerarşik ve siyasi üstlerine,

(Erişim) http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/bakanveustyont_ecandan.pdf, 30 Haziran 2008, s.1.

²⁸⁰ Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, s.6.

denetim ve değerlendirme yapmakla görevli kuruluşlara, parlamentoya ve kamuoyuna karşı sorumluluklarını etkili bir şekilde tesis etmek olduğu ifade edilebilir.

Hesap verme mekanizması ile kendilerine kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi kanuni sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını vermeleri, bu çerçevede kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasının sağlanması amaçlanmaktadır. Bu mekanizma ile kamu hizmetlerini yürütenlerin daha fazla sorumluluk hissetmeleri ve sonuç odaklı çalışmaları hedeflenmektedir.

2.3.3 Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Uygulanacağı Kamu İdareleri

Hesap verme sorumluluğu sistemi genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri açısından geçerlidir. Yani bu mekanizma merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri (genel bütçeye dahil idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar), sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacaktır.

Merkezi Yönetim Bütçesi, Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur. Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde genel bütçeli idareler, (II) sayılı cetvelde özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde ise düzenleyici ve denetleyici kurumlar yer almaktadır.

Genel bütçe; Devlet tüzel kişiliğine dahil olan kamu idarelerinin bütçesidir (Bakanlıklar, TBMM, Cumhurbaşkanlığı, yüksek yargı organları gibi). Özel bütçe; Bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. 5018 sayılı Kanunda düzenlenen özel bütçe 1050 sayılı Kanunda yer alan ve mahalli gelir ve giderleri kapsayan özel bütçeden farklı olarak Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan (Üniversiteler, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme

Merkezi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE), Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu, Türk Standartları Enstitüsü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu v.d) idarelerin bütçesidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi; özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanmış ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan (Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Kamu İhale Kurumu, v.d) her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

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

Mahalli idare bütçesi ise; mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir.²⁸¹

2.3.4 Hesap Verme Sorumluluğunun Boyutları

2.3.4.1 Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu

Bilindiği üzere siyasi hesap verme sorumluluğu bulunan bakanların görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esas çerçeve Anayasa ile düzenlenmiştir. Anayasa gereği, her bakan, Başbakanı karşı sorumlu olup ayrıca kendi yetkisi içerisindeki işlerden ve emri altındakilerin eylem ve işlemlerinden de sorumludur.

Diğer yandan, bakanların görev, yetki ve sorumlulukları 3046 sayılı bakanlıkların kuruluş ve görevlerine ilişkin kanun ile bakanlıkların kendi kuruluş ve teşkilat kanunlarında da gösterilmiştir. 3046 sayılı Kanun gereği bakanlar bakanlık kuruluşunun en üst amiridir ve bakanlık hizmetlerini mevzuata, hükümetin genel siyasetine, milli güvenlik siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle ve bakanlığın

²⁸¹ 5018 sayılı kanunun mahalli idarelere ilişkin tanımı Anayasa'mızın mahalli idare tanımından daha dar bir çerçeveye sahiptir. Anayasa köy tüzelkişiliklerini de mahalli idare olarak nitelerken 5018 sayılı kanuna göre mahalli idareler yalnızca; belediye ve il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri ifade eder.

faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevli ve Başbakana karşı sorumludurlar.²⁸²

Bakanlara Anayasa, 3046 sayılı Kanun ve bakanlıkların teşkilat kanunlarındaki görev, yetki ve sorumlulukları yanında KMYKK ile de yeni bir sorumluluk yüklenmiştir. Bu sorumluluk hesap verme sorumluluğudur. KMYKK'de; bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına, mahalli idareler için İçişleri Bakanına aittir.

Ayrıca, bakanların, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumlulukları öngörülmüştür. Bundan başka, bakanlar, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmekle de yükümlü tutulmuşlardır. KMYKK'ye göre, TBMM, hazırlanan faaliyet raporları ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetim sonuçları dikkate alınarak yapılan değerlendirmeler çerçevesinde kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere ilgili bakan ve üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısı katılır.

Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu uygulamasından farklı olarak yeni sistemde bakanlara ita amirliği/harcama yetkisi verilmemiştir. Bu yetki, bütçeyle ödenek tahsis edilen birim yöneticilerine, yani bakan ve üst yöneticiler dışında kalan diğer yöneticilere verilmiştir. Eski

²⁸² Ekrem Candan, "Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 121 (Ocak-Şubat 2006), (Erişim), http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/ykmys_aktorler.pdf, 3 Haziran 2008, s.5

sistemde giderleri ödetme yetkisi ita amiri olarak bakanlarda olmasına karşın, istisnai haller haricinde bakanların sadece siyasi sorumlulukları bulunmaktaydı. Yani eski sistemde, bakanların mali sorumluluklarının bulunmaması ve sorumluluğun tahakkuk memuru ve saymanlar üzerinde kalması nedeniyle yetki ve sorumluluk konusunda adil olmayan bir yaklaşım benimsenmişti. KMYKK ile yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde bakanların gideri ödetme yetkisi (ita amirliği) kaldırılmış ve bu yetki harcama yetkililerine verilmiştir.²⁸³ Bu çerçevede KMYKK ile bakanlar açısından görev-yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulduğu söylenebilir. 1050 sayılı Kanun uygulamasında bakanlar yetki kullandıkları halde sorumlu tutulmamakta iken, yeni sistemde bakanlar harcama sürecinde yer almadığı ve harcama yetkisi bulunmadığı halde siyasi hesap verme sorumluluğu altındadır. Bu sorumluluk harcamaların mevzuata aykırılığında kaynaklanan mali bir sorumluluk değildir. Harcama sürecinde rolü bulunmayan bakanların kanunda yer alan sorumluluklarının gereğini, politika, amaç ve hedefleri tayin etme, hizmetlerin yürütülmesinde ve harcama yapılmasında uyulacak esasları belirleme, üst yönetici ve harcama yetkililiği görevini üstlenenleri yönlendirme, gerektiğinde görevden alma, disiplini müeyyideler uygulama gibi diğer araçlarla yerine getirebilecekleri anlaşılmaktadır.²⁸⁴

Yukarıda belirtildiği üzere yeni sistemde bakanların mali sorumluluğu bulunmamakla birlikte, Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün bulunmaktadır.²⁸⁵

²⁸³ Candan, “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, s.6

²⁸⁴ Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, s.3

²⁸⁵ Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarihli ve 5189/1 sayılı 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı (Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der6667m9.pdf>, 2 Haziran 2008.

2.3.4.2 İdari ve Mali Hesap Verme Sorumluluğu

2.3.4.2.1 Üst Yöneticilerin Hesap Verme Sorumluluğu

KMYKK'de bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst idareci, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yönetici olarak tanımlanmış, ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yöneticinin Bakan olduğu hükme bağlanmıştır.

Bakanlıklarda üst yönetici sıfatını haiz olan müsteşarlar, 3046 sayılı Kanun uyarınca; bakanın emrinde ve onun yardımcısı olup bakanlık hizmetlerini bakan adına ve bakanının direktif ve emirleri yönünde, bakanlığın amaç ve politikalarına, kalkınma planlarına ve yıllık programlara, mevzuat hükümlerine uygun olarak düzenler ve yürütür. Bu amaçla bakanlık teftiş kurulu hariç bakanlık kuruluşlarına gereken emirleri verir ve bunların uygulanmasını gözetir ve sağlar. Müsteşar bu hizmetlerin yürütülmesinden bakana karşı sorumludur. Bu yönüyle müsteşarlara yüklenen sorumluluk bakana karşı bir idari sorumluluktur. Bu sorumluluk söz konusu kanuni düzenlemelerle verilen görev ve yetkilerin kullanılması ve hizmetlerin yerine getirilmesinden doğmaktadır.

Müsteşarlar dışında kalan diğer üst yöneticilerin idari sorumlulukları da kurumlarının teşkilat ve kuruluşuna ilişkin yasal düzenlemelerle ayrı ayrı belirlenmiştir. Örneğin üniversite rektörlerinin görev, yetki ve sorumlulukları 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda, belediye başkanlarının ve il özel idaresinin başı olarak valilerin görev ve sorumlulukları ise belediye kanunu ve il özel idaresi kanununda düzenlenmiştir.

KMYKK'de, müsteşar ve diğer üst yöneticilere teşkilat kanunları ve diğer kanunlardaki sorumluluklarına ek olarak, üst yönetici sıfatıyla yeni bir sorumluluk yüklenmiştir. Kanun gereği, 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, mali yönetim ve kontrol sisteminin

isleyişinin gözetilmesi ve izlenmesi ile Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumludurlar. Üst yöneticiler sistemdeki gözetleyici/denetleyici rolleri (konumları) gereği harcama sürecinde dahil edilmemiş ve üst yöneticilere harcama yetkisi (kurumların yapısı gereği harcama yetkisinin üst yöneticilerce üstlenilmesi hali hariç) verilmemiştir.²⁸⁶

Üst yöneticilerin harcama yetkisi bulunmamakla beraber KMYKK'nin birçok maddesinde üst yöneticilere çeşitli görev ve yetkiler verilmiştir. Kanundaki görev ve yetkiler göz önünde bulundurulduğunda, üst yöneticilerin yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin belirleyici ve en güçlü aktörü olduğu görülmektedir. Harcama sürecinde üst yöneticinin süreci başlatma ve sona erdirme görev ve sorumluluğu bulunmamasına rağmen²⁸⁷, sistemin etkin bir şekilde işletilebilmesi, hedeflenenlerin gerçekleştirilebilmesi ve beklenen faydaların sağlanabilmesi üst yöneticilerin yeni sistem içindeki konumları ve rolleri ile yakından ilgilidir.²⁸⁸

Sayıştaya göre, üst yöneticiler işlerin gidişatından harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olmaktadır. Bununla birlikte üst yöneticilerin özel kanunlardan doğan sebeplerle Sayıştaya karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebilir. Bu husus, meselenin Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konudur. Dolayısıyla bir genelleme yaparak üst yöneticilerin, işlemlerin hukuka uygun olarak yürütülmesinden dolayı mali sorumluluklarının olduğu ya da olmadığı yönünde bir görüş belirtilmesi uygun bulunmamaktadır.²⁸⁹

²⁸⁶ Candan, "Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler", s.4

²⁸⁷ Mehmet Aksoy, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Göre Kamu Kaynağının Elde Edilmesinde Görevli ve Yetkili Olanların Hesap Verme Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2006, Sayı: 164, (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006088309.htm, 3 Haziran 2008.

²⁸⁸ Candan, "Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler", s.5

²⁸⁹ Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarihli ve 5189/1 sayılı 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı

2.3.4.2.2 Harcama Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu

KMYKK'nin 3. maddesinde, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimler harcama birimi olarak tanımlanmıştır. Kanununun 31. maddesinde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu ifade edilmiş, 32. maddesinde ise; bütçeden harcama yapılabilmesi harcama yetkilisinin talimatına bağlanmıştır.

Teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri 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.

Kanunda, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirlenmesi öngörülmüştür. Bu yetkiye istinaden, 5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç, harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca yayımlanan 1 Seri No'lu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğle belirlenmiştir. Tebliğde harcama yetkilileri merkez ve merkez dışı birimler için ayrı ayrı cetvellerde gösterilmiştir.

Harcama yetkililiği görevi 1050 sayılı Kanun uygulamasındaki ita amirliğine denk düşmektedir. Ancak, eski sistemde merkez harcamalarında ita amirliği yetkisi bakanlara verilmiş iken yeni sistemde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir birimin yöneticisine harcama yetkisi verilmiştir. Bakan ve

üst yöneticilere ise harcama yetkisi verilmemiştir. 5018 sayılı Kanun yetkiyi bir makam veya kişide toplamamış, paylaşmıştır.²⁹⁰

Kanunda harcama yetkililerinin; harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumlu oldukları belirtilmiştir. Kanuna göre bütçeden yapılacak harcamalarda süreç, harcama talimatı ile başlamakta ve ödeme emri belgesi uyarınca hak sahibine ödeme yapılması ile son bulmaktadır.

5018 sayılı Kanunda, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıkmaktadır. Harcama yetkilileri idari açıdan üst yöneticilere; harcamaların hukuka uygunluğu açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumludur. 5018 sayılı Kanunda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, harcama sürecindeki tüm işlemleri talimatları çerçevesinde yürüten ve maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.²⁹¹

2.3.4.2.3 Gerçekleştirme Görevlilerinin Hesap Verme Sorumluluğu

KMYKK'nin 33. maddesi uyarınca bütçeden 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 gerekmektedir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanacaktır.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması,

²⁹⁰ Candan, "Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları", s.10.

²⁹¹ Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarihli ve 5189/1 sayılı 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı

belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirecektir.

Bu çerçevede 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. Hizmetin yapılması veya malın teslim alınmasına ilişkin belgelerin tamamı mevzuata uygun şekilde hazır hale getirildikten sonra, gerçekleştirme görevlisi ödeme emri belgesini düzenler ve ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapar. Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.²⁹²

Gerçekleştirme görevlileri, hiyerarşik üstlerine karşı idari açıdan sorumludur. Ayrıca asli bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini, düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte mali açıdan sorumlu tutulması gerekmektedir.²⁹³

2.3.4.2.4 Muhasebe Yetkililerinin Hesap Verme Sorumluluğu

Muhasebe yetkilileri muhasebe hizmetlerini yürütmektedirler. 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 mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Anılan sorumluluğun gereği

²⁹² Aksoy, **a.g.m**

²⁹³ Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarihli ve 5189/1 sayılı 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı

olarak muhasebe yetkilileri tarafından ödeme yapılmadan önce ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yapılacak kontroller Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 29. maddesi uyarınca;

- Yetkililerin imzasının tamam olması,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olması,
- Maddi hata bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgilerin tamam olması ile sınırlı olacaktır.

Muhasebe yetkilileri, yukarıda belirtilen kontroller dışında kontrol ve inceleme yapamaz; ödemelerde ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz ve ödemeye zorlanamaz.

Muhasebe yetkililerinin maddi hataya ilişkin sorumlulukları; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hak ediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde, bilerek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması ve muhasebeleştirmeye esas toplamlarının muhasebeleştirme belgesinde ilgili hesaplara noksan veya fazla kaydedilmek suretiyle yapılan yersiz ve fazla alma, verme, ödeme ve gönderilmesiyle sınırlıdır.

Ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları olmakla birlikte, ödeme emri belgesi eki belgeler üzerinde herhangi bir imza eksiği varsa muhasebe yetkilisinin, ödeme emri belgesi üzerinde imzası bulunan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir. Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisinden sadece birinin imzası varsa, muhasebe yetkilisinin, imzası bulunan görevliyle birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir. Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları yoksa muhasebe

yetkilisinin, tek başına sorumlu tutulması gerekmektedir.²⁹⁴ Bunun dışında muhasebe yetkilerinin idare hiyerarşisi içerisinde sıralı amirlerine karşı idari bir sorumluluğu da bulunmaktadır.

2.3.5 Hesap Verme Sorumluluğunun Kapsamı

5018 sayılı Kanunun 8. maddesinde “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” denilerek hesap verme sorumluluğunun tanımı yapılmakta, hesap verme sorumluluğuna sahip görevli ve yetkililerin sorumluluk alanlarının ne olacağı belirtilmekte, kısaca hesap verme sorumluluğunun sınırları çizilmektedir. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere sorumlu atfedilecek görevli ve yetkililerinin hesap verme sorumluluklarının kapsamında aşağıdaki unsurlar yer almaktadır:

- Kamu kaynaklarını etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde etmek ve kullanmak,
- Muhasebeleştirmek,
- Raporlamak,
- Kaynakların kötüye kullanılmaması için gerekli önlemleri almak.

2.3.6 Hesap Verilecek Makam ve Merciler

Hesap verme mekanizmasında, kime hesap verileceği veya verilmesi gerektiği oldukça tartışmalı bir konudur. Hesap soran ile kendisinden hesap sorulan arasında karşılıklı yükümlülük ve yetkiler konusunda bir uzlaşmazlık ve meşruiyet tartışması olmaması gerekir. Bu nedenle, uygulamada sorumluluk daha üst bir otoriteye karşı gerçekleşmektedir.

²⁹⁴ Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarihli ve 5189/1 sayılı 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı

Hesap verebilir bir mali yönetimden bahsedebilmek için çok yönlü bir sorumluluk zincirinin kurulması gerekir. Örneğin siyaset ile yönetimin birbirinden ayrılmasının her zaman mümkün olmaması ve bürokratlarla bakanlar arasında çoğu zaman bir enformasyon asimetrisi bulunması²⁹⁵ yönetsel hesap verme sorumluluğunun etkin işleyişini güçleştirmektedir. Bundan daha da önemlisi, üst düzey bürokratlarla bakanlar arasında demokratik bir yönetimde olmaması gereken türden çıkar ilişkileri olması durumunda aralarında rasyonel bir sorumluluk ilişkisinin kurulması oldukça zorlaşmaktadır.

Siyasal hesap verme sorumluluğu da en az yönetsel hesap verme sorumluluğu kadar sorunlu bir konudur. Parlamenter sistemlerde yürütme organının yasama organından çıkması ve yasama organında en fazla çoğunluğa sahip partiyi temsil etmesi hesap soran ile sorulan rollerinin bir anlamda aynı kişide birleşmesine neden olabilmektedir. Enformasyon asimetrisi, vatandaşlar ile seçilmişler ve bürokratlar arasında daha fazladır. Vatandaşların her türlü kamusal karar ve eylemlerden haberdar olmalarının imkansız olması nedeniyle devlet aygıtı vatandaşlara karşı her zaman hesaba çekilme korkusu duymamaktadır.²⁹⁶

Ülkemizdeki hesap verme mekanizmasında da yukarıda belirtilen sorunlu alanların varlığından söz etmek mümkündür. Hesap vermek durumunda olan kişi ve kurumların hesap vermekle yükümlü oldukları makam ve merciler aşağıda açıklanmaktadır.

2.3.6.1 Hiyerarşik ve Siyasi Üstler

Hesap verme mekanizmasında sorumluluğun önemli bir bölümünü hesap verecek makamların hiyerarşik ve siyasi üstlerine karşı sorumlulukları oluşturmaktadır. Bilindiği gibi idarenin kendi içerisindeki hiyerarşiye göre harcama yetkilileri üst yöneticiye, gerçekleştirme görevlileri ise harcama yetkililerine karşı sorumludur. Bunun dışında üst yönetici bakana (mahalli

²⁹⁵ TÜSİAD, a.g.e, s. 208.

²⁹⁶ World Bank, **Social Accountability in the Public Sector: A Conceptual Discussion and Learning Module**, The Worldbank, Stock No. 37249, Washington D.C, 2005. s. 8.

idarelerde meclise), bakan ise siyasi amir durumundaki Başbakan'a karşı sorumludur.

2.3.6.2 Denetimle Görevli Olan Kişi ve Kurumlar

Hesap verme sorumluluğu sisteminde denetim özellikle de dış denetim önemli bir rol oynamaktadır. Daha öncede belirtildiği gibi dış denetim, yürütme tarafından raporlanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmakta ve bir anlamda parlamentoya güvence sağlamaktadır. Bunun doğal sonucu olarak; sayıştayın denetim alanının genişliği oranında parlamentoya kamu kurumları tarafından sunulan bilgiler hakkında verilen güvencenin alanı da genişlemiş olacaktır. Güvence verilen alanın genişlemesi neticesinde hesap verme sorumluluğu etkin şekilde yerine getirildiği gibi bütün kamu yönetimine açıklık ve şeffaflığın egemen olması sağlanacaktır. Sayıştay hem hükümetin hem de kamu kurumlarının performansı hakkında objektif bilgi ihtiyacını karşılayacak olan bağımsız bir denetim kurumudur.²⁹⁷

5018 sayılı kanunun dış denetimi düzenleyen 68. maddesine göre Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanmasıdır. Söz konusu maddeye göre dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

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

²⁹⁷ Baş, a.g.m, s.410

sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.”

Diğer taraftan, ilk bakışta kavramın isminden kaynaklanan sebeplerle hesap verilecek merciler arasında görülebilecek iç denetim birimlerini, söz konusu birimlerin üstlendiği fonksiyonların niteliği itibariyle hesap verilecek makam ve merciler arasında saymak pek mümkün görülmemektedir. İlerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere, iç denetim birimleri esas itibariyle harcama sürecinde rehberlik edici, üst yöneticiyi destekleyici bir role sahiptir. Yani iç denetim, kamu idaresinin performansı hakkında yönetime rapor vermekte ve bir sorun varsa yönetimin gerekli önlemleri almasına imkan tanımaktadır.²⁹⁸ Nitekim KMYKK'nin 63. maddesi de iç denetimi, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlamıştır.

2.3.6.3 Meclisler

Yasama organının yürütme organını ve faaliyetlerini denetlemesini ifade eden siyasi denetim; kamu harcama yönetimleri üzerinde uygulanan denetim yollarının en önemlilerinden birisidir. Arzulanan durum, yasama organının kontrolünün her demokratik rejimin ana unsuru olarak kalmasıdır.²⁹⁹ Ülkemiz uygulamasında, bakanların hesap verme sorumluluğunun açıklandığı bölümde de belirtildiği üzere, her bakan TBMM'ye hesap verme yükümlülüğü altındadır.

Bakanların siyasi hesap verme sorumluluğu dışında il özel idaresinde üst yönetici durumunda olan vali ve belediye idaresinde üst yönetici durumunda olan belediye başkanı ilgili mahalli idare meclisine karşı hesap vermekle yükümlüdürler. Bu sorumluluğun siyasi hesap verme

²⁹⁸ Kesik, “5018 Sayılı KMYKK Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, s.100.

²⁹⁹ Ahmet Başözen, “Kamu Bürokrasisi ve Denetim Yolları,” **Kamu Hukuku Arşivi Dergisi**, Cilt II, Sayı 1-3, Şubat 1999, (Erişim) http://www.akader.info/KHUKA/3_99_subat/kamu_burokrasisi.htm, 30 Haziran 2008.

sorumluluğundan farklı olarak idari bir hesap verme sorumluluğu olduğunu ifade etmek gerekir.

2.3.6.4 Kamuoyu

5018 sayılı Kanunun çeşitli maddelerinde kamu kurumlarının ve yetkili kimselerin kamuoyuna karşı hesap verme ve açıklama yapma yükümlülüğünü düzenleyen birçok hüküm vardır. Kanunun mali saydamlığı düzenleyen 7. maddesine göre “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir.”

Bakanların hesap verme sorumluluğunu düzenleyen 10. maddeye göre, “bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.”

Faaliyet raporlarını düzenleyen 41. maddeye göre, “üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar.”

2.4 Hesap Verme Sorumluluğu Sistemini Destekleyici Yapısal ve Kurumsal Araçlar

2.4.1 Bütçe Kapsamının ve Sayıştayın Denetim Yetkisinin Genişletilmesi

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu sadece devlet tüzel kişiliğine dahil (genel bütçeli) idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareler ile özel bütçeli (mahalli) idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsamaktaydı. Eski sistemde, 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 kişiliğini haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktaydı. Bu durum bütçe birliği ilkesinden uzaklaşarak kamu

kaynaklarının kullanımına ilişkin dağınık bir yapının ortaya çıkmasına yol açmıştı. Bu bütçe türleri arasında 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 etmekteydi.

Kamu gelirleriyle finanse edilen faaliyetlerden önemli bir bölümünün bütçe kapsamı dışına çıkarılması, bu faaliyetlerin makro ekonomik etkilerini değerlendirme ve denetleme imkanını ortadan kaldırmış ve sonuçta meclise dolayısıyla millete hesap verilmeyen geniş yetkilerin kullanıldığı alanlar ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, bütçenin kapsamının kamusal faaliyetlerin tamamını yansıtacak bir biçime dönüştürülmesi ve hesap verme yükümlülüğünün sağlanması gerekmektedir.³⁰⁰

1050 sayılı kanunun yerini alan 5018 sayılı KMYKK; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 5018 sayılı kanun hükümlerine tabidir.

Diğer taraftan 1050 sayılı kanuna kıyasla 5018 sayılı kanunun kapsamı konu itibarıyla de genişletilmiş ve kanunda kamu gelir ve giderleri, taşınır ve taşınmaz mallar ile kamu borç yönetimini kapsayacak hükümlere yer verilmiştir. Kanunun kapsamının genişletilmesi açısından yapılan düzenlemeler kamu mali yönetiminde ortak standartların uygulanması ve disiplin, bütünlük ve şeffaflığın sağlanması açısından gerekli ve olumlu düzenlemelerdir.³⁰¹

³⁰⁰ **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık ÖİK Raporu**, (Erişim) <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>, 7 Temmuz 2008, s.14,15.

³⁰¹ Ahmet Arslan, “5018 Sayılı KMYKK ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye Dergisi**, Sayı 145, Ocak-Nisan 2004, (Erişim) <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ahmeta.pdf>, 30 Haziran 2008, s.3.

5018 sayılı Kanun ile bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde saydamlığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır.³⁰²

Bütçe kapsamının genişletilmesi yanında, Sayıştay'ın denetim kapsamının genişletilmesi de hesap verme mekanizmasının etkinliği açısından önemli yapısal değişiklikler arasında yer almaktadır. 5018 sayılı kanun öncesinde; genel ve katma bütçeden oluşan konsolide bütçe, devlet faaliyetlerinin tamamını kapsamadığından, Sayıştayın ve dolayısıyla Parlatmentonun kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımı üzerindeki kontrolü eksik kalmıştır. Ayrıca 1050 sayılı Kanun ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu uyarınca Sayıştay tarafından 1 Ocak 2005 tarihine kadar yürütölen ön mali kontrol faaliyetlerinin, Sayıştayın esas fonksiyonu olan dış denetime yeterince yoğunlaşmasını engellediği ifade edilebilir.

5018 sayılı Kanun ile Türkiye'de dış denetim anlayışı da değişmiş bulunmaktadır. Kanun ile sosyal güvenlik kuruluşları ve iktisadi nitelikte faaliyette bulunmayan bazı kuruluşlar Yüksek Denetleme Kurulunun denetim kapsamından çıkarılarak Sayıştay denetimine tabi tutulmuştur. Dış denetim bakımından yapılan düzenlemelerle; Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmekte, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.³⁰³

Anayasanın 160. maddesinde, 2005 yılında yapılan değişiklik ile de genel ve katma bütçeli idareler ifadesi, merkezi yönetim kapsamındaki idareler ve sosyal güvenlik kurumları şeklinde değiştirilerek ve ayrıca mahalli idareler ibaresi de eklenerek Sayıştayın denetim kapsamı genişletilmiştir.

³⁰² Osman Saraç, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı 148, Ocak-Nisan 2005, s, 124

³⁰³ Arslan, **a.g.m**, s.32

Sayıştayın yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanun teklifi halen Parlamento gündemindedir.

2.4.2 Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme

Kamu harcama reformu kapsamında hazırlanan 5018 sayılı KMYKK ile kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere performans esaslı bütçelemeye geçiş öngörülmüştür. 5018 sayılı kanunun hesap verme sorumluluğu ile ilgili maddelerinde yer alan hükümler incelendiğinde, hesap verme sorumluluğunun siyasi ve mali sorumluluğu da içerecek şekilde ele alındığı gözlenmekle birlikte, sistemdeki asıl vurgunun performans sorumluluğuna (yönetmelik sorumluluk) yapılmış olması dikkat çekmektedir. Söz konusu maddelerin kanunun amacıyla birlikte değerlendirilmesi halinde kanun koyucunun hesap verebilirliğe özel bir önem attığını söylemek doğru bir değerlendirme olacaktır. Kanunun özel önem verdiği bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi buna yönelik mekanizmaların varlığına bağlıdır. Bu manada performans esaslı bütçeleme, kamu yönetiminde hedeflere dayalı bir bütçelemeyi performans ölçümü yoluyla sağlam temellere oturtmak suretiyle hesap verebilirlik için nesnel bir zemin oluşturmaktadır.³⁰⁴

5018 sayılı Kanun ile kurgulanmak istenen performans esaslı bütçeleme; kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedefleri belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları performansa dayalı olarak raporlayan bir bütçeleme sistemidir.³⁰⁵ Performans esaslı bütçelemenin en önemli iki temel ögesi; kaynak tahsisinde etkinliği arttırmak ve kamu harcamalarında verimliliği sağlamaktır.³⁰⁶

³⁰⁴ Erüz, **a.g.m.**, s.66

³⁰⁵ Erüz, **a.g.m.**, s.64

³⁰⁶ Marc Robinson and Jim Brumby, **Does Performance Budgeting Work: An Analytical Review of the Empirical Literature**, IMF Working Paper, WP/05/210, November 2005, (Erişim) <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05210.pdf>, 30 Temmuz 2008, s.12.

Kanunun 9.maddesinde ifadesini bulan performans esaslı bütçelemeye baktığımızda söz konusu yapının üçlü bir temel üzerine oturduğunu görmekteyiz. Bu yapı orta ve uzun vadeli stratejik planlama yapılmasını, bu planların yıllık uygulamalarını göstermek ve bütçeye dayanak oluşturmak üzere yıllık performans programları hazırlanmasını ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının performansa dayalı olarak yıllık faaliyet raporu ile raporlanmasını öngörmektedir.³⁰⁷

Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarından olan stratejik planlama; kamu idarelerince 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 hazırlanan plandır.³⁰⁸ Stratejik planın hazırlanmasında öncelikle kurum misyonu belirlenir. Misyon bir kamu idaresinin varlık sebebi olup, ne yaptığını, nasıl yaptığını ve kimin için yaptığını ifade eder. Misyon belirlendikten sonra idarenin vizyonun belirlenmesi gerekir. Vizyon gelecekle ilgili bir kavram olup, idarenin ileride neyi başarmak istediğini ifade eder. Stratejik planlama yapılmasında bir ileri adım stratejik amaçların belirlenmesidir. Stratejik amaçlar misyonun başarılabilmesi için belirli bir zaman kesiti sonunda kurumun ulaşmayı hedeflediği sonuçları ifade eder. Stratejik hedefler ise stratejik amaçların gerçekleştirilmesinde daha somut olarak ele alınmış veya daha somut olarak ifade edilmiş alt amaçlardır. Stratejik amaçlara göre daha belirgindir. Stratejik hedefler sayısal olarak ifade edilmelidir. Stratejik planlama yapılırken faaliyet ve/veya projelerin belirlenmesi de önemli bir adımdır. Bu aşama planın hazırlanmasının son adımını teşkil eder. Burada stratejik planlama sürecinde kuruluşun hedeflerine nasıl ulaşabileceğinin cevapları aranır.

³⁰⁷ Selahattin Tuncer, “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 299, Temmuz 2006, (Erişim)

<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4349&ReturnUrl=http://www.vergidunyasi.com.tr/Icindekiler.aspx?Ay=7&Yil=2006>, 6 Haziran 2008.

³⁰⁸ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)**, Ankara, 2004, s.7.

Türk performans esaslı bütçeleme sisteminin ikinci ayağı olan performans programlarıyla ise ilgili bütçe yılında uygulanacak olan stratejik amaç ve hedefler belirgin hale getirilir. Buna göre performans programını, bir mali yılda kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda yürütmesi gereken faaliyetlerini, bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren, idare bütçesi ve idare faaliyet raporunun hazırlanmasına esas teşkil eden program şeklinde tanımlamak mümkündür.³⁰⁹

Performans esaslı bütçeleme sisteminin üçüncü ve son ayağı olan faaliyet raporları, performans esaslı bütçeleme sisteminde yer alan temel dokümanlardan birisidir ve hesap verme sorumluluğu kapsamında idarelerin bir yıl içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetler ve projelerin, gerek idare ve yetkili makamlar gerekse kamuoyu tarafından değerlendirilmesini sağlamak üzere performans programının uygulandığı mali yılı izleyen yılda, gerekli mercilere sunulmakta ve kamuoyuna duyurulmaktadır. 5018 sayılı Kanunun 41.maddesi uyarınca; faaliyet raporları birim ve idare düzeyinde hazırlanmalıdır. Harcama yetkilileri tarafından hazırlanacak olan birim faaliyet raporları, idare faaliyet raporlarının hazırlanmasına esas teşkil etmektedir. Buna göre “üst yönetici”, idaresinin faaliyet raporunu, idarenin harcama birimlerine ait faaliyet raporlarına dayalı olarak hazırlayacak ve kamuoyuna açıklayacaktır.

2.4.3 Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe Sınıflandırması

Kamu harcama yönetimi alanında gerçekleştirilen reform çalışmalarının bir ayağını da hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığa katkıda bulunması amaçlanan devlet muhasebesi ve bütçe sınıflandırmasına ilişkin düzenlemeler oluşturmaktadır.

Kamu harcama yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet muhasebesi hükümetlerin mali

³⁰⁹ Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)**, s.7.

politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, Devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurları arasındadır.³¹⁰

Dünyanın birçok ülkesinde, devlet muhasebesinde nakit esastan tahakkuk esasına doğru bir gelişme söz konusudur. Zira nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamakta ve bu durum, kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri/getirememeleri sonucunu doğurmaktadır. Tahakkuk esastan ise işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilmektedir. Yani, tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Bu yönüyle tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, kamu mali yönetiminde saydamlığı ve hesap verilebilirliği artırır.³¹¹

Türkiye’de de harcama yönetiminde görev alan yetkililerin hesap verme sorumluluklarını ve mali saydamlığı geliştirmek amacıyla; tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin uygulanması yolunda bazı yeni düzenlemeler getirilmiştir. 5018 sayılı yasa; kamu muhasebe sisteminin amacını; kamu adına hareket edenlerin alacakları kararların, bunların hesap vermelerinin ve kamusal mali kontrolle ilgili süreçlerin etkili çalışmasını sağlamak olarak belirlemiştir. Bu amaçla öncelikle Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri dahil, yaklaşık 1600 saymanlık ve birimin otomasyonunu kapsayan say2000i Projesi tamamlanmıştır.³¹² Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde yönetimin hesap verme sorumluluğunu daha etkin bir şekilde yerine getirmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmaktadır.³¹³

³¹⁰ Erkan Karaarslan, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs-Ağustos 2002 (Erişim) http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md140/Kamu%20Mali%20_%20E.%20KARAASLAN.pdf, 3 Temmuz 2008, s.3.

³¹¹ Karaarslan, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, s.5.

³¹² Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **a.g.e**, s.16,17

³¹³ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **a.g.e**, s.22.

Bütçe kod yapısıyla ilgili olarak, analitik bütçe sınıflandırması olarak adlandırılan yeni sistemle devlet faaliyetleri, OECD ve Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından yayınlanan bütçe saydamlığına ilişkin en iyi uygulamalara paralel olarak, kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik olarak üç ana sınıfa ayrılmıştır. Ayrıca fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırma arasında finansman tipi sınıflandırmaya da yer verilmiştir.³¹⁴ Hazırlanan yeni sınıflandırma sistemini hayata geçirmek amacıyla öncelikle birtakım pilot uygulamalar gerçekleştirilmiş ve 2004 yılında bütçe, analitik bütçe sınıflandırması uygulamasına göre kanunlaştırılmıştır.³¹⁵

Analitik bütçe sınıflandırması bir yönüyle bir alt yapı çalışması olarak değerlendirilebilir. Analitik bütçe sınıflandırmasında detaylı bir kurumsal kodlamayla program sorumluları tespit edilebilmektedir. Fonksiyonel sınıflandırma gerçekleştirilebilmektedir. Bunun yanında bu kodlamayla kamu kurumlarının yürüttükleri hizmetleri, finans kaynaklarını ve maliyetlerini izlemek mümkün olabilmektedir.³¹⁶

Yeni bütçe kod yapısı, kamu kaynaklarının ne şekilde kullanıldığını daha net bir şekilde gözler önüne sermekte ve kıyaslamalara olanak tanımaktadır. Yeni bütçe kodlamasının getirdiği önemli yenilikler; detaylı bir kurumsal kodlamayla sorumlularının tespitine ve uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi ile ölçme ve analize elverişli veriler üretmesidir.³¹⁷

2.4.4 İç Denetim

Son yıllarda iç denetime ilgi oldukça artmış bulunmaktadır. Bunun temel nedeni, kamu harcama yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve

³¹⁴ T.C Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Analitik Bütçe Sınıflandırması: Eğitim El Kitabı**, 3. Baskı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 2004, s.4.

³¹⁵ T.C Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Analitik Bütçe Sınıflandırması: Eğitim El Kitabı**, s.4.

³¹⁶ Hatice Dayar, İbrahim Bakırtaş, “Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı ve Bir Uygulama Örneği: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 11, Aralık 2004, s.113.

³¹⁷ Hayrullah Keleş, “Devletin Yapısını ve Faaliyet Sonuçlarını Bilme Hakkı”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 27, Ocak 2005, (Erişim) http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=584, 6 Haziran 2008.

saydamlık ilkelerinin ön plana çıkmasıdır. İç denetime ilişkin eleştiri ve değerlendirmeler yapılırken konunun hesap verme sorumluluğu mekanizmasıyla birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Gerçekten, mali yönetim ve kontrol sisteminin özü kavranmaksızın, sistemin dayandığı temel yaklaşımların ve bu amaçla ihdas edilen çeşitli araçların birbirleriyle ilişkileri dikkate alınmaksızın yapılacak değerlendirmeler eksik ve hatalı olabilecektir.³¹⁸

5018 sayılı Kanununun 63.maddesi iç denetimi, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların iktisadilik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” şeklinde tarif etmiştir. Aynı madde uyarınca 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 gerçekleştirilmek durumundadır. Madde hükmüne göre, iç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır ve kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulur.

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı, üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır. İç denetçinin görevleri 5018 sayılı Kanununun 64. maddesi uyarınca aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

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

³¹⁸ Cemil Sabri Midyat, “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”, (Erişim) http://www.stratejikboyut.com/files/Teftis_ve_Geleneksel_Denetimden_icdenetime.pdf, 6 Haziran 2008.

- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konuda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

Kanunda iç denetim için öngörülen sistem uyarınca iç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacaktır. Bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilmesi, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi gerekmektedir.

2.4.5 Faaliyet Raporları

KMYKK çerçevesinde, hesap verme sorumluluğu mekanizmasının işleyişinde faaliyet raporları özel bir öneme sahiptir. Kanunun faaliyet raporlarını düzenleyen 41.maddesinde, üst yöneticilerin ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlaması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Kanuna göre harcama yetkilileri sorumlulukları altında olan birime ilişkin faaliyet raporu hazırlayacaktır. Üst yönetici de harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, başında buldukları idarenin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyecek ve kamuoyuna açıklayacaktır.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına, mahalli idareler ise hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına göndereceklerdir. İçişleri Bakanlığı, mahalli idarelerce gönderilen idare faaliyet raporlarını esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlayacak ve kamuoyuna açıklayacaktır. Raporun birer örneğini de Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderecektir. Merkezi yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları ise, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak olan ve mahalli idarelerin mali yapılarına ilişkin genel değerlendirmeleri de içeren genel faaliyet raporunda gösterilecektir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklayacak ve bir örneğini Sayıştaya gönderecektir.

Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını ve mahalli idareler genel faaliyet raporunu dış denetim sonuçları doğrultusunda görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacaktır. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşecek ve bu görüşmelere bakanla birlikte üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısı katılacaktır.

Hesap verme sorumluluğu esas itibariyle birim ve idare faaliyet raporları vasıtasıyla yerine getirilecektir. Genel faaliyet raporu ve mahalli idareler genel faaliyet raporu daha çok sistemin bir bütün olarak ne şekilde işlediğini göstermekle birlikte doğrudan ilgili kuruluşun veya yetkilinin hesap verebilirliğini sağlamamaktadır.

2.4.6 Strateji Geliştirme Birimleri

5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile başta bakanlıklar olmak üzere kamu kurum ve kuruluşlarında mevcut

Araştırma Planlama ve Koordinasyon (APK) hizmet birimleri yürürlükten kaldırılmış ve bunun yerine Strateji Geliştirme Başkanlıkları (idarenin durumuna göre başkanlık, daire başkanlığı ya da müdürlük şeklinde) kurulmuştur.

Yeni sistemde; kamu idarelerinde gerek stratejik planların gerekse bütçelerin hazırlanması ve merkezi bütçe birimleri ile iletişim kurma görevleri, strateji geliştirme birimlerine verilmektedir. İşlevsiz hale gelen APK birimlerinin kapatılarak yerine Strateji Geliştirme Birimlerinin kurulması, idarelerin politika belirleme kapasitelerinin artırılması ve stratejik plan-bütçe çalışmalarının bütünleştirilmesi açısından önemli bir adım olarak nitelenebilir.

Kamu idarelerinde ortak bir örgüt niteliğinde yeniden kurulması kararlaştırılan strateji geliştirme örgütünün amaç ve görevleri 5436 sayılı kanununun 15. maddesinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Ulusal kalkınma strateji ve politikaları, yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde idarenin orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarını belirlemek, amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- İdarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek ve bu kapsamda verilecek diğer görevleri yerine getirmek,
- İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek, yorumlamak,
- İdarenin görev alanına giren konularda, hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek, kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkinliğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak,
- Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek.
- İdarede kurulmuşsa, Strateji Geliştirme Kurulu'nun sekreteryaya hizmetlerini yürütmek,
- Bakan ve/veya üst yönetici tarafından verilecek diğer görevleri yapmak.

Strateji geliştirme birimlerinin kamu kuruluşlarındaki görevleri, APK birimlerinden çok farklı ve geniş kapsamlı olarak belirlenmiştir. Bu yaklaşımla, stratejik planlama yaklaşımı, kamu mali yönetimine adapte edilmek istenmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK KAMU HARCAMA YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. HESAP VERME SORUMLULUĞU SİSTEMİNİN TASARIMINDAKİ EKSİKLİKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1 Hesap Verme Sorumluluğu Kavramıyla İlgili Algılama Sorunu Açısından

Son yıllarda, ülkemizde kamu harcama yönetiminde sürdürülen reform çabaları dolayısıyla stratejik planlama, hesap verme sorumluluğu, performans yönetimi ve denetimi gibi kamuoyunun önemli bir kısmı için yeni sayılabilecek kavramlar gündeme gelmiştir. Bu kavramların doğru bir şekilde tanımlanması ve kavranması; süreçlerin standartlara uygun bir şekilde oluşturulması ve kamu mali yönetiminin iyi yönetim ilkelerine göre tasarlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Oysa ülkemizde halihazırda tam anlamıyla bir kavram kargaşası yaşanmaktadır. Performans ölçümü ve raporlaması, hesap verme sorumluluğu, performans denetimi gibi önemli kavram ve uygulamaların fonksiyonları yeterince kavranılamamıştır. Bu kavram ve uygulamalara sahip olduklarının ötesinde/dışında misyonlar yüklenilmesi ve araç-amaç ilişkisinin doğru bir biçimde kurulamaması, reform girişimlerinin başarısı için hayati önemde olan yenilikleri benimseme ve sahiplenmenin gerçekleşmemesine yol açmaktadır.³¹⁹

Klasik hesap verme sorumluluğu sadece paranın hesabına ilişkindir ve bütçe ile tahsis edilen kaynakların, verilen yetki ve izin çerçevesinde, yine parlamento tarafından çıkarılan yasalara uygun olarak toplanması, harcanması ve hesabından oluşur. Bu alandaki denetim ise, mali denetim ya da INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) Denetim Standartlarındaki adlandırmasıyla düzenlilik denetimidir. Ancak kamu yönetimi alanındaki gelişmelerin hesap verme sorumluluğu alanına da yansımaları paralelinde; kaynak oluşturan ve yetki devreden toplum, yetkinin etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı konusunda daha duyarlı

³¹⁹ Coşkun, Karabeyli, “Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi”, s.162.

davranmaya başlamış ve yürütülen faaliyetler ve bunların sonuçlarına ilişkin bilgileri, kısaca performans bilgisini gerektiren performans hesap verme sorumluluğu, hesap verme sorumluluğu kavramının ikinci bir yönü olarak kamu mali yönetimi alanında yerini almaya başlamıştır.³²⁰

Ülkemiz açısından konuya yaklaşıldığında; harcama yönetimi alanındaki hesap verme sorumluluğu gibi bütün bu yeni kavramların hiçbirisi sihirli kavramlar değildir ve bu kavramlardan mucize beklemek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama, performans ölçümü, saydamlık gibi kavramlar, telaffuzu kolay olmakla birlikte hayata geçirilmesi güç kavramlardır. Reform çalışmalarında esas olan, kavramlara değil, kavramlara yüklenen anlam ve içeriğe odaklanmaktır.³²¹

Reform yasalarının birçok bölümünde yer bulan hesap verme sorumluluğu kavramıyla kamu harcama yönetimini çağdaş bir yapıya kavuşturmak hedeflenmiştir. Ancak böylesine önemli bir konuda, yasalar hazırlanırken, uluslararası deneyim ve bilgi birikimlerinden yararlanılması bir tarafa, ülkemizdeki uygulama ve birikimlerden bile yeterince yararlanılmadığı anlaşılmaktadır. Hesap verme sorumluluğu, neredeyse kamu harcama yönetimindeki reform alanının temel zemini konumunda olmasına karşın; bu sistemin işleyişine ilişkin uluslararası iyi uygulama örneklerinden gereği gibi yararlanılmamıştır.³²²

Sağlam, özümsemiş ve tutarlı bir reform stratejisi oluşturmadan; yasal düzenlemelerle reform yapma çabaları sonuç almak için yeterli olmayacaktır. Kuşkusuz, yasal düzenlemeler temel değişim taleplerini ve ihtiyaçları karşılamada önemli rol oynayacaktır. Ancak, özümsememiş kavram ve sistemlerin, yasalar yoluyla yenileşmeyi sağlaması güçtür. Yeni kavram ve uygulamaları özümsemeyen kamu görevlilerinin, yenilikleri benimseme ve sahiplenmesini beklemek mümkün değildir. İçi boşaltılan ya

³²⁰ Arife Coşkun, Levent Karabeyli, “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, III. Kamu Yönetimi Forumunda sunulan tebliğ, (Erişim) <http://www.sayder.org.tr/dosyalar/Kayfor%20Tebli%C4%9F.doc>, 7 Temmuz 2008, s.5,6.

³²¹ Coşkun, Karabeyli, “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, s.11.

³²² Coşkun, Karabeyli, “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, s.11.

da hiç doldurulmamış olan kavram ve uygulamaların, kısa sürede ilk çekiciliklerini de yitirerek hayal kırıklığı yaratması kaçınılmaz olacaktır.³²³

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası esasen hesap verme sorumluluğunu geliştirme amacına yönelik olmasına rağmen, maddeler hazırlanırken hesap verme sorumluluğunun daha geniş tanımından yani herkesin yaptığı işin sorumluluğunu yerine getirmesi anlayışından yola çıkılmıştır. Oysa etkili bir hesap verme sorumluluğunun yerine getirilebilmesi 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 gerekirdi. Yasada bu mekanizmanın etkili bir şekilde tesis edildiğini iddia etmek zordur.³²⁴

Hesap verme sorumluluğu en iyi şekilde performansın ölçülmesiyle ve performans ölçümü sonucu ortaya çıkan performans bilgilerinin raporlanmasıyla yerine getirilebilir. Yeni yasa, bu mekanizmaları görmezden gelmektedir. Hesap verme sorumluluğu doğru bir şekilde tasarlanmamıştır. Aynı şekilde denetimle ilgili düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun değildir. Yasa da tanımı yapılan hesap verme sorumluluğu anlayışı ile dünyada uygulanan hesap verme sorumluluğu anlayışı arasında çok önemli farklar vardır.³²⁵

Hesap verme sorumluluğu alanında iyi uygulama örneklerine sahip başarılı ülkeler arasında sayılan Anglo-Amerikan ülkelerde, kamu idareleri kuralları değiştirebilme, uygulamaları kurum adına esnetebilme olanağına sahiptir. Kuzey Avrupa modeli, Anglo-Amerikan modelinden farklıdır; ancak kuzey ülkelerinin refah devleti geçmişi ve daha özerk yan kuruluşları teşvik eden politikaları, performans odaklanmayı kolaylaştırmaktadır. Bu iki modelin aksine, Kıt'a Avrupası modelinde, kamu hizmetleri yazılı kurallara ve yasalara daha çok bağımlı bir yapıya sahiptir.³²⁶

³²³ Coşkun, Karabeyli, "Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi", s.20.

³²⁴ Baş, **a.g.m.**, s.413,414.

³²⁵ Oğuz Oyan, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir Reform Nasıl Iskalanır?", **Dünya Gazetesi**, 12.12.2003.

³²⁶ OECD PUMA, **a.g.e.**, s.128

Bu bağlamda, ülkemizde kamu kurumlarının yönetsel esnekliklerinde önemli kısıtlamalar vardır. Örneğin iyi uygulama örnekleri arasında yer alan İsveç modelindeki kurumların girdilerinin seçiminde herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın tüm işletme maliyetlerinin finansmanını tek bir bütçe ödeneğinden sağlama imkanı bizim sistemimiz açısından geçerli değildir. Bu çerçevede, personel giderleri için bütçeye konulan bir ödenek mal ve hizmet alımı için kullanılamamaktadır. Diğer taraftan İsveç'te hükümet kurumları ile özel kesim aynı iş kanunlarına ve kurallarına tabidir. Kamu çalışanları ilgili birim tarafından işe alınmakta ve başka bir kuruma geçme hakkına sahip olmamaktadır. İşçi-işveren arasında imzalanan sözleşmeler ile kamu kurumu ve kamu çalışanı arasında imzalanan sözleşmeler aynı kurallara tabidir. Her bir kurum ne kadar kişi çalıştıracağına ve ne kadar maaş ödeyeceğine kendisi karar vermektedir. Atamalar ve terfiler de aynı şekilde kurumun yetki alanındadır. Ancak ülkemizde kamu kesiminde asli görevlerde çalışan devlet memurları kamu hukukuna tabidir ve genel olarak merkezi düzeyde yapılan Kamu Personeli Seçme Sınavı ile kurumlara yerleştirilmektedir. Yine çalışanların ücretleri çoğunlukla kurumların kendileri tarafından değil parlamento tarafından çıkarılan yasalarca belirlenmektedir.

Hesap verme sorumluluğu sadece birtakım yasal düzenlemelerle ihdas edilebilecek basit bir müessese değildir. Hesap verme sorumluluğu müessesesinin etkili bir şekilde işleyebilmesi için bürokraside ve siyasette önemli bir yönetim kültürü değişikliğine de ihtiyaç bulunmaktadır. Reformlar açısından zihniyet değişikliği çok önemlidir. Zihniyet değişimi hedeflenmeksizin sadece yeni örgütlerin kurulması, yeni müesseselerin getirilmesi ve mevzuat oluşturulmasıyla yetinilmesi, mevcut sistemin yeniden ve daha büyük çapta üretilmesiyle sonuçlanacaktır. Bu nedenle yeni yönetim kültürü ve zihniyet oluşturulması için çaba harcanması hayati bir öneme

sahiptir.³²⁷ Yönetim kültüründeki değişiklik, mevzuat değişimden daha zordur ve uzun bir süre gerektirmektedir.

Diğer taraftan yolsuzluğun, kayırmacılığın ve partizanlığın hala etkili olduğu sistemimizde hesap verme sorumluluğunun etkinliğini arttırmak adına kurumların kendi personelini merkezi sınavdan bağımsız olarak almasına izin verilmesi, devlet memurlarının güvencelerinin zayıflatılması, performansa dayalı ücret uygulamasına geçilmesi ya da kurumlara herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın tüm maliyetlerin finansmanını tek bir bütçe ödeneğinden sağlama imkanı verilmesi beklenenin aksine vahim sonuçlar ortaya çıkarabilir. Bu nedenle, söz konusu alanlarda yapılacak düzenlemelerde ülkemizde hakim olan yönetim kültürünün dikkate alınarak esneklik ve denetim dengesinin etkili bir biçimde tesis edilmesi gerekmektedir.

1.2 Geçiş Sürecinin Planlanmasına İlişkin Sorunlar Açısından

Kamu harcama yönetiminde yürütülen reform süreçlerinin etkinliği açısından, farklı alanlarda yürütülen reformlar arasında uyum sağlanması gerekmektedir. Reform yönetimi konusunda geçiş döneminin iyi planlanması ve buna ilişkin bir stratejinin ve bizzat reform sürecinin yönetimi için hesap verme sorumluluğuna yönelik bir çerçevenin oluşturulması önem arz etmektedir. Ayrıca reform çalışmaları esnasında geçiş sürecinin kısa tutulmamasında ve sağlam bir yapının oluşturulmasında büyük yarar vardır. Ancak sürecin değişimin benimsenmesini güçleştirecek şekilde çok uzun olarak belirlenmesi de sorun olabilecektir.³²⁸

Ülkemiz açısından bakıldığında, genelde kamu yönetimi reformunun, özelde kamu harcama yönetimi reformunun amaç ve hedeflerini, reform sürecinde yer alanların görev, yetki ve sorumluluklarını gösteren ve hazırlık ve uygulama aşamalarına ilişkin takvimi içeren ve üst düzeyde yürürlüğe konulmuş bir politika metni ve reform stratejisi bulunmamaktadır. Kamu

³²⁷ Hasan Baş, “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2005, s.524.

³²⁸ Erüz, **a.g.m**, s.73.

harcama yönetimi reformunda geçiş sürecinde yapılacak yasal ve idari düzenlemeleri, bunları hazırlamakla görevli idareleri ve hazırlanma sürelerini, bu süreçte izlenecek yöntemleri gösteren bir reform stratejisinin hazırlanarak kamuoyuna duyurulması, belirli periyotlarla güncellenmesi ve ulaşılan sonuçların değerlendirilmesi şeklinde bir uygulama gerçekleştirilememiştir. Bu durum, reformun anlaşılabilmesi, sahiplenilmesinin zayıf kalması gibi problemlere yol açmış ve bizzat reform çabalarının hesap verebilir bir nitelik arz etmemesi nedeniyle yeni sistemin uygulamaya konulmasında bazı sorunlar ve reformun ana ekseninden bazı sapmalar ortaya çıkmıştır.³²⁹ Belli bir mantık sırası içinde uzun yıllar içinde benimsenmesi ve harcama yönetiminin doğal bir parçası olması gereken stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme gibi yönetim araçları bir anda ve yeterli yönlendirme olmadan uygulanmaya çalışılmaktadır.³³⁰

Reform sürecinin bileşenlerini oluşturan kanunların hazırlık çalışmalarının ve bu çalışmalar sonucunda oluşturulan taslak metinlerin kamuoyunda yeterince tartışmaya açılmaması ve kamuoyundan gerekli ve yeterli katkının alınmamış olması, reformun sahiplenilmesi, desteklenmesi ve buna uyumun sağlanmasını ve ilgili taraflarca önemsenmesini olumsuz yönde etkilemiştir. Uluslararası iyi uygulama örnekleri incelendiğinde, reformların gerçekleştirilmesinde genellikle aşamalı geçiş yönteminin tercih edildiği ve reform bileşenlerinin bir eylem planına bağlı olarak belli bir sırayla gerçekleştirildiği ve başarıya ulaşıldığı görülmektedir. Ancak, ülkemizde bu şekilde bir geçiş süreci planlamasının yapılmadığı görülmektedir.³³¹

Geçiş programının olmaması sorunu, DPT'nin stratejik planlama için oluşturduğu geçiş takvimi ile merkezi idareler için kısmen de olsa çözümlenmiştir. Ancak, mahalli idareler yeterli hazırlıkları olmadan yeni mali yönetim sisteminin bütün unsurlarını gerçekleştirmek zorunda kalmışlardır.

³²⁹ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.58.

³³⁰ TEPAV, "Kamu Yönetimi Reformunda Mevcut Durum", Kasım 2006 (Erişim) http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Kamu_yonetiminde_reform.pdf, 18 Temmuz 2008, s.4.

³³¹ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.59.

Bu durum, yerel yönetimlerin gerek stratejik planlama gerek mali yönetimin diğer unsurları konusunda başarısını olumsuz yönde etkileyecektir.³³²

Geçiş sürecinde eş zamanlı bir vizyonun mevcut olmadığı söylenebilir. Kamu harcama yönetimi alanında reformun bir parçası çok hızlı gelişip gerçekleşirken reformun diğer unsurlarının aynı hızda ilerlemediği görülmüştür. Bu nedenle; reform çalışmalarında; temel hedefleri ve araçları özetleyen; geçiş döneminde karşılaşılan ve karşılanması muhtemel zorlukları, bu zorlukların nasıl aşılanacağına ilişkin stratejileri ve reform takvimini içeren bir politika metninin hazırlanmasıyla ilgili ihtiyacın halen güncelliğini koruduğu değerlendirilmektedir. Diğer taraftan kamu harcama yönetiminde yeniden yapılanmanın başarılması, her şeyden önce siyasi iradenin bu konudaki kararlılığına bağlıdır. Bu nedenle, reform çalışmalarında yönlendiricilik sağlayacak genel bir siyasi direktif ve bunun dayandığı bütüncül bir modelin, reform stratejisiyle birlikte oluşturulması gerekir.³³³

1.3 Sistemin Diğer Yasal Düzenlemelerle Uyum ve Koordinasyondan Kaynaklanan Sorunlar Açısından

İyi uygulama örnekleri paralelinde etkili bir hesap verme mekanizmasının tesis edilebilmesi için, kamu harcama yönetimine ilişkin reform, 5018 sayılı kanunun yürürlüğe konulması ile sınırlı kalmamalıdır. Diğer mevzuatta kamu harcama ve kontrol sisteminde yapılan değişiklik ile paralel birtakım değişiklikler yapılması gerekmektedir. 5018 sayılı Kanunla öngörülen geçiş sürecinde, gerekli mevzuat düzenlemelerinin zamanında hazırlanmamış olması, yeni sistemin bütün kurum ve kurallarıyla uygulanmasını ve kendisinden beklenen amaç ve hedeflerin gerçekleşmesini engellemiştir. Bu durum yeni sistemin, diğer mevzuatla tam olarak uyumlaştırılmaksızın, ikincil düzenlemeler tamamlanmadan ve kamu idarelerince gerekli hazırlıklar yapılmadan bir takım eksiklikleriyle uygulamaya konulmasına sebep olmuştur. Sistemin uygulamaya konulmasında olmazsa olmaz denilebilecek, başta idarelerin teşkilat

³³² Volkan Erkan, **a.g.e.**, s.89.

³³³ Saygılıoğlu, Arı, **a.g.e.**, s.238.

kanunları ve Sayıştay Kanunu olmak üzere ilgili mevzuatta yapılması gereken değişiklik ve düzenlemelerin birçoğunun halen yapılamamış olması, sistemin tam olarak uygulanamaması ve belirlenen amaçlara ulaşılamaması ihtimalini ortaya çıkarmaktadır. Bu noktada, kamu yönetimi, kamu harcama yönetimi ve personel yönetimi mevzuatı arasındaki uyum kadar idarelerin teşkilat kanunlarında, meclis içtüzüğünde ve dış denetim birimlerinin mevzuatında birtakım değişiklikler yapılması gerekmektedir.

Yeni mali yönetim sisteminin başarıya ulaşabilmesi kamu personel reformu gibi kamu yönetiminde yeniden yapılanmanın diğer unsurlarının da uygulamaya geçirilmesi gerekir. Kamu reformu ancak bir sistem bütünlüğü içinde ele alındığı zaman mali yönetim sisteminde de bir başarıdan söz etmek mümkün olur. Kamu harcama yönetiminin kamu yönetiminin bir parçası olması nedeniyle; kamu harcama yönetiminin başarısı, kamu yönetiminin diğer bileşenleriyle de yakından ilgilidir. Bu nedenle kamu harcama yönetimi ve kamu yönetiminin diğer bileşenleri bir bütün olarak değerlendirilmelidir. Bu açıdan ilgili diğer reform çalışmalarının kanunlaşmamasının da etkisiyle kamu kuruluşlarında stratejik planlamayı temel alan bir yönetim anlayışının yeterli düzeyde yerleşmediği gözlenmektedir. Kuruluş yönetimlerinin bu yaklaşıma adapte olabilmeleri için kapsamlı eğitimlere ve “değişim yönetimi” çalışmalarına ihtiyaçları bulunmaktadır.³³⁴ Sistemin diğer yasal düzenlemelerle uyumunu sağlamak üzere:³³⁵

- Kamu personel yönetimi ve kamu harcama yönetimi arasındaki uyumsuzluğun giderilmesine yönelik çalışmaların yapılması,
- Yeni sistemin yapısı ve işleyişine uygun yönetim anlayışının yerleştirilmesini sağlamak üzere yönetim kültürünün değişimini hızlandıracak çalışmaların yapılması ve buna uygun araçların geliştirilmesi,

³³⁴ Volkan Erkan, a.g.e, s.90.

³³⁵ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.82.

- Değişimin sahiplenilmesi için, sürecin iyi bir şekilde planlanması, yönetilmesi ve anlatılması, katılımcılığın artırılması ve sivil toplum kuruluşlarıyla işbirliği stratejisinin geliştirilmesi,
- Değişime direnç oluşturan nedenlerin tespit edilerek kişisel veya kurumsal endişelerin azaltılması, değişimin uygulanması için gereken zaman ve zeminin oluşturulmasına çalışılması,
- Reform sürecinde uluslararası standartlara uyum çalışmalarının reform hedefleri ve ülkenin koşulları göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan sistemin diğer yasal düzenlemelerle uyumunu sağlamak üzere, döner sermayeli işletmelerle ilgili de düzenleme yapılması gerekmektedir. Ülkemizde döner sermaye işletmeleri, parlamento denetimine tabi olmaksızın, farklı mevzuata ve uygulamalara göre faaliyet göstermekte ve bu durum mali disiplinden sapmalara yol açmaktadır. 5018 sayılı Kanunda döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçelerinin, ilgili idare bütçesi içerisinde yer alması ve 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilmeleri öngörülmüş, ancak 5793 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle döner sermaye işletmelerinin 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeyle, fonların ve döner sermaye işletmelerinin tasfiye edilmesi yerine yeniden yapılandırılması öngörülmüştür.

Döner sermayeli işletmelerden bazılarının bağlı olduğu kurumun asli görevlerini yerine getirmesi (Örneğin Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi), bazılarının ise işlem hacimlerinin düşük olması nedeniyle öncelikle bu tür işletmelerin tasfiye edilmesi gereklidir. İşlem hacmi düşük olan işletmelerin birleştirilerek sayılarının azaltılması bir yöntem olarak düşünülse de temelde kamu kaynaklarının verimli kullanılmasını sağlamadığı, hatta bazı kurumlarda kaynakların kullanımını olumsuz yönde etkilediğini söylemek mümkündür. (Örneğin üniversite döner sermayeli işletmelerin birleştirilerek tek işletmeye dönüştürülmesiyle, daha önce döner

sermaye kapsamında olmayan bazı birimlerin de kapsama alınması, döner sermaye bütçelerinin daha da artmasına neden olmuştur.)³³⁶

Döner sermayeli işletmelerin kuruluşlarına ilişkin mevzuat hükümleri ile uygulamaya ilişkin yönetmeliklerde farklı hükümlerin yer alması nedeniyle bugüne kadar sağlanamayan uygulama birliği, çıkarılacak bir yasayla sağlanmalıdır. Döner sermayeli işletmelerin uygulama yönetmeliklerinde yer verilen faaliyet alanları ile bağlı olunan kurumun temel görevlerinin birbirine geçmiş olması, genel veya katma bütçe ödeneklerinin yetersizliği gerekçesiyle çoğu zaman genel veya katma bütçeden yapılması gereken harcamaların döner sermaye bütçelerinden karşılanmasına yol açmıştır. Bu nedenle döner sermayeli işletmelerin faaliyet alanları yeniden gözden geçirilerek, asli görev niteliğinde olan faaliyetler döner sermaye kapsamından çıkarılmalı, kurum bütçelerinden ve döner sermayeden birbiriyle iyi koordine edilmeden harcama yapılmasının ve aynı tür harcama için her iki bütçenin de kullanılmasının önüne geçilmelidir.³³⁷

1.4 Sistemi Destekleyici Araçlar Arasındaki Uyum Açısından

Yeni kamu harcama yönetimi sisteminde hesap verme sorumluluğu sistemini destekleyen ve genel olarak yapısal araçlar başlığı altında ifade edebileceğimiz birbirini besleyen süreçler arasındaki koordinasyonda da bazı sorunlar bulunmaktadır.³³⁸

Bu sorunlara kanunda performans esaslı bütçeleme tanımının yer almaması örnek verilebilir. Bu kapsamda stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme odak noktaları, birbiriyle ilişkisi, çerçeveleri yasal düzenlemeyle netleştirilmemiştir. Stratejik planlama çalışmaları ile performans esaslı bütçeleme çalışmalarının ayrı kurumların koordinasyonunda yürütüldüğü de dikkate alındığında, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme hayata geçirilmesinde, bunların

³³⁶ Asuman Güner, "Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması", **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Yıl: 1 Sayı: 1, s.33.

³³⁷ Güner, **a.g.m.**, s.34.

³³⁸ Söz konusu yapısal araçların kendi içerisindeki tasarım hataları ve eksiklikler bir sonraki başlıkta detaylı olarak incelenecektir.

bütünlüğünün farklı anlama ve algılamalara yol açmayacak şekilde netleştirilmesi ve aralarındaki geçişin belirlenmesi gerekmektedir. Stratejik planların hazırlanmasında; genel düzeyde hazırlanan stratejik planlarla alt düzeyde hazırlanan stratejik planlar arasındaki uyumun nasıl sağlanacağı ve bunlarda yer alan önceliklerin Orta Vadeli Program (OVP) ve Orta Vadeli Mali Plana (OVMP) nasıl yansıtılacağı belirsizdir.³³⁹

Performans esaslı bütçeleme uygulanmasında; performans bilgi sisteminin nasıl ve hangi kriterlerle oluşturulacağı, faaliyet raporları ve performans denetimi ilişkisinin nasıl kurulacağı, hizmet üretiminde ve kaynak kullanımında etkinliğin sağlanamaması durumunda yönetime ne tür yaptırımlar getirileceği veya hedeflere ulaşılması durumunda sistemi güçlendirecek ödüllendirmenin nasıl olacağı, personel yönetimi ile bütçe açısından bu ilişkinin nasıl kurulacağı, ödüllendirme ve cezalandırmanın nasıl bir usule bağlı olduğu, bu yaptırımlarda iç ve dış denetimin ne gibi bir fonksiyon üstleneceği konusunda da belirsizlikler mevcuttur. Diğer taraftan uluslararası çalışmalarda kamu sektörünün verimliliğinin ölçülmesine yönelik birtakım çalışmalar yapılmış olmasına karşın, tam kamusal malların ve hizmetlerin niteliğinden ve kalite ölçüm zorluğundan kaynaklanan ölçüm problemleriyle karşılaşılmaktadır. Bu konuda, ulusal hesap sistemlerinin önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır. Son zamanlarda, ülkemizin ulusal hesap sistemleri belirli bir kaliteye ulaşmış olmakla beraber, hesapların daha iyi kalitede veri üretilebilmesini mümkün kılacak şekilde iyileştirilmesi, geçmiş verilerin düzeltilmesi ve verilerin toplanmasına ilişkin birtakım sorunlar bulunmaktadır.³⁴⁰

Yeni sistemle idarelere kaynak yönetimi ve kontrolünde önemli esneklikler sağlanmaktadır. Ancak, yeterli mali disiplin sağlanmadan ve güçlü iç kontrol mekanizmaları oluşturulmadan, kamu idarelerine sağlanacak esneklikler mali yapıda bozulma ile sonuçlanabilmektedir. Kamu idarelerinde iç denetim birimleri kurulma zorunluluğunun olmaması ve birim kurma

³³⁹ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.61

³⁴⁰ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.62.

kıstasının ortaya konulmaması, iç denetim birimi bulunmayan idarelerde iç denetim faaliyetinin nasıl yürütüleceğinin belirlenmemiş olması önemli eksiklikler olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda harcama birimleri düzeyinde sağlanan harcama esnekliğinin kurumsallaşmış iç denetim birimleriyle dengelenmesi gerekmektedir.³⁴¹ Aksi takdirde etkili bir hesap verme mekanizması kurulması olanaksızdır. Harcama sürecini hızlandırmak ve harcama birimlerinin ağırlığını artırmak amacıyla, Sayıştay'ın ve Maliye Bakanlığı'nın ön denetim yetkisinin kaldırılması ilk bakışta olumlu gözükse bile uygulamada ciddi sıkıntıları da beraberinde getirecek düzenlemeler niteliğindedir. Kanun'un öngördüğü iç denetim müessesesinin etkinliği ve yerindeliği görülmeden Sayıştay'ın ve Maliye Bakanlığı'nın yetkilerinin kaldırılması ciddi problemlere yol açabilecektir. Bu konuda yapılması gereken şey ön denetim yetkisinin bir anda değil kademeli olarak kaldırılması olmalıdır.³⁴²

Diğer taraftan, yeni mali yönetim ve kontrol sistemiyle bir iç denetim sistemi oluşturulmuş, ancak teftiş kurulları gibi mevcut denetim birimlerinin mali yönetim sistemi içerisindeki yeri ve geleceği ile ilgili olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durum denetimin çok başlı ve koordine olarak icra edilmesine yol açabilecektir. Kamu harcama yönetimi anlayışının 5018 sayılı Kanunla değiştirilmiş olması, dış denetim anlayışında değişimi de zorunlu hale getirmektedir. Sayıştayın kendisinden beklenen dış

³⁴¹ Ülkemiz açısından bu dengenin şu an itibarıyla kurulmuş olduğunu söylemek zordur. 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu kurumlarında iç denetçi atamaları başlamış olup, 2007 yılı Ekim ayı itibarıyla, genel bütçeli idarelerde 169, özel bütçeli idarelerde 187, sosyal güvenlik kurumlarında 12 ve mahalli idarelerde 142 olmak üzere 147 kamu idaresinde toplam 510 iç denetçinin atandığı İç Denetim Koordinasyon Kuruluna bildirilmiştir. Ancak söz konusu rakamlar iç denetçi ataması için tahsis edilen 1200 kişilik kadronun yaklaşık olarak %43'üne tekabül etmektedir. (Kaldı ki 5018 sayılı kanun 01.0.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olmasına rağmen, iç denetçi sayılarına ve kadrolarına ilişkin düzenlemelerin yapılmamış olması nedeniyle Mart 2006 itibarıyla iç denetçi kadrolarına/iç denetçiliğe atama yapılması mümkün olmamıştır. (bkz. Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi (2008-2010) (Erişim), http://www.idkk.gov.tr/web/guest/Strateji_belgesi_2008_2010, 10 Kasım 2008. Ekrem Candan, "Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetçiliğe Yapılacak Atamalar", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 81, Nisan-Mayıs 2006 (Erişim) http://www.kidder.org.tr/php/index.php?option=com_content&task=view&id=47&Itemid=63, 10 Kasım 2008.

³⁴² H.Bayram Çolak "Dış Denetim Birimi Olarak Sayıştay'ın Yeni Kamu Mali Sistemindeki Yeri", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 58, Mayıs 2008 (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080512098.htm, 30 Ekim 2008.

denetim fonksiyonunu gereği gibi ifa edebilmesi için bir takım yasal ve kurumsal düzenlemeler yapılması ihtiyacı bulunmaktadır.

Ülkemizde gerekli alt yapı çalışmaları oluşturulmadan uygulanmaya çalışılan hesap verme sorumluluğu sistemi bu yönüyle sadece kağıt üzerinde bir reform olarak kalacaktır. Çünkü sistemin başarısı, sistemi destekleyici yapısal ve kurumsal araçların etkinliğiyle doğru orantılıdır. Hesap verme mekanizmasının etkinliğini arttırmak için yapılması gereken; kurumsal yapıyı iyi kavrayan, rolleri ve sorumlulukları iyi bir şekilde ortaya koyan bir reform sürecini sürdürebilme kararlılığını gösterebilmektir.

1.5 Sistemin Uygulanmasında Beşeri ve İdari Kapasite Eksikliği Açısından

Yeni sistemi uygulayacak olan idarelerin mevcut beşeri ve idari kapasitelerinin nitelik ve nicelik olarak yeni sistemin ihtiyaçlarına cevap verebilecek durumda olmadığı, bu durumun sistemin etkin bir şekilde uygulanmasında ve istenen sonuçlara ulaşılmasında önemli bir zaaf noktası oluşturduğu değerlendirilmektedir. Kamu harcama yönetimi reformunun uygulamaya konulmasından bu yana uzunca bir dönem geçmesine rağmen kurumların bu geçişe adapte olamadıkları ve getirilen değişikliklerin kurumlarca anlaşılamadığı görülmektedir. Bu husus, sistemin uygulanmasına ilişkin idari kapasite eksikliğine işaret etmektedir.

Uygulayıcı idareler kadar, Başbakanlık, Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığı gibi reformun yürütülmesinden sorumlu merkezi kurumlar da bu yeni yönetim anlayışını özümsemek, bu anlayışa uygun ayrıntılı uygulama stratejileri geliştirmek ve bunları kamuoyuyla paylaşmak ve tartışmak durumundadırlar. Ancak, merkezi kurumların bu yeni anlayışa uygun yeterli bir çalışma içerisinde olmadığı, genel anlamda kendi kurumsal beşeri ve idari kapasitesini istenen ölçüde geliştiremedikleri ve diğer kamu kurumlarının da beşeri ve idari kapasitelerinin geliştirilmesine yönelik sistemli bir bilgilendirmede bulunamadıkları ve bu yönde bir strateji oluşturamadıkları görülmektedir. Bu kurumların bir kısmının halen stratejik planlama çalışmalarını tamamlamadıkları ve iç denetim birimlerini oluşturamadıkları bilinmektedir. Bu bağlamda merkezi idarelerin kendi beşeri ve idari

kapasitelerini geliştirme, reforma ayak uydurma ve bu süreçte liderlik etme konusunda geri kaldıkları görülmektedir.

5018 sayılı kanunda harcama, kontrol ve denetim sürecinde yer alacak personelin eğitime tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Ancak yeni kamu harcama ve kontrol sisteminin genel yaklaşımı ve temel ilkeleriyle ilgili olarak kamu idarelerinde ve kamuoyunda önemli bir bilgi eksikliğinin bulunduğu görülmekte olup, bu yöndeki eğitim ihtiyacı devam etmektedir. Sistemin uygulamasını geliştirmek üzere dış denetim alanında Sayıştay, iç kontrol ve iç denetim alanında Maliye Bakanlığı tarafından AB fonlarından finanse edilen eşleştirme projeleri ve bütçe hazırlık sürecinin güçlendirilmesi amacıyla "MATRA" projesi³⁴³ yürütülmüş olmakla beraber, çok daha kapsamlı kapasite geliştirme programlarının oluşturulması şarttır.

İdarelerde, karşılaşılan sorunlara çözüm geliştirme yeteneğinin artırılması amacıyla, yönetim kültüründe değişimi sağlamak üzere, düzenleyici etki analizi gibi araçların politika oluşturma sürecinde sistematik olarak kullanılması gerekmektedir. Bu bakımdan, özellikle, orta ve üst düzey yöneticilere yönelik seminerler, konferanslar ve eğitim programlarının düzenlenmesi, bunların sürekli hale getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bu yönde kurum içi/kurumlar arası etkileşimi güçlendirecek ve tecrübe ve bilgi aktarımını sağlayacak mekanizmaların oluşturulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, yeni kamu harcama ve kontrol sisteminin sunduğu araçların ve getirdiği yaklaşımın temelinde yönetim sorumluluğu ilkesi yer aldığından, kamu harcama yönetiminin iyi işlemesi için yönetim kültüründe hızlı bir değişimin gerçekleştirilmesi bakımından bu yönde bir motivasyonun oluşturulması gerekmektedir. Ayrıca, idarelerin, mali yönetim ve kontrol

³⁴³ T.C. Maliye Bakanlığı İle Hollanda Maliye Bakanlığınca Ortaklaşa Yürütülen "Merkezi Yönetim Bütçe Hazırlık Sürecinin Güçlendirilmesi Projesi" Hollanda tarafından Matra Katılım Öncesi Programı çerçevesinde finanse edilmiştir. Projeye Türkiye'nin Avrupa Birliği müktesebatının bütçe ile ilgili kriterlerine uyumunun sağlanması amaçlanmıştır. 31 Aralık 2008 tarihi itibarıyla sona eren projede, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, Maliye Bakanlığı ile harcamacı kuruluşlar arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi ve kamu hizmetlerinin fiyatlandırılması konularında eğitim, teknik ve uzman desteği alınmıştır.

sistemi ile ihale sürecinin iyi işlemesi için gerekli teknik ve fiziki ihtiyaçlarının da giderilmesi gerekmektedir. Beşeri ve idari kapasitenin geliştirilmesi için:³⁴⁴

- Kamu harcama ve kontrol sisteminin etkin, verimli ve şeffaf yürütülebilmesi için ihtiyaç duyulan personelin nitelik ve niceliğinin tespit edilmesi,
- Kamu harcama ve kontrol sistemi sisteminin etkin bir şekilde uygulanmasına yönelik eğitim politikasının geliştirilmesi amacıyla; eğitim ve finansman ihtiyacının belirlenmesi ve ilgili kuruluşlar (Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, DPT, TODAİE gibi) arasında koordinasyonun sağlanması,
- Sistemin uygulamasını yönlendiren merkezi idarelerde görevli personelin sistemin uygulanması ve geliştirilmesine yönelik özel eğitim programlarına tabi tutulması,
- Eğitim faaliyetlerinin sistematik ve sürekli bir şekilde yürütülmesinin sağlanması,
- Merkezi uyumlaştırma birimleri ile AB'ye katılım öncesi fonların yönetiminden sorumlu birimlerin personel ihtiyacının karşılanması,
- İdari kapasitenin geliştirilmesine yönelik bir eylem planının geliştirilmesi (kim, nerede, ne zaman, ne yapacak),
- Karşılaşılan sorunlara çözüm geliştirme yeteneğinin artırılmasına, analitik bakış açısının güçlendirilmesine ve stratejik bir yaklaşım geliştirilmesine yönelik eğitim programları düzenlenmesi ve bu yönde kurum içi/kurumlar arası etkileşimi güçlendirecek ve tecrübe aktarımını sağlayacak mekanizmaların oluşturulmasına yönelik düzenleme yapılması,
- Yönetim ve karar alma süreçlerinin gözden geçirilerek yeni sistemin gerekleri doğrultusunda iyileştirilmesi,

³⁴⁴ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.83,84.**

- Kamu idarelerinin mali yönetim ve ihale sürecinin iyi işlemesi için gerekli teknik ve fiziki ihtiyaçlarının giderilmesi gerekmektedir.

1.6 Görev-Yetki-Sorumluluk Dengesinin Açıklığı İlkesi Açısından

5018 sayılı kanunda her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Öte yandan, yetki kullandığı halde sorumluluğu bulunmayan ita amirliği müessesine/yetkisine son verilmiş ve harcama yetkililerinin vermiş oldukları harcama talimatlarından sorumlu oldukları belirtilmiştir.³⁴⁵

Söz konusu düzenlemeler mülga 1050 sayılı Kanun uygulamasıyla mukayeseli olarak değerlendirildiğinde, 1050 sayılı Kanundan farklı bir biçimde mali yönetim ve kontrol sisteminin hesap verme ve yönetim sorumluluğu üzerine kurgulanmış olduğu görülmektedir. Ancak getirilen düzenlemelerde mali yönetim ve kontrol sisteminde görev alan aktörlerin sorumluluklarının mahiyeti ve uygulanacak müeyyideler konusunda bazı sorunlu alanların varlığı dikkati çekmektedir. Kanunda mali yönetim ve kontrol sisteminde ve özellikle harcama sürecinde yer alan aktörlerin görev ve yetkileri düzenlenmesine karşın, bu görev ve yetkilerden doğan sorumluluğun mahiyeti ile uygulanacak müeyyideler bu kadar açık bir şekilde düzenlenmemiş ve muğlak bazı alanlar bırakılmıştır. Bir başka anlatımla, sorumluluklara yer verilmesine karşın, bu sorumluluğun tespit usulü ve sonucu ile uygulanacak müeyyideler açıkça belirtilmemiştir. Bu konunun kamu görevlileri açısından genel hükümlere göre çözümlenmesi gerektiği düşünülebilir.

Bakanların hesap verme sorumlulukları Anayasada düzenlenen siyasi sorumluluk kapsamında değerlendirilebilir. Ancak bu sorumluluğun hukuki/mali bir tazmin sorumluluğu olmadığı açıktır. Fakat mülga 1050 sayılı Kanun uygulamasından farklı olarak, 5018 sayılı Kanun bakanlara harcama

³⁴⁵ Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, s.6.

yetkisi vermediğinden bakanların, bu sorumluluklarının gereklerini ancak Anayasa, 3046 sayılı Kanun, bakanlığın teşkilat kanunu ve personel kanunlarındaki yetkilerini (denetim, atama, disiplin, soruşturma vb.) kullanarak yerine getirebilecekleri anlaşılmaktadır.

Yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin en önemli özelliklerinden birisi de üst yönetici olarak tanımlanan/konumlandırılan yöneticilerin sistem içindeki rol ve konumunun güçlendirilmiş olmasıdır. Bakanların mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki konumları zayıflatılırken üst yöneticiler sistem içinde güçlü bir konuma getirilmişlerdir. Mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki konumları gereği üst yöneticiler için hesap verme sorumluluğu ve yönetim sorumluluğu öngörülmüştür. Bakanlarda olduğu gibi üst yöneticilerin bu sorumluluğu da kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını da kapsamaktadır. Burada riskli alanlardan birisi mali yönetim ve kontrol sisteminin işletilmesi, denetimlerin gerçekleştirilmesi, harcamaların yapılması konularında üst yöneticiler ile bakanlar arasında yaşanacak/yaşanabilecek uyuşmazlık ve çatışmalardır. Bakanların anayasal ve yasal konum ve yetkileri göz önünde bulundurulduğunda, üst yöneticilerin bakanlar karşısında bu konuda güçsüz kalacağı ve KMYKK ile üst yönetici olarak kendilerine verilen yetkileri gereği gibi kullanamayacakları anlaşılmaktadır. Uygulamaların kuruma, yönetici ve bakanların yaklaşım ve görev anlayışına göre farklılık göstereceği açıktır.³⁴⁶

Öte yandan, sorumluluklar konusunda eksik bırakılan en önemli husus üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunun sonucunun ne olduğudur. Üst yöneticilerin hesap verme sorumluluklarının sonuçları ve uygulanacak müeyyideler Kanunda açıkça düzenlenmemiştir. Personel kanunlarında herhangi bir değişiklik öngörülmediğinden ve bu konuda bir düzenleme yapılmadığından mevcut yapıyla öngörülen yönetim sorumluluğunun, Kanunda lafzen zikredilen bir düzenlemeden/temenniden ibaret kalacağı ve bu mekanizmanın etkin olarak işletilemeyeceği anlaşılmaktadır. Kanunun

³⁴⁶ Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, s.7.

mevcut düzenlemesi hesap verme mekanizmalarının temel öğeleri arasında yer alan yetki ve sorumlulukların açık olması ilkesine aykırıdır.³⁴⁷

Sonuç olarak, kamu mali yönetimi açısından önemli düzenlemeleri içeren 5018 sayılı Kanunda yapılacak bir değişiklikle, bakanlarla üst yöneticiler arasındaki yönetsel hesap verme sorumluluğu ilişkisinin hangi çerçevede, hangi araçlarla ve ne tür mekanizmalarla kurulacağı netleştirilmelidir.

2. HESAP VERME SORUMLULUĞU SİSTEMİNİ DESTEKLEYİCİ YAPISAL VE KURUMSAL ARAÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1 Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Planın Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre; Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan OVP'yi kabul etmesiyle başlar. OVP 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 OVMP, Haziran ayının on beşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmî Gazetede yayımlanır.

Yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde OVP ve OVMP gibi belgelerle plan-bütçe ilişkisinin güçlü bir şekilde sağlanması amaçlanmaktadır. Ancak, sistemin etkinliğinin sağlanması için sistemde geçmişten bu yana var olan kalkınma planı ve yıllık programlar ile yukarıda belirtilen belgeler arasında uyum sağlanması gerekmektedir. Bütçe hazırlığında esas alınan belgelerin çokluğu önemli bir sorundur. Kalkınma planı, yıllık program, OVP, OVMP, stratejik plan ve performans programı gibi belgelerin tümünün bütçe hazırlığında esas alınması zorunluluğu, bütçe hazırlama sürecinde rol alan

³⁴⁷ Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, s.8.

aktörlerin iş yükünü artırmaktadır.³⁴⁸ Bu belgelerin birbirleri ile uyumunun hangi mekanizmalarla kurulacağı belirgin değildir. Bu durum uyum sorunu yaratmanın yanı sıra bütçe hazırlıklarının koordinasyonunu güçleştirmektedir. Bu nedenle bütçe sürecinde sistemin tıkanmasının önüne geçmek, gereksiz zaman kayıplarından kurtulmak ve harcamacı kurumların bir tek sorumlu kurum ile muhatap olmasını sağlamak amacıyla OVP ve OVMP yerine tek bir orta vadeli harcama belgesi hazırlanmasının daha faydalı olabileceği söylenebilir.

Ayrıca, hükümetin bütçenin uygulanması sürecinde OVP ve OVMP gibi belgelerde öngörülmeven bazı yeni kararlar alması, bütçe hazırlığı sürecinin güvenilirliğini zedelemektedir. Hükümetlerin OVP ve OVMP’de öngörülen düzenlemelere uygun hareket etmeleri, hem mali disiplinin sağlanması hem de bütçe tahminlerinin güvenilirliğinin artırılması açısından önem taşımaktadır. Çünkü çok yıllık bütçe yaklaşımının başarısı büyük ölçüde orta vadeli bütçe tahminlerinin güvenilirliğine ve doğruluğuna bağlıdır.³⁴⁹

Diğer taraftan, kurumlardan herhangi bir ön talep alınmadan OVMP ile merkezi yönetim bütçe büyüklüklerinin ve kurumsal bazda ödenek teklif tavanlarının belirlenmesinin harcamacı kurumların bütçe hazırlık sürecindeki inisiyatiflerinin azalmasına neden olduğu düşünülmektedir. Kurumların bu aşamada müdahil olmayıp, ilerleyen aşamalarda ihtiyaçlarını, yeni yatırım projelerini iletmeleri sonucunda söz konusu tavanlar değişmekte ve OVMP’de belirlenen ödenek teklif tavanları anlamını yitirmektedir. Bu nedenle; bütçe hazırlık sürecinde bir ön talep aşamasının uygulamaya geçirilmesinin bu sorunun aşılmasında faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu suretle, harcamacı kurumların bütçe hazırlık sürecine aktif katılımları sağlanmış olacak, aynı zamanda OVMP daha tutarlı bir belge haline gelecektir.³⁵⁰

³⁴⁸ Diğer taraftan 3 Mayıs 2008 tarihinde ekonomi yönetiminden sorumlu Bakanlar tarafından “Orta Vadeli Mali Çerçeve” (OVMC) adı altında açıklanan belge bu karmaşıklığı daha da artırmıştır. Bu açıdan bu tür politika belgelerinin sadeleştirilmesi gerekmektedir.

³⁴⁹ Ebru Boyraz, “Gelişmekte Olan Ekonomilerde ve Geçiş Ekonomilerinde Çok Yıllı Bütçe Uygulamalarında Kullanılabilecek Çıkarımlar”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı 22, İlkbahar 2005, s.22.

³⁵⁰ Halil Karataş, “Ülkemizdeki Bütçe Hazırlık Süreci Değişmeli mi?”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 3, Sayı 28, Kış 2008, s.14.

Bir başka sorun bütçe hazırlık takvimi için belirlenmiş olan yasal süreçlere uyumlu davranılmamasıdır. 5018 sayılı Kanununun 16. maddesine göre OVP'nin Mayıs ayının sonuna kadar Resmi Gazetede yayımlanması gerekmektedir. Son üç yıllık uygulamaya baktığımızda ise çok yıllık bütçeleme sisteminin ilk uygulama dönemi olan 2006-2008 döneminde OVP, 31/5/2005 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmış fakat izleyen üç yılda sırasıyla 13/6/2006, 21/6/2007 ve 28/6/2008 tarihlerinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. OVP'nin yayımlanmasında yaşanan bu gecikmeler otomatik olarak Orta Vadeli Mali Planın, Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberinin yayımlanma zamanını da geciktirmekte ve harcamacı kurumların bütçe tekliflerini hazırlayacakları zamanın iyice kısılmasına neden olmaktadır.³⁵¹

OVP ile ilgili bir diğer sorun, OVP'nin şimdiye kadar ileriye yönelik büyüme, enflasyon v.b bazı makro göstergeler ile sektörler bazında tekrarlanagelen bazı öneriler üzerine oturtulmuş bir yapı izlenimi vermesidir. Halbuki OVP aynı zamanda geçmişte uygulanan politikaların sonuçlarının da tartışıldığı bir belge olmalıdır. Yani OVP kendi performansını değerlendirmelidir. Aynı zamanda geçmişte yapılan öngörülerin ne ölçüde gerçekleştiği konusunda da ışık tutmalıdır. Buna göre gelecek üç yılda hangi politikaların niçin uygulanmasına devam edileceği, başka ne gibi yeni politika ve tedbirlerin uygulanacağı konusunda ışık tutucu olmalıdır. Yani geçmişle geleceği birbirine bağlamalıdır. Ancak geline noktada OVP kendi performansını değerlendiren bir belge olma özelliği taşımamaktadır. Bir başka deyişle, OVP'de ortaya konan kurumsal, sektörel politikalar geleneksel planlama anlayışımızın bir yansıması niteliğindedir. OVP'nin dili dört dönemdir fazla değişmemiştir. Hatta bazı sektörler ile ilgili olarak dile getirilen öneriler ve tedbirler bu süre zarfında hep tekrarlanagelmiş ancak bunların sonucunun ne olduğu konusuna hiç değinilmemiştir. Bu anlamda program metni kendini tekrar eden ve yaşanan gelişmelerin ardında kalan bir belgeye dönüşmeye başlamıştır.³⁵²

³⁵¹ Karataş, a.g.m, s.14.

³⁵² TEPAV, **Mali İzleme Raporu 2008 Yılı Haziran-Temmuz-Ağustos Ayları Bütçe Sonuçları Orta Vadeli Program (OVP) ve Orta Vadeli Mali Plan (OVMP) ile İlgili Bazı Saptamalar,**

2.2 Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme nin Değerlendirilmesi

Ülkemiz açısından kamu kesiminde stratejik planlamaya dönük çalışmaların kademeli bir şekilde yaygınlaştırılması çabaları olumlu görülmekle birlikte sistemin etkin bir biçimde işlemlerini temin etmek için stratejik planlama aşamasındaki bazı zaaf ların giderilmesi gerekmektedir.

Stratejik planlama; kamu idarelerinin vizyon, misyon ve amaçlarına dayanmaktadır. Bu çerçevede, idareler arasında yetki ve görevlerin iyi paylaşılması ve birbirine karışmasının önlenmesi bir koşul olarak nitelenebilir. Ülkemizde ise kamu idarelerinin görev tanımlamalarının henüz net bir şekilde ortaya konulmadığı görülmektedir.³⁵³ Bu nedenle devletin fonksiyonel analizinin mutlaka yapılması gerekir. Fonksiyonel analiz sonucunda kurumlar arasında mevcut olan fonksiyonel çatışmalara son verilmelidir. Gereksiz kurumlar mutlaka kapatılarak kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde ortaya çıkan gecikmeler ve kalite sorunu çözümlenmelidir.³⁵⁴

Ülkemizde, mali yönetim ve kontrol sistemine temel teşkil edecek ulusal, sektörel veya idare bazında bir stratejik planlama deneyimi bulunmamaktadır.³⁵⁵ Bu nedenle stratejik planların hazırlanması sürecinde özellikle bazı yerel idarelerin yoğun bir biçimde DPT'den bilgi ve yardım talebinde buldukları, bazı yerel idarelerin ise stratejik planlarını danışmanlık firmalarına yaptırdıkları görülmüştür.³⁵⁶ Yerel idareler, beşeri ve idare kapasitelerinin yetersizliği nedeniyle stratejik planlama yaklaşımını

(Erişim)

http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2008_TEPAV_Mali_Izleme_Haziran_Temmuz_Agustos_Raporu.pdf, 25 Aralık 2008, s.41.

³⁵³ Arife Coşkun, "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Genel Değerlendirme" adlı panelin tartışmalar kısmı, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, s 478.

³⁵⁴ Ahmet Kesik, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması", **Sosyal Siyaset Konferansları Kitap 48**, (Erişim) <http://iibf.kocaeli.edu.tr/ceko/ssk/kitap48/11.pdf>, 24 Aralık 2008, s.307.

³⁵⁵ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.36.

³⁵⁶ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.61.

uygulamaya geçirmekte merkezi idarelere göre daha büyük sorunlarla karşı karşıya kalmışlardır.

Stratejik planlamanın başarısını belirleyecek en önemli etkenlerden birisi de ülkemizde plan yapma ve yapılan planlara uygun davranma kültürünün olmamasıdır. Ülkemizde halihazırda, günü birlik karar alma anlayışının hakim olduğu söylenebilir.³⁵⁷ Öte yandan, kamu kesiminde programlı karar alma geleneğinin yerleşmemiş olması nedeniyle hükümetler, kalkınma planında ya da yıllık programda yer almayan konularda rahatlıkla karar alabilmektedir. Hangi mali kaynakla finanse edileceği genellikle araştırılmayan bu kararlar, bütçe dengesi üzerinde olumsuz etki yapmaktadır. Stratejik planlamanın başarısı için, bütçe ile alınan kararlara tüm düzeylerde bağlı kalınması konusunda kararlılık olmalı ve bütçenin uygulaması sırasında kaynakların yeniden dağılımına yol açacak yeni harcama kararları alınmamalıdır.³⁵⁸ Stratejik planlama sürecinde etkinliğin sağlanabilmesi için,³⁵⁹

- Öncelikle kamu kurumlarının stratejik planlamaya yönelik eğitim ve altyapı eksiklikleri giderilmelidir,
- Başta kilit noktalarda yer alan karar alıcılar olmak üzere personelin geneline yeni planlama ve bütçeleme sistemi hakkında eğitimler düzenlenmeli bu suretle; personelin yeni planlama sistemini benimsemesi ve sahiplenmesi sağlanmalıdır,
- Stratejik planlama sürecinin güçlü liderler ve karar alıcılar önderliğinde yürütülmesi sağlanmalıdır. Zira stratejik planlamada liderliğin yerini hiçbir şey tutamaz,
- Stratejik planlama ve bütçeleme bağının iyi kurulmasına özen gösterilmelidir. Ancak bu takdirde kamu kurumları tarafından seçilen stratejilerin, amaç ve hedeflerin gerçekleşmesinin mümkün olduğu unutulmamalıdır,

³⁵⁷ Kutluhan Yılmaz, “Kamu Kuruluşları için Stratejik Planlama Uygulaması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 50–51, Temmuz-Aralık 2003, s. 82.

³⁵⁸ World Bank, **Public Expenditure Management Handbook**, s.54.

³⁵⁹ Harun Gürer, “Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 63, Ekim-Aralık 2006, s.102,103.

- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme başarısını sağlamak için stratejik amaç ve hedefler ile performans göstergeleri arasında anlamlı bir bağ kurulması sağlanmalıdır.

Maliye Bakanlığı koordinasyonunda yürütülen performans esaslı bütçeleme (PEB) çalışmalarında da bazı sorunların varlığı dikkati çekmektedir. PEB sistemi, eğer gerekli tüm unsurlar ve faktörler dikkate alınırsa etkin işleyebilecek bir sistem olarak ifade edilebilir. Söz konusu unsurlar sistemin işleyişi yönünden tamamlayıcı bir rol oynadıklarından, PEB sisteminin etkinliğinin ölçülebilmesi bakımından zorunlu kabul edilmektedir. Dolayısıyla PEB'e yönelik mevcut bütçe sisteminde yapısal düzenlemeler yapılırken, eş zamanlı olarak aşağıda belirtilen unsurların da dikkate alınması gerekmektedir.³⁶⁰

- Eş zamanlı bir bilgi ağına olan ihtiyaç,
- Performans kültürüne sahip yeterli personel,
- Performansa odaklanan bir kamu yönetimi anlayışı,
- Ekonomik ve siyasi yapının istikrarlılığı,
- Toplumun kamu hizmetlerinden beklentilerinin kalitesi,
- Siyasi karar alıcıların sisteme olan inancı.

Öte yandan, performans bütçeleme aşamasında kuruluşların, faaliyetlerin maliyetlerini tam anlamıyla ortaya koyabilmelerini önleyici engeller bulunmaktadır. Örneğin ulaşım, elektrik ve su gibi hizmet tüketimleri idareler açısından merkezi olarak yürütülmektedir ve idarelerin çatısı altında bulunan harcama birimlerinin faaliyetlerine tam olarak yansıtılması mümkün değildir. Bu bağlamda performans esaslı bütçeleme sistemindeki sorunlu alanlar:³⁶¹

- Performans bütçe sistemini uygulayabilecek, tecrübeli ve uzman personel yetersizliği,

³⁶⁰ Haluk Egeli, H. Ahmet Akdeniz, Mehmet Aksaraylı, Kamil Tüğen, Ahmet Özen, "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye'deki Kamu Kurumları Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:22 Sayı:1, Yıl:2007, s.30,31.

³⁶¹ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005, s. 109.

- Sistemde ortaya konulan ölçütlerin ve maliyetlerin doğru saptanamaması durumunda, daha sonra yapılacak hesaplamalarda yanlış sonuçların ortaya çıkması,
- Bazı kamu hizmetlerinde performans ölçümünün mümkün olmaması şeklinde sıralanabilir.

PEB sisteminde kamu hizmetlerinde etkinliğin sağlanmasında belirli hedeflerin kaynaklara yönlendirilmesi ve hedeflere ne ölçüde ulaşılabildiğinin değerlendirilmesi önemli bir unsurdur. Performans ölçütleri veya göstergelerinden oluşan performans bilgileri ilk aşamada kuruluş düzeyinde ölçülebilirken, bir sonraki aşamada merkezi kuruluşların katkılarıyla sektörel ve makro düzeyde ölçülüp değerlendirilebilmektedir. Ölçülerin ve verilerin doğruluk, kalite ve güvenilirliğinin sağlanması kritik önem taşıyan bir durum olmakla birlikte, hesap verme sorumluluğu bulunanlara, karar vericilere ve vatandaşlara tutarlı, karşılaştırılabilir, güvenilir ve kullanışlı bilgilerin aktarılması hayati bir konudur. Ancak, sistemin uygulanmasında önemli bir risk unsuru, ölçmenin kolayca gerçekleştirilecek bir süreç olmamasıdır.³⁶² Çoğu kamu idaresinde henüz etkin bir izleme ve ölçüm sistemi bulunmamaktadır. Bu nedenle performans bütçelemesi için gereken altyapının tamamlanmasına çalışılmalıdır.

Diğer bir problem, performans programı hazırlanmasında kamu kuruluşlarına yeterli düzeyde uyarlanmamış faaliyet esaslı maliyetlendirme yaklaşımının önerilmesidir. Kamu kuruluşlarında yeterli bilgi birikiminin oluşmaması ve dolaylı maliyetlerin faaliyetlere yansıtılmasındaki güçlükler gibi nedenlerle faaliyet esaslı maliyetlendirmenin uygulanma şansı düşüktür. Kuruluşların, amaç ve hedeflerine ne derecede ulaştıklarını faaliyet raporları ile ortaya koymaları gerekmektedir. Bu şekilde, performansa dayalı hesap verilebilirlik için gerekli temel oluşacaktır. Ancak, kuruluşlarda performans ölçümüne yönelik sistemler bulunmamaktadır. Performans verilerini elde etmek zaman alıcı bir süreçtir. Bu nedenle, faaliyet raporlarının hesap

³⁶² Aydemir, a.g.m, s.29.

verebilirliğe yönelik bilgileri içermesi olasıdır.³⁶³ Bu bağlamda, kamuda performans bütçelemeye yönelik geliştirilebilecek öneriler şu şekilde sıralanabilir:³⁶⁴

- Kamu kurumlarının rolleri, amaç ve hedeflerinin açıkça belirlenmesi,
- Performans göstergelerinin her bir kurum için spesifik olarak oluşturulması,
- Performans kriterleri oluşturulurken olabildiğince katılımcı bir anlayışla hazırlanması,
- Devlet tarafından kuruma ayrılan bütçe ile sunulan hizmet arasındaki bağın kurulması,
- Doğru ve güvenilir performans ölçüm sisteminin yürürlüğe konulması,
- Elektronik devlet uygulamalarından, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki yeniliklerden azami derecede yararlanan bir sistemin dizayn edilmesi,
- Etkin raporlama tekniklerinin uygulamaya geçirilmesi,
- Kamu kurumlarının rollerinin belirlenmesi, beklentilerin ve sorumlulukların açıkça dile getirilmesi,
- Mali konulardaki bilgilerin, kamuoyunun bilgi ve denetimine sunulması,
- Kurumlara bütçe tahsis edilirken performans değerlendirmesi sonuçlarının dikkate alınması.

Türkiye, Kıta Avrupası geleneğine mensup bir ülkedir. Genel olarak bakıldığında performans yönetimini Kıta Avrupası geleneğinde yerleştirmek, Anglo-sakson geleneğine mensup bir ülkeye göre daha zordur. Yasa ve yazılı kurallara sıkı sıkıya bağlı olunan bir ortamda, kamu yönetiminin, piyasa tipi mekanizmalarla, esnekliklerle bağdaşması hiç de kolay değildir. Bunun

³⁶³ Volkan Erkan, **Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama: Türkiye Uygulaması ve Kuruluşlarda Başarıyı Etkileyen Faktörler**, Türkiye İstatistik Kurumu Matbaası, Ankara, 2008, s.88,89.

³⁶⁴ Asım Balcı, "Kamu Mali Yönetiminde Performans Değerlendirmesine Geçiş", (Erişim) **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 262, Haziran 2003 <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4134>, 4 Aralık 2008.

temel nedeni, Kıta Avrupası geleneğinde kamu kesimi etkinliğinin, yasalara uygunluk aracılığı ile sağlanmaya çalışılması ve denetlenmesidir.³⁶⁵

5018 sayılı Kanunun 9. maddesinin son fıkrasına göre, performans göstergeleri Maliye Bakanlığı, DPT ve ilgili idare tarafından birlikte belirlenecektir. Bu düzenleme, merkezi müdahaleyi artırıcı ve kurumun kendi performans ölçüm ve yönetim modelini oluşturmasını engelleyici nitelikte görünmektedir. Bu anlamda performans göstergelerinin idareler tarafından belirlenmesi, merkezi kuruluşlar tarafından izlenmesi ve nitelik ve güvenilirliklerinin iç ve dış denetim organları tarafından denetlenmesi, dünya uygulamalarına ve deneyimlerine daha uygun bir yaklaşım olacaktır.

Bütün reform ve değişim çalışmalarında üst yönetim desteğinin sağlanmış olması başarı için temel şartlardan birisidir. Performans esaslı bütçeleme sisteminin oluşturulması ve performans yönetimine geçilmesi büyük ölçüde idarelerin yöneticilerinin bunu sahiplenmesine bağlıdır. Performans esaslı bütçeleme, klasik anlamda gelir ve harcamaların kontrolünün ötesinde yönetimin geliştirilmesine hizmet eden bir sistem olarak üst yönetim tarafından sürekli bir şekilde desteklenmeli ve sahiplenilmelidir.³⁶⁶ Aksi takdirde program bütçe uygulamasında olduğu gibi bu reform çalışmasının da şekli bir dönüşümden ibaret, sonuç vermeyen ve kaynakları israf eden bir uygulamaya dönüşmesi riski vardır.

PEB sisteminin oturması ve bu süreçte üretilen performans bilgilerinin doğruluğunun teyit edilmesi ile objektif ve sistematik bir performans değerlendirmesinin yapılabilmesi açısından kurumlarda iç denetim sisteminin oluşturulması ve iç denetçilerin görevlendirilmesi gereklidir. Aynı şekilde Sayıştayın performans denetimine yönelik standartları oluşturması, rehberleri hazırlaması ve performans denetimine başlaması sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesi açısından zaruridir. Performans esaslı bütçelemeye geçişin sağlıklı

³⁶⁵ Hülya Kirmanoğlu, Murat Çak, “Kamu Kesiminde Performans Ölçümü”, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, s. 317.

³⁶⁶ Sibel Yılmaz, **a.g.m.**, s.42.

olması ve sistemin geliştirilmesi, iç ve dış denetim organlarının tarafsız değerlendirilmeleriyle mümkün olacaktır.

Bir diğer açıdan, harcamacı birimlerin kararlarına merkezi bütçe kurumlarının aşırı müdahalesi performansın gerçekleştirilmesi karşısında bir engel ve gerekçe niteliği taşıyabilecektir. Bu anlamda merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idarelerinin cari ve yatırım bütçelerinin, bütçe hazırlık sürecinde rol alan çoklu yapı (Maliye Bakanlığı-DPT) tarafından değerlendirilecek olması, kurumların kendi bütçeleri üzerindeki söz haklarını azaltabilecek, farklı bakış açıları nedeniyle cari harcamalar ile yatırım harcamaları arasında uyumsuzluk ortaya çıkabilecektir. Bu nedenle merkezi bütçe birimlerinin, idarelere harcama yönetimi için yeterli alan bırakması, performans sorumluluğunun ortaya çıkması açısından gereklidir.³⁶⁷

Ancak, bu noktada performans esaslı bütçeleme başarısının, kamu yönetimi anlayışımızda genel bir değişime bağlı olduğunun da gözden kaçırılmaması gerekir. Önemli olan iyi bir yapının kurulması, geçiş döneminin iyi planlanması ve kamu idarelerince uygulamanın sahiplenilmesidir. Performans esaslı bütçeleme sağlayacağı faydaları elde etmek için sabırlı olunmalı ve beklentiler gerçekçi bir düzeyde tutulmalıdır.³⁶⁸

Performans esaslı bütçelemeden beklenen faydanın sağlanması ve idarelerde performans yönetimine geçilebilmesi için, çalışanların performans açısından değerlendirilmesine ve gerekli ödüllendirmenin ya da yaptırımların uygulanmasına imkan tanıyacak bir personel ücret rejimine geçilmesi gereklidir. Öte yandan iyi performans gösteren idarelere ödül niteliğinde ilave ödenek tahsis edilmesine ilişkin bir düzenlemenin de yapılması faydalı olacaktır. Ancak böyle bir sistemin uygulanabilmesi açısından tarafsız bir performans değerlendirmesi mekanizmasının da oluşturulması gereklidir.³⁶⁹ Çünkü performans değerlendirme için uygun kurumsal kültür zemini oluşturulmadan bu yola gidilmesi, değerlendirmelerin maddi kaygılara dönüşmesi ve objektiflikten büyük oranda sapması ihtimalini güçlendirecektir.

³⁶⁷ Erüz, **a.g.m.**, s.71.

³⁶⁸ Erüz, **a.g.m.**, s.73.

³⁶⁹ Erüz, **a.g.m.**, s.70.

Performans değerlendirme sonuçlarının ücretle ilgilendirilmesi, zamana yayılarak ve kademeli bir şekilde yapılmalıdır. Bu bağlamda bir ülkenin gerekli altyapıyı oluşturmadan ve sistemi başarıya ulaştıracak aşamaları tamamlamadan performans bütçe sistemini uygulaması rasyonel bir yaklaşım olmayacaktır.³⁷⁰ Ülkemiz açısından gerekli altyapının etkili ve yeterli bir düzeyde oluşturulduğunu iddia etmek güçtür.

Öte yandan üst yöneticilerin, stratejik hedefler ve planlar öngörmeleri ve bunları uygulamaları ve sonuçlarını değerlendirmeleri için gereken sürede görevde kalmaları Türk kamu sektöründe ender görülen uygulamalardır. Müsteşar, genel müdür, başkan düzeyindeki bürokratların bu makamlarda görev yapma süresi ortalama 2-3 yıldır. Kamu sektöründe stratejik yönetim sürecine katkıda bulunacak insan kaynakları yönetimi, toplam kalite yönetimi ve performans yönetimi gibi modern tekniklerin uygulanmaması da bir engel teşkil etmektedir.³⁷¹

Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sisteminin kritik kontrol noktalarını Türkiye'deki kamu kurumları uygulaması açısından analiz eden istatistiki bir çalışmadan elde edilen bulgularda:³⁷²

- Kamu kurumlarına yönelik yıllık ödenek tahsislerinin kurum performansları dikkate alınarak yapılmadığı,
- Kamu kurumlarında üst yöneticiler ile performans sözleşmesi olmadığı ve ülkemizde performans sözleşmesine dayalı PEB modelinin uygulanmadığı,
- Bazı kamu kurumlarında performans ölçümüne yönelik bütçe dışında da çeşitli belgeler kullanıldığı, (örneğin bir doktorun günlük hasta muayene sayısı, bir kamu bankasında personel başına günlük işlem sayısı v.b.). bütçe dışında bu tür belgelerin bulunmasının, performans

³⁷⁰ Bünyamin Özgür, "Kamuda Yönetici Performansının Bütüncül Değerlendirmesi (Yeni Bir Model Önerisi)", **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008, s.45.

³⁷¹ Ulvi Saran, "Demokratikleşme ve Sivilleşme Karşısında Devletin Yeniden Yapılanmasının Anahtarı: Kamu Hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetimi", **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 431, Haziran 2001, s.27'den aktaran İlhami Söyler, "Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim Uygulanabilir mi? (Engeller/Güçlükler)", **Maliye Dergisi**, Sayı 152, Ocak- Haziran 2007, s.112,113.

³⁷² Egeli, Akdeniz, Aksaraylı, Tüğen, Özen, **a.g.m.**, s.43.

göstergelerinin sadece bütçede yer almasını esas alan bütçe formatına dönüştürülmüş PEB modelinin uygulanmadığını gösterdiği,

- Kamu kurumlarındaki bütçe uygulamalarının; mevzuata uygun olarak gerçekleştirildiği,
- Kamu kurumlarındaki teknik ve fiziki altyapının, etkin bilgi akışını sağlamak açısından yeterli olduğu, sonucuna varılmıştır.

2.3 Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Değerlendirilmesi

Kamu harcama ve kontrol sistemi alanında getirilen önemli yeniliklerden birisi de nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesidir. Bu doğrultuda, 2001 yılında yaşanan ekonomik krizden sonra devlet muhasebesi alanında çalışmalar hızlandırılmış ve Ocak 2004 tarihi itibarıyla genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerde birtakım eksiklikleriyle beraber tahakkuk esasına dayalı yeni muhasebe sistemi uygulamasına başlanmıştır.

Bu sistemin getirdiği düzenleme ile “nakit esaslı sistemde tam olarak izlenemeyen ödenek yokluğu nedeni ile ödenememiş devlet borçları ile girilen taahhütlerin muhasebe disiplini içinde kaydedilmesi ve bütçedeki ödeneklerle ilişkisinin kurulması...” amaçlanmıştır.³⁷³ Bu kayıtların takibi için yaratılan hesaplar ise “322 sayılı Bütçeleştirilecek Borçlar”, “323 sayılı Bütçeleştirilmiş Borçlar” ve bu ikinci hesapla karşılıklı çalışan “831 sayılı Ödeneğine Mahsup Edilecek Borçlar Hesabı” olarak devlet muhasebe sisteminde yerlerini almış bulunmaktadır. Bu hesapların temel mantığı bir şekilde bütçeden herhangi bir ödeneğin ayrılmadığı (322 Sayılı Hesap) veya bütçede ödeneği var olmakla beraber o anda ödeneğin bulunmadığı hallerde (323 sayılı hesap) girilen bir taahhüdün yükümlülük olarak izlenmesi (tahakkuk esaslı sistemin bir gereği olarak) ve ödenek temin edildiği anda da

³⁷³ Ömer Duran, “Bütçe ve Muhasebe Tekniği Açısından Bütçeleştirilecek ve Bütçeleştirilmiş Borçlar”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 60, Ocak-Mart 2006, s.68

taahhüdün yerine getirilerek (ödemesinin yapılarak) bütçe açığını etkilemek üzere o işlemin gider kaydedilmesidir. Bu hesaplardan 322 sayılı hesabın bir sonraki yıla devretmesi söz konusu olabilmektedir.³⁷⁴ 323 sayılı hesap uygulamasında ise (karşılıklı çalıştığı 831 sayılı hesapla birlikte); yılın bitiminde hesabın sıfırlanması yani ödeneğin o yıl içinde temin edilerek bir sonraki yıl ödenmek üzere bir yükümlülük ertelemesine gidilmeden, yapılan taahhütlerin girişildiği yılda bütçeye gider kaydının sağlanması gerekmektedir.

322 sayılı hesap genelde mal ve hizmet alımları kodundan yapılan harcamalara ilişkin iken 323 sayılı hesap özellikle harcama yetkililerinin harcama talimatı aranmadan otomatik olarak yapılan sağlık, tedavi giderleri v.b harcamalar için kullanılmaktadır. 322 sayılı hesap pratikte fazla işlerliği olan bir hesap değildir. 323 sayılı hesap ise özellikle kamu çalışanlarının sağlıkla ilgili tedavi giderleri, ilaç giderleri, sosyal güvenliği bulunmayanların tedavi ve sağlık giderleri ile ilgili yükümlülüklerin kaydı için kullanılmaktadır. Bu hesapların ve özellikle 323 sayılı hesabın işleyişinde en önemli açmazlardan bir tanesi “ödeneğin bulunmaması veya girişilen taahhüt sırasında yeterli ödeneğin bulunmaması” halinin uygulamada önemli tutarlara ulaşan sağlık ve tedavi giderlerinin bütçede gider olarak gösterilmeden bir sonraki yıla devrine (mevzuata göre devir bakiyesine izin verilmemesine rağmen) imkan tanınmasıdır. Böylece harcama ertelemeleri ile bir dönemin bütçe açığı olduğundan küçük gösterilebilmektedir. Son birkaç yıldır yapılan bu uygulamanın 2007 bütçesinde de sürdürüldüğü ve yaklaşık 1,2–1,5 milyar TL civarında bir yükümlülüğün 323 sayılı hesap veya onunla birlikte çalışan 831 sayılı hesap sayesinde gider kaydedilmeden 2008 yılına devredildiği tahmin edilmektedir. Bu ise 2007 bütçesinin en az bu miktar kadar daha az açıkla kapatılmaya çalışıldığı izlenimi doğurmaktadır. Sonuç olarak tahakkuk esaslı devlet muhasebesi için yaratılan bu hesaplar bir anlamda amacı

³⁷⁴ Duran, a.g.m, s.73

dışında ve bütçeden harcama kaçırma olarak nitelendirilebilecek bir uygulamanın aracı olarak kullanılmaktadırlar.³⁷⁵

Aslında bütçe yılı içinde mal ve hizmetin teslim alındığı ancak ödenek yokluğu nedeni ile ödemelerin ertelendiği durumlar bu hesaplarda izlenen işlemlerin de üstünde ve ötesinde özellikler taşımaktadır. Bir başka deyişle taahhüdü yapılmış, hizmetin gereği yükümlenici tarafından yerine getirilmiş ve teknik olarak harcamanın tahakkuk etme aşamasına gelmiş olduğu birçok harcama türünde de bütçede yeterli ödenek olmama gerekçesi ile işlemler tahakkuk kayıtlarına alınmadan bekletilmekte olup bunların ulaştığı büyüklük ile ilgili olarak Maliye Bakanlığında veri temini de mümkün bulunmamaktadır. Bu tür yükümlülükler bir anlamda birikmiş faturalar ve hak edişler olarak harcama birimlerinde tutulmakta ancak harcamaya dönüştürülmemektedir.³⁷⁶ Bu tür borçların biriktiği alanlar ağırlıklı olarak müteahhitlik sektörü ve sağlık sektörü ile bu sonuncu sektör ile bağlantılı olarak Sağlık Bakanlığı ve döner sermayelerdir.³⁷⁷

Bu alanlarda biriktirilmiş ve harcamaya dönüştürülmemiş tutarların tahmini büyüklüğünü tespit amacı ile ilgili meslek kurumları ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü web sitesinde yayınlanan Döner Sermaye Mizanları gibi kaynaklardan yararlanılarak hazırlanan bir tablo aşağıda sunulmaktadır.

³⁷⁵ TEPAV, **Mali İzleme Raporu 2007 Yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Bütçeden Harcama Kaçırma Yöntemleri ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Ertelenerek Biriken Harcama Yükümlülükleri ve Buzdağının Görünmeyen Yüzü**, (Erişim) http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007_TEPAV_Mali_Izleme_Aralik_Raporu.pdf, 26 Aralık 2008, s.13

³⁷⁶ Bu konuda Maliye Bakanlığının “Harcama birimlerince 323 sayılı hesapta kayıtlı borçların tamamı ödenmedikçe aynı tertiplerden tahakkuk etmiş harcamaların ödeme yapılmak üzere muhasebe birimine gönderilmemesi ...” şeklindeki talimatı dikkat çekicidir. (9 Ağustos 2007 tarihli Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği Sayı I).

³⁷⁷ TEPAV, **Mali İzleme Raporu 2007 Yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Bütçeden Harcama Kaçırma Yöntemleri ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Ertelenerek Biriken Harcama Yükümlülükleri ve Buzdağının Görünmeyen Yüzü**, s.14.

Tablo 2: 2007 Yılı İçinde Ertelenmiş Bazı Harcamalar

Borç biriken alanlar	Tahmini Alt sınır (Milyar TL)	Tahmini Üst sınır(Milyar TL)
Eczane ve Medikal Firmalara olan Birikmiş Borçlar	1,2	1,5
Sağlık Bakanlığı ve Üniversite Hastanelerine Birikmiş Borçlar	4,3	4,5
Müteahhitlere Birikmiş Borçlar	1	2
Bütçe kapsamında 323/831 nolu hesaptan devreden borç	1,2	1,5
TOPLAM	7,7	9,5

Kaynak: TEPAV, **Mali İzleme Raporu 2007 Yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Bütçeden Harcama Kaçırma Yöntemleri ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Ertelenerek Biriken Harcama Yükümlülükleri ve Buzdağının Görünmeyen Yüzü**, s.15.

Görüldüğü gibi 323 sayılı hesap türünde mevcut tutarın çok üzerinde bir tutar buzdağının görünmeyen yüzü olarak bir harcama baskısı yaratmakta ve normalde ödenek temin edilerek (daha açık bir deyişle TBMM'den ek bütçe çıkararak) bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi yerine resmi borç stoku dışında bir borç türü yaratılarak bütçe açığı olduğundan küçük bir biçimde raporlanmaktadır. Bu uygulama aslında kamu maliyesine reel olarak hiçbir tasarruf sağlamayan, aksine ekonomiye maliyeti olan, bunun yanı sıra kamuoyuna mali disiplin konusunda yanıltıcı bir izlenim veren saydamlıktan uzak bir tercihi yansıtmaktadır. Zira bu tür ertelemelerin maliyeti bu sektörlerin zamanında yerine getirilmeyen alacakları nedeni ile bu sefer çalışanlarına ve diğer sektörlerle borç takmalarına neden olmaları nedeni ile yükselmekte, devlete bir sonraki sefer verilecek mal ve hizmetlerin fiyatlarını artmasına neden olmaktadır. Çoğu kez gözden uzak tutulan ve kimse tarafından pek görülmek istenmeyen bu sorun kartopu etkisi ile büyüme riski göstermekte ve bütçe disiplini açısından risk oluşturmaya devam etmektedir.³⁷⁸

³⁷⁸ TEPAV, **Mali İzleme Raporu 2007 Yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Bütçeden Harcama Kaçırma Yöntemleri ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Ertelenerek Biriken Harcama Yükümlülükleri ve Buzdağının Görünmeyen Yüzü**, s.16.

Öte yandan, uygulama sonuçları değerlendirildiğinde, bütün dikkatlerin bütçe ödenekleri üzerinde yoğunlaşması nedeniyle bütçe uygulama sonuçları dışında, tahakkuk esaslı muhasebeden üretilen veriler için herhangi bir talep oluşmadığı görülmektedir. Bütçe işlemlerinin bütün mali işlemleri kapsamaması ve çeşitli mevzuatla bu konuda değişiklikler yapılmasının, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamasından beklenen sonuçların elde edilmesinde engelleyici bir rolü olduğu söylenebilir.³⁷⁹

Diğer taraftan analitik bütçe sınıflandırması sistemine geçilmesi ile harcamayı yapan kişi ve kurumların tespiti mümkün olmuş ve sorumluların tespiti sağlanarak hesap verme sorumluluğu ve saydamlık belli ölçüde arttırılmıştır. Fakat kişiler, bütçe başarı düzeylerinden yetkili ve sorumlu olmazlarsa ve başarıları için parasal ve parasal olmayan ödüllendirme kullanılmazsa, bütçe uygulaması verimli olamaz. Yani, kontrol sistemi olmadan ve kontrol sonuçlarına göre yeni kararlar alınması sağlanmadan bütçe sisteminin bir anlamı olamaz.

Analitik bütçe sınıflandırması sisteminde, dikkat çekilmesi gereken önemli bir nokta vardır. Analitik bütçe uygulamasına uyarlanmış idare bütçelerinin, Meclis Plan ve Bütçe Komisyonundaki görüşmeleri esnasında kurum bazında hazırlanan bütçelerin dayandığı amaç ve stratejik hedefler bütçelerde yer almamaktadır. Analitik bütçe kodlamasıyla tanımlanan fonksiyonların bunun yerini alacağı iddia edilse ve bütçe kanunlarına konulan hükümlerle bütçelerin TBMM'de fonksiyonlar itibarıyla görüşülmesi benimsense de fonksiyonlar siyasi iradenin belli öncelikler çerçevesinde sistematik olarak hazırlanan amaç ve hedeflerini tam olarak yansıtmaz veya yansıttığı kabul edilmez. Fonksiyonel kodlama sonuç olarak mali raporlama ve bütçe sunumu açısından daha fazla bilgi sağlayan, saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu güçlendiren önemli ve gerekli bir uygulamadır. Ancak hiçbir zaman hükümetin ülkenin özellikli ve öncelikli konularına ilişkin amaç ve hedeflerini göstermez. 2009 Mali Yılı Bütçe Kanununda bölüm deyiminden fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyinin anlaşılması gerektiği

³⁷⁹ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.40.

konusunda bir düzenleme yapılmış ve parlamento kuruluş bütçelerini bu şekilde görüşmeye başlamıştır. Yapılan bir yönüyle yasama organının hükümet politikaları üzerinde yapması gereken denetim sürecine müdahaledir.³⁸⁰

Özellikle yatırımcı kuruluşların bütçeleri görüşülürken bu husus daha önemlidir. Analitik bütçe sınıflandırmasının odak noktası, politika, planlama ve bütçeleme kavramları arasında ilişki kurabilmesi yani kurumlara belirli bütçeler tahsis edilirken, belirli ödenekler verilirken, bu ödeneklerin hangi gerekçeyle talep edildiği, bu ödeneklerle hangi projelerin gerçekleştirileceğinin açıklanmasıdır. Bu bağlamda yapılması gereken hükümetin yatırım programı tasarısının da bütçeyle birlikte Meclise getirilmesidir.³⁸¹

2.4 İç Denetim Mekanizmasının Değerlendirilmesi

5018 sayılı kanunla oluşturulan hesap verme mekanizmasının etkili bir şekilde işleyebilmesi için, idare faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının hedefler doğrultusunda olup olmadığı ve kaynak kullanımının kurum hedeflerine yönelik etkili ve verimli bir şekilde yapılıp yapılmadığının uluslararası standartlara uygun olarak, bağımsız ve tarafsız bir şekilde iç denetçiler tarafından denetlenmesi gerekmektedir. 5018 sayılı Kanunla düzenlenen hesap verme sorumluluğu sisteminin iç denetim faaliyetleri ile doğrudan bir ilişkisi bulunmaktadır.

İç denetimle ilgili olarak, kamu idarelerinde iç denetim birimleri kurulma zorunluluğunun olmaması ve birim kurma kriterinin ortaya konulmaması, iç denetim birimi bulunmayan idarelerde iç denetim faaliyetinin nasıl

³⁸⁰ M.Akif Hamzaçebi, 2005 Yılı Bütçe Kanunu Ayrışik Oy Yazısı, (Erişim) http://www.tbmm.info/modules.php?name=poeetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=90&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index_detay&idMPoeetry=345&PHPSESSID=26991b6, 23 Ekim 2008.

³⁸¹ M.Akif Hamzaçebi, 2005 Malî Yılı Genel Ve Katma Bütçe Kanun Tasarıları İle 2003 Mali Yılı Genel ve Katma Bütçe Kesin Hesap Kanunu Tasarılarının Plan ve Bütçe Komisyonu Görüşme Tutanakları, (Erişim) http://www.tbmm.info/modules.php?name=memory&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=40&list=10&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c&file=index_detay&idMMemory=381&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c, 23 Ekim 2008.

yürütüleceğinin belirlenmemiş olması ilk bakışta göze çarpan önemli eksiklikler olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, kanunda iç denetim sonucunda ortaya çıkan bulgu ve tavsiyelerin izlenmesi konusunda idarelerce yapılacak işlemlere ve iç denetçilerin görevden alınmaları ve görev yerlerinin değiştirilmesi konularına yer verilmemiş olması da sistemin eksiklikleri olarak gösterilmektedir.³⁸²

Diğer taraftan, 5018 sayılı kanun 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olmakla birlikte, birçok kurumda iç denetçilerin halen atanmamış olması ve iç denetim birimlerinin kurulması yönünde herhangi bir işlem yapılmamış olmasının bir denetim boşluğu yaratacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca, birçok idarede iç denetçi atamaları yapılmış olmakla birlikte, iç denetim birimlerinin kurumsallaşması tam manasıyla sağlanamamış, iç denetim faaliyetlerinin kapsamlı ve etkili bir şekilde yürütülmesine başlanılamamıştır.³⁸³

Öte yandan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun üyeleri asli görevleri nedeniyle iş yoğunluğu oldukça fazla olan kamu görevlileri arasından seçilmiştir. Bu durum, Kurulun iç denetim konularına gereği gibi yoğunlaşamamasına neden olmaktadır.³⁸⁴

5018 sayılı Kanunda dikkati çeken bir başka husus iç denetim birimi ve iç denetim birimi başkanının konumudur. Kanunda, iç denetim bağımsız bir faaliyet olarak belirtilmesine karşın, bu birimin başkanının konumuna yönelik herhangi bir ifadeye yer verilmemiştir. Aynı şekilde yönetmeliklerde de bununla ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Halbuki uluslararası standartlar iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde iç denetim birimi başkanına çok önemli sorumluluklar yüklemektedir. Etkin bir iç denetim faaliyeti, müstakil bütçesi olan bir iç denetim birimini ve güçlü bir iç denetim birimi başkanını gerekli kılar. Yoksa bu faaliyetin yapılan bir görevlendirme ile

³⁸² Hüseyin Gösterici, “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 295, Mart 2006, (Erişim) http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/idfb_hgosterici.pdf, 11 Kasım 2008, s.12.

³⁸³ Cemil Sabri Midyat, “Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I), (Erişim) http://www.stratejikboyut.com/files/kamuda_ic_denetim.pdf, 10 Kasım 2008.

³⁸⁴ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.42,43.

sıradan bir görev olarak yürütülmesi, iç denetim faaliyetinden beklenen katkıyı temin etmeyecektir.³⁸⁵

Etkin bir iç denetim faaliyeti için 5018 sayılı Kanunda öngörülen tedbirler yeterli değildir. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını sağlama konusunda uygulanabilir bir rolü yoktur. İç Denetim Koordinasyon Kurulu; standartlar belirleyen, rehberler hazırlayan, dokümantasyon sağlayan, eğitimler planlayan, arşivleme yapan ve istatistikler tutan bir konumdadır. Kanunda, idarelerce yürütülen iç denetim faaliyetlerinin standartlar ve rehberlere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi konusunda öngörülen bir tedbir mevcut değildir. Kanunda, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını güvence altına alan hükümlere yer verilmemesi halinde kamu denetim sistemimiz etkin bir fonksiyon ifa etmeyen yeni bir denetim birimini daha bünyesinde barındırmış olacaktır.³⁸⁶

Uluslararası İç Denetim Standartları iç denetim faaliyetinin bağımsızlığına ve iç denetçilerin tarafsızlığına büyük önem vermiş ve iç denetim faaliyetini adeta bu standartlar üzerinde yapılandırmıştır. Standartlar; iç denetim kapsamının belirlenmesinin, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinin ve faaliyet sonuçlarının raporlanmasının her türlü müdahalelerden uzak ve serbest bir konumda yürütülmesini, iç denetimin bağımsızlığı ve iç denetçinin tarafsızlığı bakımından bir güvence olarak saymaktadır. Bir uygulama önerisi olarak ise, gerekli kurum içi bağımsızlığın sağlanabilmesi için, iç denetim birimi başkanının denetim komitesine bağlı olmasını özellikle savunmaktadır.³⁸⁷

Kamuda iç denetime geçişte yaşanan sıkıntıların temel nedenlerini; bazı idarelerde hiç iç denetçi ataması yapılmamış olması, iç denetim

³⁸⁵ Hayrullah Keleş, “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Ed. Erkan Karaarslan, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008, (Erişim) <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh229.doc>, 4 Aralık 2008, s.10.

³⁸⁶ Keleş, “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, s.11.

³⁸⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi”, (Erişim) <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=254>, 4 Aralık 2008.

eğitimlerinin tamamlanarak sertifikaların verilmemiş olması, birçok idarede, iç denetim birimlerinin çalışma usul ve esaslarını düzenleyen iç denetim birim yönergelerinin yürürlüğe konulmamış olması, iç denetim birimleri ile teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri arasındaki fonksiyon ve görev ayrımının net bir şekilde yapılmamış olması ve iç denetim birimlerinin yerleşim, bütçe, araç-gereç, personel gibi ihtiyaçlarının giderilememiş olması şeklinde sıralamak mümkündür.

İç denetim birimlerine faaliyetlerini planlayıp uygulamalarını sağlayacak kaynaklar tahsis edilmeden ve diğer konulardaki belirsizlikler giderilmeden, söz konusu birimlerin mevzuatta ve standartlarda öngörüldüğü anlamda bir denetim fonksiyonu yürütmeleri mümkün değildir. İdarelerin teşkilat yapısı içindeki yeri/konumu belirsiz bırakılan, yönetimi koordinatör olarak görevlendirilen ve bu konudaki görev, yetki ve sorumlulukları tanımlanmamış bir iç denetçiye bırakılan ve bütçesi olmayan iç denetim birimlerinin bu yapılarıyla kendisinden beklenen fonksiyonları icra edebilmesi güçtür.³⁸⁸ Bu nedenle yapılması gereken, iç denetim faaliyetinin etkili ve yeterli bir şekilde yürütülebilmesini sağlayacak bir teşkilatlanma biçiminin benimsenmesidir. Ayrıca, bu yapının yönetim, kadro ve bütçe yönünden de desteklenmesi ve kendisine mevzuatla yüklenen fonksiyonları yerine getirebilecek bir kapasiteye kavuşturulması gerekmektedir.

Diğer taraftan iç denetim birimleri dışında kalan teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonlarının KMYKK doğrultusunda yeniden düzenlenmesi ve iç denetim birimleri ile diğer teftiş ve denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon ayrımının yasal bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Uygulamadaki tereddütler dikkate alındığında, bu konunun yasal bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmasının yararlı olacağı görülmektedir. Bu düzenlemelerin geciktirilmesi hem kamu kaynaklarının ve kamuya tahsis edilmiş insan kaynaklarının yönetimi, hem de kamusal hizmetlerin yürütülmesinde çeşitli sorunların yaşanmasına yol açabilecektir.

³⁸⁸ Midyat, “Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I)”

2.5 Faaliyet Raporu Uygulamasının Değerlendirilmesi

KMYKK'nin faaliyet raporu ile ilgili düzenlemeleri birçok yönüyle stratejik planlama, performans bütçeleme, performans ölçüm sistemi ve bu süreçlerin çıktısı olan performans raporlamasının gerekleriyle bağdaşmamaktadır. Öncelikle harcama yetkililerine birim faaliyet raporu hazırlama görevi verilmesi doğru değildir. Çünkü stratejik planlama ve yıllık performans planları birimler değil, idareler bazında yapılır. Faaliyet raporları ise, kurum stratejik planı ve yıllık performans programında yer alan faaliyetlerin ne ölçüde başarıldığını gösterir. Dolayısıyla, stratejik plan gibi faaliyet raporları da kurum bazında tek bir rapor olarak, üst yöneticilerin sorumluluğunda hazırlanmalı ve sunulmalıdır. Raporlar doğal olarak birimlerden elde edilecek bilgilerden oluşacaktır.³⁸⁹

Faaliyet raporlarının Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştaya sunulmasına ilişkin düzenleme de işlevsel değildir. Bu raporları hazırlamak ve sunmak bürokratların bakanlara karşı bir sorumluluğudur. Ne Maliye Bakanlığının ne de Sayıştayın bu konuda değerlendirme yapmak ve bunları TBMM'ye sunmak gibi bir görevleri olabilir. Hesap verme sorumluluğu zincirinde, faaliyet raporlarını TBMM'ye sunma görevi, yürütme organının yasamaya karşı olan sorumluluğu çerçevesinde, ilgili kurumun bağlı olduğu bakanlara aittir. Ayrıca rapor bilgileri, her bir kurumun kendine özel hedefleri ve performans bilgilerinden oluştuğu için konsolide edilmeye ve birlikte değerlendirmeye uygun olmayacaktır.³⁹⁰

KMYKK'nin dış denetimle ilgili tüm hükümleri gibi, faaliyet raporları bölümü de hemen hemen aynen Sayıştay Kanunu Tasarısına taşınmıştır. Ancak, bu taşınma sırasında yapılan küçük bir değişiklik, KMYKK'nin özünde hatalı düzenlemesini daha da sıkıntılı bir hale getirmiştir. KMYKK'de Sayıştay'ın faaliyet raporlarını "dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini" de belirtmek suretiyle, TBMM' ne sunacağı belirtilirken; Sayıştay

³⁸⁹ Coşkun, Karabeyli, "Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi", s.14.

³⁹⁰ Coşkun, Karabeyli, "Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi", s.14

Kanunu Tasarısının “faaliyet genel değerlendirme raporları” başlıklı 38.maddesine bu düzenleme “denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirileceği ve hazırlanan değerlendirme raporlarının” TBMM’ye sunulacağı biçiminde yansıtılmıştır. Dikkatle incelendiğinde görülmektedir ki; KMYKK, Sayıştay’a faaliyet raporlarını değerlendiren bir rapor hazırlama görevi vermemektedir. Söz konusu yasaya göre istenilen, Sayıştay’ın bu raporlardan bilgilenmesi ve tamamlanan denetimleri ışığında görüşlerini belirtmesidir. Sayıştay Kanunu Tasarısında ise, yukarıda açıklanan, KMYKK’deki zaten hatalı olan düzenlemeler birkaç adım daha ileri götürülerek, bu raporların tamamının değerlendirmesini içerecek “Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu” hazırlanması görevi Sayıştay’a verilmektedir. Ayrıca, değerlendirme raporu hazırlamak amacıyla, dış denetim sonuçlarına ek olarak, başka çalışmalar yapılacağı izlenimi verilmektedir. Oysa faaliyet raporlarından değerlendirme raporu hazırlamak işlevsiz ve kamu kurumlarının faaliyetlerinin değerlendirilmesine ek katkı sağlamayan bir çalışma mahiyetindedir.³⁹¹

Kurumların faaliyet raporları hakkında görüş vermek; her yıl, her kurumda faaliyet raporlarının doğruluğunun test edilmesini ve her yıl tüm kurumların tüm faaliyetleriyle ilgili performans denetimi yapılmasını zorunlu kılar. Ancak idarelerin faaliyet raporlarının her bir idare bakımından istisnasız her yıl denetlenmesi ancak şekli unsurlara uygunluk noktasından gerçekleştirilebilir. Oysa performans denetimi periyodik olarak yapılan bir denetim değildir. Her kurumun her yıl performans denetimi kapsamına alınması fiilen imkansızdır. Denetim alanlarının seçimi, sayıştaylar adına önem arz eden, stratejik tercihler gerektirir. Çünkü potansiyel denetim alanlarının sayısı oldukça fazla; Sayıştayların kapasitesi ise sınırlıdır. Bu nedenle Sayıştay’lar, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu en fazla arttırılabilecek kamu faaliyetlerini belirleyerek, bu alanlarda performans denetimi yaparlar.³⁹²

³⁹¹ Coşkun, Karabeyli, “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, s.15.

³⁹² INTOSAI, “Implementation Guidelines for Performance Auditing”, INTOSAI Auditing Standard Committee, Stockholm, July 2004, s.44.

Öte yandan diğer ülke uygulamaları göz önüne alındığında, denetim kurumları performans göstergelerinin denetiminde tüm kamu kurumlarını tek tek değerlendirmeye almak yerine güdülen makro hedeflere uygun olarak parlamentonun önceliklerine göre bazı kurumları değerlendirmeye almaktadır. Performans göstergelerinin yeterliliğinin ve güvenilirliğinin denetlenmesinde tüm kamu idarelerinin denetim kapsamına alınması, denetim kaynaklarının yetersiz kalması gibi bir takım zorlukları beraberinde getirebilecektir.³⁹³

KMYKK ile yapılan düzenlemede; Sayıştay'ın düzenlilik ve performans denetimleri raporlarını, idareler itibarıyla konsolide ederek, dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlaması ve TBMM'ne sunması “genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları” ile tamamen çelişen hususlar içermesinin yanı sıra, bu düzenlemenin uygulanabilirliği de bulunmamaktadır. KMYKK'nin 68. maddesinin dördüncü fıkrasına göre, ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde düzenlenen denetim raporları idareler itibarıyla konsolide edilip bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılacak; denetim raporları ve bunlara verilen cevaplar dikkate alınarak Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu düzenlenecektir. Ne var ki, maddede, ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerine göre düzenlenen raporların nasıl konsolide edileceği açıklanmamıştır. Bu tür bir açıklamanın yapılması son derece zordur. Zira, (a) bendine göre düzenlenecek raporlar mali denetim sonunda düzenlenen raporlardır; (b) bendine göre düzenlenecek raporlarsa performans denetim raporlarıdır. Mali denetim her yıl yapılmak durumunda olan bir denetimdir ancak performans denetimi her yıl yapılan bir denetim değildir. Sayıştay, her yıl her kurumun her işlemini performans denetimine tabi tutmaz, tutamaz. İngiltere Sayıştay'ı gibi dünyada örnek kabul edilen bir sayıştayın düzenlediği yıllık performans denetimi raporu yaklaşık elli-altmış kadardır.³⁹⁴ Durum böyle olunca, bahsi geçen 68. maddenin

³⁹³ Mustafa Sakal, Elif Ayşe Şahin, “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye'deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 68, Ocak-Mart 2008, s.21.

³⁹⁴ Performans denetimi konusunda İngiliz Sayıştay'ı ve Kamu hesapları Komisyonu çok sıkı bir işbirliği içerisinde çalışmaktadırlar. Komisyon Sayıştay raporlarını değerlendirerek çok kaliteli

dördüncü fıkrasında “ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibariyle konsolide edilir...” şeklindeki hükmün uygulanma imkanı bulunmamaktadır. Farklı metodolojileri olan iki farklı denetim sonucunun konsolide edilmesi mümkün değildir.³⁹⁵

Sayıştay’ın hali hazırda, kurum ve kuruluşların işlemlerinin % 13’ünü denetleyebildiği dikkate alındığında,³⁹⁶ Sayıştay’ın performans denetimi yapabilme kapasitesi daha iyi anlaşılacaktır.

Performans ölçümü ve performans denetimine ilişkin bilgi ve uluslararası uygulamalarla bağdaşmayan bir konuda; performans göstergelerinin bütçelerde yer alması ve performans denetimlerinin performans göstergeleri çerçevesinde yapılmasına ilişkin düzenlemedir. 5018 sayılı Kanun Sayıştay’ın performans denetimi yetkisine, salt performans göstergelerinin denetlenmesi şeklinde yanlış bir algılamaya yol açacak nitelikte yer vermiştir. Performans denetiminin performans göstergelerine göre yapılması ifadesi, performans denetimini, kurumların faaliyet raporlarını denetleme biçiminde algılayan; ancak performans denetiminin uluslar arası uygulama ve standartlarıyla, amacı ve metodolojisiyle ilgisi olmayan bir düşüncenin ürünüdür. Oysa, performans denetimleri, kamu hizmetlerinin en az maliyetle ve daha iyi yerine getirilmesi için performans göstergeleri de dahil olmak üzere, kamu kurumlarının faaliyetlerinin, bağımsız ve tarafsız

analizler yapmakta, bütçenin politik yönüyle ilgili konuları diğer komisyonlara bırakarak siyasi değerlendirmelerden uzak durmakta ve parlamentonun ilgisini çekecek düzeyde düzensizlikler olmadığı sürece düzenlilik denetimine odaklanmamaktadır. Diğer taraftan Komisyonun önerilerinin büyük bölümü hükümet tarafından kabul edilmektedir. Richard Bacon, “Accountability of Government and Financial Transparency Scrutiny and monitoring functions of Parliament: the British experience” Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü Konulu Uluslararası Sempozyumda sunulan bildiri, (Erişim) http://www.tbmm.gov.tr/etkinlikler/pbmd_sempozyum_1008/belgeler/sempozyum%20afyon%202008_bildiriler/OECD%20RBacon%20presentation%20FINAL%20VERSION.pdf, 25 Aralık 2008

³⁹⁵ Oyan, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir Reform Nasıl Iskalanır?”.

³⁹⁶ Ahmet Alpay Dikmen: “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı Üzerine Değerlendirmeler”, (Erişim) http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_BSB/DikmenKMYMKK_Cumhuriyet.doc, 16 Aralık 2008, s. 5.

değerlendirilmesini ve daha iyi performans için yapılması gerekenlere ilişkin tavsiyelerin, denetlenen kurum ve yasama organına sunulmasını amaçlar.³⁹⁷

2.6 Strateji Geliştirme Birimlerinin Değerlendirilmesi

Politika oluşturma ve planlama eksikliğini kapatmak ve mali yönetime ait işleri görmek amacıyla kurulan strateji geliştirme birimlerinin; planlama ve bütçeleme işlevlerini ortak paydada toplaması, hizmet sunumunda etkinlik açısından olumlu olarak nitelendirilebilir. Ayrıca ilgili birimlerin Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te yer alan düzenlemeler uyarınca iş yüklerine göre farklı düzeylerde alt-birimlere ayrılabilmesinin öngörülmesi de esnek örgüt yapısı ile örtüşmektedir. Bununla birlikte, hesap verme mekanizmasının daha etkili işleyebilmesi için; strateji geliştirme birimlerinin (SGB) idari kapasitelerinin artırılması gerekmektedir.

Üst yönetimin desteğinin eksikliği, konunun ilgilileri tarafından yeterince anlaşılabilmesi, merkezi uyumlaştırma birimlerinin uygulamacı birimlere yeterli desteği sağlayamaması ve teşkilat kanunlarındaki eksiklikler SGB'ler açısından temel sorunlar olarak ön plana çıkmaktadır. İyi uygulama örneklerinin az olması ve pilot uygulama eksikliği, nitelikli eleman eksikliği, üst yönetici-SGB işbirliği eksikliği, değişimde rol alan kişilerin motivasyon eksikliği, SGB'lerin misyonlarının ötesinde görev yükü taşımaları, mali hizmetler uzmanı kadro eksikliği ve bunların maddi olanaklarının yetersiz olması, yönetici ve uygulamacıların değişime karşı pasif direniş gösterme ihtimali, yönetilenlerin iç kontrole karşı direnci, aşırı iş yükü nedeniyle kurucuların bu değişim sürecine yeterince vakit ayıramaması diğer önemli sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle SGB'lerde idari yapı, insan kaynağı, teknolojik altyapı ve benzeri konularda idari kapasitenin geliştirilmesi şarttır. Bunun yanında eğitim alt yapısının geliştirilmesi ve yeterli

³⁹⁷ Tolga Demirbaş, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması**, Sayıştay Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Nisan 2001, s.70-72.

eğitim verilmesi yanında iyi uygulama örneklerinin tanıtımı ve yaygınlaştırılması gerekmektedir.³⁹⁸ Nitekim Avrupa Birliği 2008 yılı ilerleme raporunda da mali idare ve siyasa oluşturma alanlarının temel unsurları olan strateji geliştirme birimlerinin güçlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

5018 sayılı kurulan yeni sistemde; sistemin beyni olması beklenen SGB'lerin altı boş kalmıştır. Çünkü bu dairelere gerekli insan sermayesi yerleştirilememiş, özelleştirilen kuruluşlar ve eski APK'ların personeli buraya monte edilmiştir. Bu nedenle kendilerinden çok şey beklenen strateji geliştirme birimleri tekrar APK'lara dönüşme riski taşımaktadır.³⁹⁹

İdarelerin stratejik plan - idare performans programı ve faaliyet raporu arasındaki bağları etkili bir şekilde kurmalarını sağlayacak stratejik yönetim sistemlerinin strateji geliştirme başkanlıkları önderliğinde geliştirilmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı önderliğinde yürütülen "Stratejik Yönetim Sistemi - Model ve Yazılım" adlı proje dikkate değerdir. Proje ile hem yazılım hem de gerekli süreçlerin tanımlanması yoluyla, vizyon ve amaç/hedeflere uygun planlama, bütçeleme ve uygulama sağlanması amaçlanmaktadır. Tüm kamu kuruluşları tarafından referans model olarak kullanılabilmesi planlanan sistem; kurumsal hedeflerle örtüşecek süreçlerin tanımlanmasını ve izlenmesini; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk prensipleri temelinde kurumsal performans ölçütlerinin oluşturulmasını ve izlenmesini; geliştirilecek bütünleşik modeli destekleyen örgütsel yapının tasarlanmasını da içermektedir. Nihai olarak model sayesinde, bütçe sürecinin performans yönetimi için kullanılabileceği ifade edilmektedir.⁴⁰⁰

³⁹⁸ Şaban Küçük, "Yeni Kamu Mali Yönetiminde Strateji Geliştirme Birimleri", (Erişim) http://www.alomaliye.com/2007/saban_kucuk_kamu_mali.htm, 18 Temmuz 2008.

³⁹⁹ TEPAV, "Kamu Yönetimi Reformunda Mevcut Durum", s.3

⁴⁰⁰ Maliye Bakanlığı, **Stratejik Yönetim Sistemi - Model ve Yazılım**, (Erişim) <http://www.sgb.gov.tr/strplan/Toplantilar/Stratejik%20Yonetim%20Sistemi%20Projesi%20Sunumu.pdf>, 28/10/2008.

3. HESAP VERME SORUMLULUĞU SİSTEMİNDEKİ MEKANİZMALAR VE YAPTIRIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1 Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu Açısından

3.1.1 Seçimler

Halkın yönetsel karar mekanizmalarına katılması, demokratik yönetimin en başta gelen gereklerinden birini oluşturmaktadır. Demokratik yönetimi gerçekleştirebilmek için ise kamuoyunun güçlü ve bu gücünün bilincinde olması gerekir.⁴⁰¹ Seçmenlerin, günümüzde, hükümetten hesap sormaları doğrudan demokrasi araçları olan seçimler ve referandumlarla sağlanmaktadır.⁴⁰² Gelişmiş bir demokrasiye sahip devlette, saydamlığın olduğu bir mali yapı içerisinde bilinçli seçmenlerin, zaman zaman özgür ve tarafsız basını da aracı kılarak, hükümetin ve millet meclisinin bütçeye ilişkin kararlarının seçmenlerin istekleri doğrultusunda olması konusunda etkilemektedir. Yani bu durumda, kısmen de olsa bütçe hakkının kullanımı bir şekilde doğrudan seçmenlerin tercihlerini yansıtabilmektedir.⁴⁰³

Ülkemizde bakanların ve bir bütün olarak hükümetin hesap verme sorumluluğu açısından seçimlerin –seçimlerde verilen kararları etkileyen politik ve sosyo-kültürel faktörleri göz ardı etmemek kaydıyla- hesap verme mekanizmasının bir aracı olarak kullanıldığını ifade etmek mümkündür. Çünkü ampirik demokrasi teorisinde demokrasinin varlığı için belirlenen asgari şartlar ülkemizde sağlanmaktadır.⁴⁰⁴ Bu şartlar:⁴⁰⁵

⁴⁰¹ Nuri Tortop, **Halkla İlişkiler**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1990, s.1.

⁴⁰² Kızıldaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, s.385.

⁴⁰³ Kızıldaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, s.386.

⁴⁰⁴ Gerçekten de 1982 Anayasasının kurduğu sistem ampirik demokrasi teorisinin bu altı şartına uygundur. Şöyle ki:

- Etkin Siyasal Makamlar Seçimle İş Başına Gelmektedir.- Türkiye’de yasama organının üyeleri seçimle belirlenmektedir (m.75). Yürütme organının etkin kanadı olan Bakanlar Kurulu ise halkın seçimle belirlediği yasama organı içinden çıkmakta ve ona karşı sorumlu olmaktadır (m.109-113). Yerel yönetimlerde de karar organları seçimlerle belirlenmektedir (m.127).
- Seçimler Muntazam Aralıklarla Tekrarlanmaktadır.- Türkiye’de seçimler en geç dört yılda bir tekrarlanır.

- Etkin siyasi makamların seçimle belirlenmesi,
- Seçimlerin düzenli aralıklar ile tekrarlanması.
- Seçimlerin serbest olması,
- Birden çok siyasi parti olması,
- Muhalefetin iktidar olma şansının olması,
- Temel kamu haklarının tanınmış ve güvence altına alınmış olmasıdır.

Nitekim Türkiye’de Şubat 2005’te sonuçlanan kapsamlı bir araştırma sonucunda da “Türk seçmenin oy vermesinde ekonomik faktörler önemli rol oynamaktadır. Siyasi partilerin seçimlerde ideolojik ve siyasi kaygılardan ziyade ekonomik faktörleri göz önünde bulundurmaları gerekmektedir” yargısına varılmıştır.⁴⁰⁶ Diğer taraftan ülkemizde iktidar partileri seçim dönemlerinde seçim bütçesi uygulamasına girmektedirler. Yapılan araştırmalarda seçim dönemlerinde bütçe harcamalarının gayrisafi milli hasıla içindeki oranının ve bütçe açığının gayrisafi milli hasıla içindeki payının artış gösterdiği; bunun da iktidar partilerinin yeniden seçilebilmek için kamu harcamalarını artırdığı anlamını taşıdığı sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmada Türkiye’de seçmenlerin, politikacıların bütçeyle ilgili kararları üzerinde bir etkisi olduğu ortaya konularak iktidar partilerinin bütçe bileşenlerinin oluşumunda seçmenlerin etkisini dikkate aldığı belirtilmiştir.⁴⁰⁷

-
- Seçimler Serbesttir.- Anayasamızın 67’nci maddesine göre, “seçimler, serbest, eşit, gizli, tek dereceli, genel oy, açık sayım ve döküm esaslarına göre ve yargı yönetim ve denetimi altında yapılır”.
 - Birden Çok Siyasi Parti Vardır.- Anayasamız çok partili siyasi hayatı benimsemiştir. 68’inci maddenin ikinci fıkrasına göre, “siyasî partiler, demokratik siyasî hayatın vazgeçilmez unsurlarıdır”.
 - Muhalefetin İktidar Olma Şansı Mevcuttur.- 1982 Anayasasının kurduğu sistemde muhalefetin iktidar olma şansını engelleyen hiçbir husus yoktur.

Temel Kamu Hakları Tanınmış ve Güvence Altına Alınmıştır.- 1982 Anayasasının kurduğu sistemde temel kamu hakları tanınmış ve güvence altına alınmıştır. Kemal Gözler, Demokratik Devlet İlkesi, (Erişim) <http://www.anayasa.gen.tr/demokratikdevlet.htm>, 28 Ekim 2008.

⁴⁰⁵ Kemal Gözler, Demokratik Devlet İlkesi,

⁴⁰⁶ Şennur Sezgin, “Politika ve Ekonomi İlişkisi: Türkiye’de Politik Konjontürel Dalgalanmalar ve Ekonomik Oy Verme”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir, 2005, s. 201

⁴⁰⁷ Kızıldaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, s.396.

3.1.2 Parlatentonun Yürütmeyi Denetleme Araçları

Bakanların hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ne tür müeyyidelere tabi tutulacakları hususu 5018 sayılı kanunda açık bir şekilde belirlenmemiş olmakla birlikte; bakanların siyasi sorumluluğuna ilişkin mekanizmaların Anayasayla öngörölmüş ve tanımlanmış mekanizmalar olduğu değerlendirilmektedir. Anayasaya göre, idarenin başı olan bakanlar, kendi yetkileri içindeki işlerden ve emirleri altındakilerin işlem ve eylemlerinden dolayı Meclise karşı sorumludurlar. Bu sorumluluk siyasi bir sorumluluktur. Bakanların cezai sorumluluğu da vardır. Meclis, bakanları cezai sorumluluklarından dolayı Yüce Divan'a gönderebilir.⁴⁰⁸

1982 Anayasasının 98. maddesinin 1. fıkrasına göre; TBMM hükümeti ve bakanları denetleme yetkisini soru, Meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve Meclis soruşturması yollarıyla kullanır.

Anayasanın 98. maddesinin 2. fıkrasına göre; soru, "Bakanlar Kurulu adına, sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılmak üzere Başbakan veya bakanlardan bilgi istemekten ibarettir". Soru önergesi, oylama yapılmaması nedeniyle siyasi sorumluluk getirmez, ancak bilgi istemek tarzında da olsa saklı bir suçlama niteliği taşır. Bu nedenle, hükümetin itham altında kalmamak için bürokrasinin çalışmalarıyla daha yakından ilgilenmesini sağlar. Ayrıca, ister yazılı, ister sözlü şekilde olsun, nihai olarak bir bilgi isteme işlemi olan soru, önemli konuları kapsadığı ve üzerinde çalışılarak dikkatle hazırlandığı zaman kamuoyunun ve hatta milletvekillerinin dikkatinin konuya çekilmesine yarayacaktır.⁴⁰⁹

Anayasanın 98. maddesine göre genel görüşme, "toplumu ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konunun, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülmesidir". Genel görüşme açılması hükümet, siyasi parti grupları ya da en az on milletvekili tarafından verilen bir önerge ile istenebilir.

⁴⁰⁸ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Cilt 1, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s.742.

⁴⁰⁹ Seda Gazez, "Türkiye'de Yeniden Yapılanma Çalışmaları İçerisinde Denetim Fonksiyonunun Yeri ve Önemi", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Master Tezi, Ankara, 2007, s.56-57.

Genel görüşme sonunda siyasi sorumlulukla ilgili bir karar alınmaz. Genel görüşmenin amacı belli bir konuyu görüşmek, kamuoyunun dikkatini çekmek ve hükümeti meclis önünde halka cevap ve bilgi vermeye zorlamaktır.⁴¹⁰

Anayasanın 98. maddesinin 3. fıkrasına göre, “Meclis araştırması belli bir konuda bilgi edinilmek için yapılan incelemeden ibarettir”. Meclis araştırmasının açılmasına Genel Kurul karar verir. Meclis araştırması bu konu ile ilgili olarak oluşturulacak komisyon marifetiyle yapılır. Araştırma sonunda siyasi sorumlulukla ilgili herhangi bir karar alınmaz. Bununla birlikte araştırma sonucunda bazı bulgulara ulaşılması durumunda gensoru yoluna gidilebilir.

Meclis soruşturması, Başbakan veya bakanların görevleriyle ilgili cezai sorumluluklarının araştırılmasını sağlayan bir denetim aracı olarak tanımlanmaktadır.⁴¹¹ Anayasanın 100. maddesinde düzenlenen meclis soruşturması ile görevde bulunan veya görevden ayrılmış Başbakan ya da bakanlar hakkında TBMM üye tamsayısının en az onda birinin vereceği önerge ile soruşturma açılması istenebilmektedir. Soruşturma açılmasına karar verilmesi durumunda Meclisteki siyasi partilerin temsilcilerinden oluşan bir komisyon tarafından soruşturma yapılır ve soruşturma sonucunda hazırlanan rapor Mecliste görüşülür ve gerekli görülmesi halinde ilgilinin cezai sorumluluklarının saptanması için Yüce Divana gönderilmesi sağlanır. Anayasanın 113. maddesine göre “Türkiye Büyük Millet Meclisi kararı ile Yüce Divana verilen bir bakan bakanlıktan düşer. Başbakanın Yüce Divana sevki halinde hükümet istifa etmiş sayılır”.

Gensoru, Bakanlar Kurulunun, ya da bir bakanın düşürülmesi amacı ile TBMM’de yapılan genel bir görüşmedir.⁴¹² Bütün parlamenter denetim araçları arasında sadece gensoru, hükümetin veya bir bakanın siyasal sorumluluğuna yol açabilmekte, başka bir deyişle onun Meclisçe görevden uzaklaştırılabilmesine imkan vermektedir. Esasen, Meclis soruşturması sonucunda Yüce Divan’a sevk edilen bir bakan da bakanlıktan düşmektedir

⁴¹⁰ Gazez, a.g.e., s.57.

⁴¹¹ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara,2000, s.300.

⁴¹² Gözübüyük, Tan, a.g.e, s.743.

ancak, bu yol sadece cezai sorumluluğu gerektiren işlerde kullanılabilir. ⁴¹³ Gensoru sonuçları itibariyle etkili bir mekanizmadır. Ancak, hükümete ve ayrı ayrı bakanlara karşı gündeme getirilen gerek gensoru gerekse Meclis soruşturmalarına baktığımız zaman, birkaç olay hariç, Parlamento gündemine alınmakta, görüşülmekte, ancak reddedilmektedir. Kısaca, Parlamentoda birkaç olay hariç, gensoru ve soruşturmanın çok etkili yöntemler olarak kullanıldığını söylemek mümkün değildir. ⁴¹⁴

Diğer taraftan Anayasamızın 112. maddesinde, bakanların başbakana karşı sorumlu olup ayrıca kendi yetkisi içindeki işlerden ve emri altındakilerin eylem ve işlemlerinden de sorumlu oldukları hükmüne yer verilmiştir. Bu bakımdan, hesap verebilirlik zinciri içerisinde yer alan bakanların hiyerarşik ve siyasi konumları nedeniyle Başbakana karşı hesap verme yükümlülüğü vardır. Bu bağlamda başbakanın siyasi amiri durumunda olduğu bakanların görevden alınmasını cumhurbaşkanına teklif etme yetkisi vardır.

Sayılan bu mekanizmalar dışında parlamentonun bütçe hakkını etkin bir şekilde kullanmasını sağlamak adına, 5018 sayılı Kanun ile kapsamı oldukça genişleyen merkezi yönetim bütçe sistemi üzerinde parlamentonun daha fazla görüşme yapması önem arz etmektedir. ⁴¹⁵ Merkezi yönetim bütçe

⁴¹³ Özbudun, a.g.e., s.301.

⁴¹⁴ Ömer Faruk Gençkaya, “Siyasi Sorumluluk Mekanizmalarının Oluşturulması”, **Temmuz 2005 Yolsuzlukla Mücadele Konferansı**, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı (TEPAV), Ankara, Aralık 2006, s.120.

⁴¹⁵ Bu çerçevede bütçe yasa tasarısı ve ekli belgelerin 5018 sayılı Yasa'nın 18. maddesinde öngörülen şekilde TBMM'ne sunulmaması da gerek TBMM'nin bütçe hakkı gerekse kamuoyunun bilgiye tam olarak ulaşması önünde önemli bir engel olarak görülmektedir. 5018 sayılı Yasa'nın 18. Maddesi, hem milletvekillerinin hem de kamuoyunun “bütçe hakkının” gerektirdiği denetimi yapabilmelerine imkan sağlayacak bütçesel dokümanları toplu halde ve aynı zamanda temin etmeleri açısından merkezi yönetim bütçe yasa tasarısına eklenmesi gereken dokümanların neler olacağını maddeler halinde sıralamaktadır. Buna göre bütçe yasa tasarısına eklenecek belgeler arasında: “Orta vadeli mali planı da içeren bütçe gerekçesi, yıllık ekonomik rapor, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, kamu borç yönetimi raporu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,” yer almaktadır. Bu konuda aşağıdaki değerlendirmeler, kamu otoritesinin TBMM'ne tam ve eksiksiz bir biçimde bu bilgileri vermediği/veremediği sonucu göstermektedir.

1. Yasadaki ifadeden açıkça anlaşılmasa da, Kamu Borç Yönetimi raporundan kastedilenin bütçe gerekçesinde yer alan 4 sayfalık değerlendirme yerine Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkarılan Kamu Borç Yönetimi Raporunun format ve içeriğindeki kapsamlı ve en güncel bilgileri içeren rapor olması gerektiği düşünülmektedir,

kanununun yanı sıra idarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısının TBMM'de görüşülmesi gerektiği düşünüldüğünde halihazırdaki 75 günlük sürenin çok kısa olduğu görülecektir. Bu durum gerekli olduğu halde bazı hususların görüşülmeden atlanılmasına ya da çok kısa görüşülmesine neden olmaktadır. Mesela, büyük öneme sahip olan ve rakam yığını olarak tabir edilebilecek (örneğin 2007 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi uygunluk bildirimini 608 sayfa eki 128 sayfadır) kesin hesap kanunu tasarısının kimse tarafından -uzun süren yeni yıl bütçe görüşmeleri sonrasında- ele alınıp değerlendirilmesi pek yapılmadığı için, bir önceki dönemin hesabı genellikle çok fazla sorgulanmamakta, sadece açık kalan hususların Sayıştay'ca takip edilmesi benimsenerek geçiştirilmekte ve kesin hesap kanunu ve uygunluk bildirimini hak ettiği ilgiyi Meclis ve kamuoyundan görememektedir. Bu nedenle yapılması gereken, kesin hesap kanun tasarılarının onaylanma sürecini daha

2. Mahalli idare ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe öngörülerinin gerek bu yasa gerekse Belediyeler Yasası'nın öngördüğü şekilde yer almadığı tespit edilmiştir. Mahalli idareler açısından bu husus özellikle önemlidir. Bütçe gerekçesinin 287.sayfasında yer alan bütçe öngörüsü, 5018 sayılı Yasa'nın öngördüğü mahalli idare tanımına uymaması yanında, 5393 sayılı Belediye Yasası hükümlerine göre de İçişleri Bakanlığı'nın mahalli idare gelir ve gider öngörülerini Ağustos ayı sonuna kadar toplayıp Eylül ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na göndermesi ve Maliye Bakanlığı'nın da bu şekilde gelen gelir ve gider öngörülerini 5018 sayılı Yasa'nın 18. Maddesi'ne göre bütçe dokümanlarına eklemesi sistematikğine uygun nitelik taşımamaktadır. Mahalli idarelere ait bütçe gerekçesinde yer alan verilerin kaynağı olarak DPT gösterilmektedir. DPT verileri; yerel yönetimleri, şirketleri dahil (ASKİ, İSKİ gibi) ve İller bankası dahil olarak tanımlamakta ve anket yolu ile türetilmektedir. Halbuki 5018 sayılı Yasa ile 5393 sayılı Belediyeler Yasası yerel yönetimleri sadece belediyeler, il özel idareleri ve birlikler olarak tanımlamakta ve bunların bütçe öngörülerinin İçişleri Bakanlığı'nca muhasebe verilerinden konsolide edilerek Maliye Bakanlığı'na gönderilmesini emretmektedir. Bütçe gerekçesi verileri, bu açıdan yasanın öngördüğü format ve içerikte hazırlanmadan TBMM'ne sunulmuş görünmektedir. Bu nedenle, bütçe gerekçesinde yer alan tablolar resmi bir belge olma niteliğinden uzak, istatistiki amaçla hazırlanmış tablolar niteliğindedir. Ayrıca yukarıda belirtildiği gibi, bu tablodaki mahalli idare tanımı ile 5018 sayılı Yasa'nın öngördüğü mahalli idare tanımı aynı değildir, kapsam farkı bulunmaktadır.
3. Bütçe TBMM'ne sunulduktan bir hafta sonra yine Meclis'e gönderilen Ekonominin Genel Dengesi ve Kamu Yatırımları Raporu'ndaki ilgili tabloların sadece bütçe yılını kapsamı yanında, söz konusu raporun bütçeye ekli bir doküman olma niteliği açık değildir. Dolayısıyla bu dokümandaki bilgilerin yukarıdaki belgelerdeki verileri içermesi, 5018 sayılı Yasa'nın amir hükümlerinin yerine getirilmiş olduğu savını doğrulamamaktadır.

Bir bütün olarak bakıldığında; genel yönetimin mali durumunu ve bütçe öngörülerini, geleceğe yönelik yükümlülükleri konusundaki çok yıllık bütçe ve yatırım planlarını sunulan dokümanlardan bir bütünlük içinde takip etmek, konunun uzmanı olanlar için dahi, son derece güçtür. (TEPAV, **Mali İzleme Raporu 2007 Yılı Kasım Ayı Bütçe Sonuçları 2008 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi Üzerine Değerlendirmeler Bütçe Yasası Tasarısına Eklenmesi Gereken Dokümanlar**, (Erişim) http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007_TEPAV_Mali_Izleme_Kasim_Raporu.pdf, 26 Aralık 2008, s.72,73.)

geniş bir zaman dilimine yaymaktır. Böylelikle genişleyen bu süreçte, kesin hesap kanun tasarıları daha kapsamlı bir şekilde irdelenebilecektir. Bu da denetimin verimliliği açısından faydalı olacaktır. Meclisin bütçe üzerindeki hakkını kuvvetlendirmek ve söz konusu tasarı ve raporlar üzerinde yeterince inceleme ve görüşme olanağı sağlamak üzere, Anayasamızdaki ilgili hükümlerde değişiklik yapılarak halihazırdaki 75 günlük sürenin uzatılması gerektiği düşünülmektedir.

3.2 İdari ve Mali Hesap Verme Sorumluluğu Açısından

İdari ve mali hesap verme sorumluluğu açısından mahalli idarelerde üst yönetici konumunda olan vali ve belediye başkanlarının durumu diğer görevlilerin durumundan belli ölçüde farklılık arz etmektedir. Bu nedenle bu başlık altında ilk olarak mahalli idare meclislerinin vali ve belediye başkanı açısından kullanabileceği araçlara ilişkin açıklamalar yapılacak daha sonra idare hiyerarşisi içerisinde kullanılacak mekanizmalar hakkında değerlendirmeler yapılacaktır.

3.2.1 Mahalli İdare Meclislerinin Kullanabileceği Araçlar

Bilindiği üzere belediyelerde üst yönetici belediye başkanı, il özel idarelerinde üst yönetici ise validir.

Belediyeler açısından, belediye meclisi, belediye başkanı üzerindeki hesap sorma yetkisini soru, genel görüşme, faaliyet raporunu değerlendirme, gensoru ve denetim komisyonu aracılığıyla kullanabilir.

Meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek belediye işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı soru sorabilir. Soru, belediye başkanı veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılır.

Meclis üyelerinin en az üçte biri, meclis başkanlığına istekte bulunarak, belediyenin işleriyle ilgili bir konuda genel görüşme açılmasını isteyebilir. Bu istek meclis tarafından kabul edildiği takdirde gündeme alınır.

KMYKK ve 5393 sayılı Belediye Kanunları uyarınca belediye meclisi, belediye başkanını faaliyet raporu aracılığıyla denetlemekte ve bu denetim

sonucunda meclisin takdirine göre belediye başkanı hakkında yetersizlik kararı verilerek başkan görevden düşürülebilmektedir. Belediye Kanunu'nun 56. maddesi gereğince, meclisin nisan ayı mutat toplantısında başkanlıkça meclise sunulan faaliyet raporu üzerinde belediye meclisinin denetim süreci şu şekilde gerçekleşir:

- Belediye başkanınca meclise sunulan bir önceki yıla ait faaliyet raporundaki açıklamalar, belediye meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanak, meclis başkan vekili tarafından mahallin mülki idare amirine gönderilecektir. Belediye başkanının faaliyet raporunun belediye meclisinde görüşülmesi sırasında meclise başkan vekili başkanlık eder.
- İlgili belediye meclisinin belediye başkanı hakkında aldığı yetersizlik kararına ilişkin dosya valinin konuya ilişkin gerekçeli görüşü eklenerek Danıştay'a gönderecektir.
- Meclis tarafından alınan yetersizlik kararı Danıştay tarafından uygun görüldüğü takdirde belediye başkanı, başkanlıktan düşürülecektir.

Meclis üye tam sayısının en az üçte biri oranındaki üyenin imzasıyla belediye başkanı hakkında gensoru önergesi verilebilir. Gensoru önergesi, meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun oyu ile gündeme alınır ve üç tam gün geçmedikçe görüşülemez. Gensoru önergesinin karara bağlanmasında faaliyet raporu açısından geçerli olan sürece göre işlem yapılır. TBMM'de uygulanan modele benzeyen gensoru yetkisi ile belediyenin yürütme organı olan belediye başkanının belediyenin genel karar organı olan belediye meclisince denetlenmesi amaçlanmıştır. Gensoru ile yapılacak denetimin sonucunda meclis tarafından belediye başkanının düşürülmesi ile sonuçlanacak yetersizlik kararı alınabilmektedir.

Belediye mevzuatına yeni girmiş bilgi edinme ve denetim yollarından bir diğeri de genel görüşmedir. 5393 sayılı Kanun'a göre belediye meclisinde genel görüşme yapılabilmesi için, meclis üyelerinin en az üçte birinin meclis

başkanlığına istekte bulunması ve bu talebin toplantıya katılanların salt çoğunluğu tarafından kabul edilmesi gereklidir. Bu şartın gerçekleşmesi durumunda belediyenin işleriyle ilgili herhangi bir konuda genel görüşme yapılabilir. Genel görüşmenin belediye başkanı üzerinde doğrudan bir müeyyidesi yoktur. Ancak, tamamen etkisiz bir usul de değildir. Genel görüşme ile kamuoyunun dikkatinin çekilmesi mümkün olduğu gibi muhalefetin gensoru önergesi vermesine de vesile olabilir.

Öte yandan, il ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi, her ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. Komisyon, her siyasi parti grubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur.

İl özel idaresi açısından, il genel meclisi vali üzerindeki hesap sorma yetkisini soru, genel görüşme, faaliyet raporunu değerlendirme ve denetim komisyonu yollarıyla kullanabilir.

Meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek il özel idaresi işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı soru sorabilir. Soru, vali veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılır.

İl genel meclisi üyelerinin en az üçte biri, meclis başkanlığına istekte bulunarak il özel idaresinin işleriyle ilgili bir konuda mecliste genel görüşme açılmasını isteyebilir. Bu istek, meclis tarafından kabul edildiği takdirde gündeme alınır.

Vali, mart ayı toplantısında bir önceki yıla ait faaliyet raporunu meclise sunar. Faaliyet raporundaki açıklamalar, meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanak, meclis başkanı tarafından gereği yapılmak üzere İçişleri Bakanlığına gönderilir.

İl genel meclisi, her yılın ocak ayında yapılacak toplantısında il özel idaresinin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile hesap ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az, beşten çok

olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. Komisyon, her siyasî parti grubunun ve bağımsız üyelerin il genel meclisindeki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur.

3.2.2 İdare Hiyerarşisi İçerisinde Kullanılabilecek Mekanizmalar

3.2.2.1 Mali Hesap Verme Sorumluluğu Açısından

İdare içerisinde mali hesap verme sorumluluğu ile ilgili konular gündeme geldiğinde uygulanabilecek yaptırımlar 5018 sayılı Kanunun “Yaptırımlar ve Yetkili Merciler” başlıklı 7.bölümünde hükme bağlanmış olup söz konusu yaptırımlar ve yaptırım uygulamaya yetkili merciler aşağıda açıklanmaktadır.

3.2.2.1.1 Ödenek Üstü Harcama Durumunda Yaptırım

KMYKK'nin “Ödenek Üstü Harcama” başlıklı 70. maddesi hükmü gereğince; kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeleri toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilecektir.

Ancak ülkemizde eskiden gelen alışkanlıklarla hala ödenek dışı harcamalara devam edilmektedir. Örneğin 2007 yılının uygunluk bildiriminde en fazla dikkati çeken husus, Meclisten alınan yetkinin aşımı anlamında ödenek dışı olarak Merkezi Yönetim Bütçesi kapsamındaki kamu idarelerince gerçekleştirilen toplam 5.128.855.012,59 TL giderdir. Buradan yaklaşık 5 milyar TL civarında giderin ödeneksiz olarak harcandığı, yani Meclis'in verdiği yetkinin dışında harcamada bulunduğu sonucunu çıkarmak mümkün bulunmaktadır. Hemen hemen her bütçe yılında karşılaşılan bu durum için ise adına “tamamlayıcı ödenek” denilen bir uygulamaya gidilmekte ve Sayıştay aşılan bu yetkinin bir kısmı için tamamlayıcı ödenek verilmesini istemekte bir kısmı için ise (sorumluluk gerektiren ödemeler) takdiri Meclise

bırakmaktadır. Yani Sayıştay sorumluluk gerektiren ödenek aşırımları için tamamlayıcı ödenek verilip sorumluluğun kaldırılması konusunu da meclisin takdirine bırakmaktadır.

Ancak 5018 sayılı kanuna göre, ödenek kullanımında, belirli hizmetler için bütçeye konulmuş bulunan ödeneklerden fazla harcama yapılmaması esastır. Ayrıca ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere; ödenek dışı harcama yapan sorumlulara karşı maaş kesme v.b cezaların uygulanması ise yine 5018 sayılı kanunda yer almaktadır. Hal böyle iken, bu gibi durumlar ortaya çıktığında Meclis, başta vermediği bir harcama yetkisini yasalara aykırı biçimde harcama yapan sorumluları kurtarma anlamına gelecek bir biçimde sonradan tamamlayıcı ödenek şeklinde vermektedir. Bu açıdan bu tür sorumluluk gerektiren ödemelerin neler olduğu ve nelerden kaynaklandığı konularında Sayıştay Meclise ek bir rapor sunmalı ve yapılacak işlemin gereğine bu rapor bulguları doğrultusunda karar verilmelidir.⁴¹⁶

3.2.2.1.2 Kamu Zararı Durumunda Yaptırım

KMYKK'nin 71. maddesinde; kamu zararı "kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması" şeklinde tanımlanmakta ve kamu zararına neden olan işlem ve eylemler şu şekilde sayılmaktadır:

- İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla ve yersiz ödemede bulunulması,

⁴¹⁶ TEPAV, **2007 Yılı Temmuz-Ağustos Ayı Mali İzleme Raporu Bütçe Sonuçları Sayıştay'ın Genel Uygunluk Bildirimi ve Hazine İşlemleri Raporu: Bulgular ve Denetim Formatı Üzerine Değerlendirmeler**, (Erişim) http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007_TEPAV_Mali_Izleme_Temmuz_Agustos_Raporu.pdf, 26 Aralık 2008, s.26.

- İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,
- İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması.”

Madde hükmüne göre; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilecektir. Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren ve gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilir.

3.2.2.1.3 Yetkisiz Tahsil ve Ödeme Durumunda Yaptırım

KMYKK'nin “yetkisiz tahsil ve ödeme” başlıklı 72. maddesinde ise; kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişinin kamu adına tahsilat veya ödeme yapamayacağı, yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış ve yardım toplanması veya başka adlarla tahsilat veya ödeme yapılması hallerinde, söz konusu tutarların, yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılanlardan alınarak, ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilmesi veya iade amacıyla emanet hesaplarına kaydedilmesi hüküm altına alınmaktadır.

3.2.2.1.4 Yaptırım Uygulamaya Yetkili Mercî

KMYKK'nin “para cezaları ve yetkili merciler” başlıklı 73. maddesinde, 5018 sayılı kanunda belirtilen para cezalarının, ilgili kamu idaresinin üst

yöneticisi tarafından verileceği, para cezalarının, kararın verildiği ayı izleyen ay başından başlamak üzere ve herhangi bir hüküm almaya gerek kalmaksızın; ilgililerine yapılan her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil bir aylık net ödemelerin dörtte biri oranında kesilerek tahsil olunacağı hükme bağlanmıştır.

Kanunda ödenek üstü harcama talimatı veren harcama yetkililerine ve kamu zararına yol açan kamu görevlilerine; her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verileceği belirtilmiştir. Verilmesi öngörülen para cezasında, üst sınır belirtilmiş olup alt sınır belirtilmemiştir. Alt sınırın belirlenmemiş olmasının önemli bir eksiklik olduğu değerlendirilmektedir. Çünkü bu yaklaşıma göre örneğin 5000 TL ücret alan bir harcama yetkilisine 10000 TL para cezası verilebileceği gibi sadece 1 TL ya da daha küçük rakamlarda para cezası da verilebilecektir. Diğer taraftan para cezası verme yetkisini kullanmayan üst yöneticiye bir mali sorumluluk yüklenmesi de söz konusu değildir.

3.2.2.2 İdari Hesap Verme Sorumluluğu Açısından

Mali hesap verme sorumluluğu ile ilgili olarak 5018 sayılı kanunda düzenlenmiş müesseseler söz konusu olsa da; idari başka bir deyişle performans hesap verebilirliği açısından şimdilik uygulanabilir bir müessese bulunmamaktadır. Söz konusu idari hesap verme sorumluluğunun nitelikleri ve kimlerin hangi mercie karşı hesap vermekle sorumlu oldukları açık değildir. Ayrıca idari hesap verme sorumluluğu müessesine ilişkin müeyyideler kısmında önemli boşluklar bulunmaktadır. Hesap verme müessesesinin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için hesap vermekle yükümlü kişilerin sorumlulukları açık bir şekilde tanımlanmalı ve hangi mercie karşı sorumlu oldukları belirginleştirilmelidir.

Kanunda öngörülmemekle birlikte idari hesap verme sorumluluğunun sonucu olarak üst yöneticilerin ve harcama yetkililerinin yönetim yetkilerine son verilmesi gündeme gelebilecektir. Ayrıca, ilgili personel yasalarında yer

alan hükümler çerçevesinde idari sorumluluk (disiplini müeyyideler) ve duruma göre ceza kanunu yönünden de cezai sorumluluk doğabilecektir. Fakat personel yasalarının katı hükümleri, Türk siyaset ve bürokrasi geleneği ve atama ve görevden almalardaki teamüller, üst yöneticilerin ve harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluklarının, görevden alınmak suretiyle sonuçlandırılabilmesinin güç olduğunu göstermektedir. Bu itibarla, personel kanunlarındaki atamaya ilişkin hükümlerde değişiklik yapılmadığı sürece söz konusu sorumluluklar gereği etkin bir mekanizma kurulabilmesi ve işletilebilmesinin pek mümkün gözükmediği söylenebilir.⁴¹⁷

Türk kamu yönetimindeki önemli sorunlardan birisi, bürokrasinin önemli ölçüde siyasallaşmış olmasıdır. Gerçekten de, Türk kamu yönetiminin, adeta siyasal iktidarların uzantısı haline geldiği söylenebilir. Bu bağlamda, bürokrasinin, siyasal iktidara yanlıklarını gösterme, uyarma yeteneği ve cesareti artık kalmamıştır.⁴¹⁸ Bu durum, üst yöneticiler ve siyasiler arasındaki ilişkilerin performansa dayalı olarak yürütülmesini engelleyen en önemli sebepler arasındadır. Bakanlar ile üst yöneticiler arasında ya da üst yöneticiler ile harcama yetkilileri arasında “performans sözleşmeleri” yapılmadığından, yöneticiler, vatandaşların memnuniyeti ve menfaati yerine siyasilerin memnuniyetine önem vermekte ve başarısız olsa dahi onların desteğini arkasında hissetmektedir.⁴¹⁹ OECD ülkelerinin çoğunda hesap verme sorumlulukları performans sözleşmeleri aracılığı ile yerine getirilmektedir. Ancak 5018 sayılı yasa da performans sözleşmelerine benzer araçlara yer verilmemiştir.

Hesap verme mekanizmasının etkili bir biçimde işleyebilmesi için hedeflere ulaşma düzeyine bağlı olarak kamu görevlisinin yeniden istihdam edilmesi veya işine son verilmesi gerekebilir. Bu türden piyasa benzeri bir personel rejiminin gerçekleştirilmesi için kamu hizmeti gören üst yöneticiler ve harcama yetkilileri gibi üst düzey yöneticilerin sözleşmeli olarak çalıştırılabilmesi gerekmektedir. Halbuki ülkemizde gerek Anayasa gerekse

⁴¹⁷ Candan, “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, s.6.

⁴¹⁸ Saygılıoğlu, Arı, **a.g.e.**, s.209.

⁴¹⁹ Polat, **a.g.m.**, s.73.

kamu görevlilerin tabi oldukları kanunlar açısından birtakım kısıtlar bulunmaktadır. İdare hukuku açısından Anayasanın 128. maddesine göre kamu hizmetlerinin asli ve sürekli olanlarının kadrolu kamu görevlileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Üst yöneticilerin ve harcama yetkililerinin görevleri asli ve sürekli olduğundan bu pozisyonda bulunan yetkililerin sözleşme ile istihdam edilmesi olanağı da yoktur.

İdari yapılanmadan kaynaklanan ve kamu yönetimi anlayışının kaynak tahsisi üzerine olumsuz etkiler ortaya çıkarmasını sağlayan diğer bir sorun, alt birim yöneticilerinin idare ettikleri birimlerin kaynakları üzerinde tam bir hakimiyetinin olmamasıdır. Ülkemizde birçok alt birimin tüzel kişiliği bulunmamakta ve kaynaklar ilgili alt birimin üstünde yer alan birim tarafından yönetilmektedir. Bu durum kaynak yönetiminde ilgili alt birim yöneticisini sembolik bir konuma getirmektedir. Alt birim yöneticilerinin hesap verme sorumluluğunun olabilmesi yetkilerinin olabilmesi ile mümkündür. Bu ise alt birim yöneticilerine parasal ve parasal olmayan kaynaklar üzerinde tam bir tasarruf etme yetkisinin verilmesi ile gerçekleştirilebilir. Örneğin hesap vermekle yükümlü olan harcama yetkililerinin önemli bir bölümünün emrinde çalıştırdığı personeli atama ya da görevden alma yetkisi yoktur.⁴²⁰

4. SAYIŞTAYIN VE PLAN VE BÜTÇE KOMİSYONUNUN HESAP VERME SÜRECİNDEKİ ROLÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1 Sayıştayın Denetim Kapsamının Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanun ile genişletilen denetim kapsamı ve verilen yeni görevler dikkate alındığında, Sayıştayın daha etkin bir denetim kurumu haline getirilmesi ve TBMM'ye ve kamuoyuna kamu gelir, gider ve mallarının kullanımı konusunda tarafsız, sağlıklı, doğru bilgi ve güvence verilmesini sağlayacak şekilde yapılandırılması gerektiği açıktır.

Ancak 5018 sayılı KMYKK'nin Sayıştaya yüklediği görevlere ilişkin bir takım problemler alanlar mevcuttur. İlk olarak; KMYKK ve Sayıştay Kanunu

⁴²⁰ M. Umur Tosun, "Türkiye'de Kamu Sektöründe Yeni Yönetim Felsefesi: Kaynak Kullanımında Etkinlik Açısından Bir Değerlendirme", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 19, Aralık 2007, s.89.

Tasarısında genel uygunluk bildiriminin dış denetim genel değerlendirme raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanacağına ilişkin hükmün faaliyet raporlarıyla ilgili yanlış anlamaların bir sonucu olduğu söylenebilir. Uygunluk bildirimi ile faaliyet raporları arasında bu tarzda bir ilişki kurulması doğru değildir. Çünkü uygunluk bildirimleri mali işlemler ve faaliyetler sonucu ortaya çıkan bir dokümandır ve bu bildirim hazırlanmasında kurumların performanslarına yönelik bilgilerden yararlanılması söz konusu değildir. Faaliyet raporları ise, performans ölçümleri sonucu düzenlenmesi gereken ve ulaşılan sonuçları gösteren performans raporları olmalıdır. Dokümanların nitelikleri, fonksiyonları özümsemiş anlaşılmadan yasa hükümleriyle kurulan bu türden zorlama ilişkiler uygulama alanı olmayan hükümler yaratmaktan öte bir sonuç getirmeyecektir.⁴²¹

Diğer taraftan, 5018 sayılı kanunla daha iyi bir raporlamanın yöntemleri aranırken; bu arayış, yasama organı için anlamlı ve yararlanılabilir nitelikte olmayan, ayrıca yasada tanımlanan biçimiyle üretilebilirliği de olmayan raporlama tasarımlarıyla sonlanmıştır. Denetim standartları açısından uygulanabilirlik problemleri göz ardı edilse bile; yüzlerce kurumun mali denetim raporları ile her biri farklı ve bağımsız karakterdeki faaliyet raporu değerlendirmelerine ilişkin muhtemelen on binlerce sayfalık belgelerin, TBMM’de ne okunabilmesi ne de görüşülebilmesi mümkündür. Sayıştay, TBMM’ye sunacağı raporlarda son derece seçici olmak, denetim stratejilerini oluştururken, TBMM’nin ilgisini dikkate almak durumundadır.⁴²²

Diğer taraftan, yapılan reform girişimlerine rağmen, “performans yönetimi”, “performans sorumluluğu”, “performans kriteri, standardı, göstergesi” gibi temel kavramlar pek çok idarenin gündeminde bile değildir. Bunun yanında, yargısal fonksiyonla kendi içerisinde sonlanan bir uygunluk denetimini neredeyse bir buçuk asırdan beri sürdürme geleneği olan Sayıştayın, performans denetimi gibi oldukça komplike bir aracı kısa vadede etkili bir şekilde kullanması zordur. Performans denetiminin ne denli komplike

⁴²¹ Coşkun, Karabeyli, “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, s.17.

⁴²² Coşkun, Karabeyli, “Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi”, s.17,18.

ve zaman tüketicisi olduğu henüz tam olarak kavranamadığından, bugün için bu denetimin çok kısa sürede meyve vermesi beklentileri egemendir. Performans denetimi büyük ölçüde idarelerle ve bunların faaliyetleriyle ilgili yeterli ve objektif bilginin varlığına dayandırılmak durumunda olduğundan, Sayıştayda bu kapasitede bir bilgi arşivinin yokluğu ciddi bir engeldir.⁴²³

Geleneksel Sayıştay denetiminin sadece hukuka uygunluk ile sınırlandırılması ve mali denetimin temel amaçlarını bir bütünsellik içinde kucaklamaktan yoksun olması da önemli bir eksikliklerdir. Geleneksel denetim sistemimizde, çağdaş mali denetim metot ve tekniklerinin kullanılmaması, dahası bu metot ve tekniklerin geleneksel denetim sistemimize ithalinin zorluğu da bir diğer sorun alanıdır. Sayıştayda denetçi eğitiminin büyük ölçüde mevzuat öğretmeye yönelik olması, denetim mesleğinin bütün boyut ve incelikleriyle öğretimini kapsamaması da kayda değer bir eksikliklerdir. Sayıştayda mali raporlama faaliyetlerindeki önceliklerin ve tercihlerin belirlenmesini yönlendirecek ve kolaylaştıracak bir bilgi ve veri tabanı henüz oluşturulmuş değildir. Sayıştay yaptığı denetimlerde önceki bilgi birikimlerinden yararlanma imkanından yoksundur.⁴²⁴

Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanun'un 7. ve 8. maddelerinde her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve bu kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından bahsedilmesine rağmen hukuken ve fiilen Sayıştay denetimi dışındaki alanlar bulunmaktadır. Örneğin bu bağlamda önemli ölçüde kamu kaynağı kullanan ve genel yönetim kapsamında olması gereken Toplu Konut İdaresi (TOKİ), Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu (TRT), Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF), Milli Piyango İdaresi gibi bazı kuruluşların 5018 sayılı Kanunda köklü değişiklikler yapan 5436 sayılı kanunla bütçe kapsamı dışına çıkarılması, bu kuruluşların Sayıştay denetimi dışında kalmalarına yol açmıştır. Bu durum dış denetim açısından önemli bir

⁴²³ Baş, "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay", s.432, 433.

⁴²⁴ Baş, "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay", s.444, 445.

sakıncayı oluşturmuştur.⁴²⁵ Söz konusu kuruluşların bütçe dışına çıkarılması, bütçe dışında önemli bir harcama alanının oluşmasına yol açmakta ve bu durum toplam harcamaların kontrolünde önemli bir güçlük oluşturmaktadır. 5018 sayılı Kanun'un kapsamının yapılan düzenlemelerle daraltılması Kanun'un uzun süreli uygulanabilirliği adına şüpheler ortaya çıkarmakta ve geçmişte denetim sistemini işlevsiz kılan süreci hatırlatmaktadır. Bu nedenle yerel yönetimler ve KİT'ler dışındaki kamu kuruluşlarının merkezi yönetim bütçesi içerisine alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

Bu kuruluşların bütçe kapsamı dışına çıkarılmalarının makul ve tutarlı gerekçeleri bulunmamaktadır. TOKİ bu anlamda iyi bir örnek olarak gösterilebilir. Özellikle hükümetin bazı politikalarını bu kurum eliyle yürütme niyeti ve iradesi bu kurumu son dönemde ön plana çıkarmıştır. Getirilen düzenlemeler ve girilen işlerle bu kurumun kamusal politikalarından kaynaklanan yükümlülüğü artmaktadır. Uluslararası sınıflandırmalar eğer bu kamu politikası bu tür kuruluşlar eliyle yerine getiriliyorsa ve kaynak bütçeden ya da vergi benzeri gelirlerden aktarmalarla karşılanıyorsa bu kurumların harcamalarının mutlaka genel yönetim harcamalarıyla ilişkilendirilmesi gerektiğini söylemektedir. TOKİ'nin son dönemde yeniden yapılandırıldığı ve kurumun ciddi bir malî yükümlülük altına girdiği dikkate alındığında bu tespit çok daha doğru olmaktadır. Ayrıca TOKİ yurtdışına çıkışlarda alınan harç gelirlerinin aktarıldığı bir kurum olması nedeniyle kamu kaynağı kullanmaktadır. Yine kurumun değerlendirmekte olduğu taşınmazlar da kamu kaynakları kapsamındadır.⁴²⁶

Diğer taraftan 5436 sayılı kanunla 5018 sayılı kanunun kamu zararını düzenleyen 71. maddesindeki (f) bendinin yürürlükten kaldırılması üzerinde durulması gereken farklı bir konudur. Kamu kaynaklarının yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin

⁴²⁵ Çolak, a.g.m

⁴²⁶ M.Akif Hamzaçebi Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla ilgili Ayrışik Oy Yazısı, (Erişim)

http://www.tbmm.info/modules.php?name=poetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=60&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index_detay&idMPoetry=395&PHPSESSID=26991b6,12/11/2008.

alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesini kamu zararı kapsamında değerlendiren söz konusu bent, YDK tarafından 2003 ve 2004 yıllarında TOKİ'nin gerçekleştirdiği hasılat paylaşım projeleriyle ilgili olarak yapılan incelemelerde tespit edilen hukuka aykırı işlemler ve ortaya çıkan kamu zararlarının dayanağını oluşturmaktaydı.⁴²⁷

Yine 5436 sayılı kanunla TMSF harcamaları ve gelirleri bütçe kapsamı dışına çıkarılmıştır. TMSF gibi, el konulan bankaların menkullerini, gayrimenkullerini, varlıklarını idare eden, satan, değerlendiren bir kuruluşun bütçesinin TBMM'de görüşülemiyor olması önemli bir eksikliklerdir.⁴²⁸ TMSF'nin gider ve gelir tahmininin mümkün olmaması, banka esaslı muhasebe kullanması, varlıkların hızla tasfiyesi için farklı yöntemler kullanması gibi durumlar nedeni ile 5018 sayılı Kanunun III sayılı cetvelinden ve düzenlemelerinden çıkarılması kısmen makul görünebilir.⁴²⁹ Ancak TMSF'yle ilgili hükümleri içeren 5411 sayılı kanunun, fonun hesap ve harcamalarının denetimini düzenleyen 124. maddesinin birinci fıkrasının ilk hali "Fonun iç ve dış denetimi hakkında, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri uygulanır" şeklinde iken söz konusu fıkra; 5667 sayılı kanunla yapılan değişiklikle "Fonun iç denetimi Fon tarafından belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde, dış denetimi ise Fonun yıllık gider hesapları ile harcamalarının⁴³⁰ Sayıştay tarafından incelenmesi suretiyle gerçekleştirilir" şeklinde değiştirilmiştir. 5667 sayılı kanun ile yapılan değişiklik, TMSF gibi ülke ekonomisini etkileyebilecek büyüklükte önemli anlaşma, satış, devir vs. faaliyetleri sürdüren bir kurumun denetimini kurumun maaş ödemesi, kırtasiye alımı gibi cari giderleri ile sınırlamaktadır. Kamuoyunda sıkça

⁴²⁷ Turgay Erpul, "TOKİ, 5018 Sayılı Kanun kapsamından niçin çıkarıldı", (Erişim) <http://www.ydkder.org.tr/5018Kanun.doc>, 18 Aralık 2008.

⁴²⁸ Mustafa Özyürek, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı 22. Dönem 4. Yasama Yılı 39. Birleşim 22/Aralık /2005 Perşembe, (Erişim) <http://www.mustafaozyurek.com/yeni/getContent.php?i=1013,12/11/2008>.

⁴²⁹ Selami Er, "Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Dış Denetimi ve 5018 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 68, Ocak-Mart 2008, s. 41.

⁴³⁰ 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 124. maddesinin değiştirilen birinci fıkrasında yer alan "... yıllık gider hesapları ile harcamalarının ..." ibaresinin, iptali ve yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi istemiyle Anayasa Mahkemesine iptal davası açılmıştır.

duyulan, varlık satışı ve protokoller yoluyla borçlular ile sağlanan anlaşmalar gibi önemli konuları denetim dışı bırakmaktadır. Kurumu Sayıştay dışında denetleyen bir organ olmadığı için, kurum tamamen denetim dışı kalmaktadır. Meclisin en büyük bilgilenme kaynağı olan Sayıştay denetiminin sınırlandırılması, aynı zamanda Meclis denetiminin de sınırlandırılması anlamına gelmektedir.⁴³¹

Fon'un zaten açık olan denetimi konusuna açıklık getirmek amacıyla yapılan değişikliğin, Fon'un Sayıştay Denetçileri tarafından ilk defa yerinde denetlenirken ve denetim süreci tamamlanıp raporlama aşamasına geçildiği bir zamanda yapılması dikkatlerden kaçmamıştır.⁴³² Yapılan değişiklik ile Fon'un yalnız bütçe giderleri ile bütçe dışı giderleri Sayıştay denetimine tabi tutulmuş, Fon'un mal varlığı ile kamuoyunda batık olarak bilinen bankalar ile hakim ortaklarının varlıklarının satış ve tasfiyesi gibi işlemler ve bankalardan toplanan primler, yani Fon'un gelirleri Sayıştay denetimi dışına çıkarılmıştır. Daha da önemlisi, Fonun yukarıda bahsedilen giderlerinin yanında çok önemli bir büyüklüğe sahip olan varlıkları ve bunların tasfiye süreci ile elde edilen gelirler tümü ile denetim dışı bırakılmıştır.⁴³³ Anayasanın 160. maddesi Sayıştay denetimine tabi kurumların gelir, gider ve mallarını denetim kapsamında saymaktadır. Dolayısı ile yapılan değişiklik Anayasanın Sayıştay denetimi konusundaki yaklaşımına aykırılık arz etmektedir.

Diğer taraftan 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 22. maddesine, 5445 sayılı Kanun'la eklenen 2. fıkra ile mahalli idare birlikleri Sayıştay'ın denetim kapsamından çıkarılmıştır. Oysa 5018 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (e) bendinde mahalli idare; yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler şeklinde tanımlanmıştır. Bu hükme ve 5018 sayılı Kanunun Sayıştay denetimini düzenleyen 68. madde hükmüne göre mahalli idare birlikleri genel

⁴³¹ Er, **a.g.m.**, s. 43.

⁴³² 24/5/2007 tarihli ve 5667 sayılı değişiklik kanununun geçici 2. maddesi ile "Kanunun 124. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik hükmü 2006 yılı denetimlerinde de uygulanır" hükmü getirilerek, kanun maddesi geriye yürütülmüş; bu şekilde hukukun genel ilkelerinden birisi olan kanunların geriye yürümezliği de çiğnenmiştir.

⁴³³ Er, **a.g.m.**, s. 41.

yönetim kapsamındadır ve dolayısıyla Sayıştayın dış denetimine tabi olması gerekmektedir. Ancak yapılan düzenlemeyle Sayıştay denetiminin kapsamı daraltılmıştır.

5018 sayılı kanunla kurulan yeni sistemde; kamu kaynağı kullanan, bütün birimlerin Sayıştay denetimi kapsamına alınmasına dönük bir yaklaşımdan hareket edilmiş olmakla birlikte yaşanan süreçte bu ilkedan bazı sapmalar olduğu görülmektedir. Bütçe kapsamı açısından yerel yönetim kuruluşları ile KİT'ler dışında istisnalar yaratılması hangi gerekçe ile olursa olsun, parlamentonun bütçe hakkına aykırı olduğu gibi idare hukukuna da uygun düşmemektedir.⁴³⁴ Bu itibarla yerel yönetim kuruluşları ile KİT'ler dışındaki kamu idarelerinin merkezi yönetim bütçesi içine alınması gerekmektedir.

4.2 Plan ve Bütçe Komisyonunun Etkinliğinin Değerlendirilmesi

4.2.1 Hesap Sorma Açısından Plan ve Bütçe Komisyonunun Etkinliğinin Değerlendirilmesi

TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda, bütçe tasarısının hükümetin öngörülerine uygun şekilde onaylanması için iktidar grubuna ağırlık verilmesi sonucu, bu görüşmeler parlamenter denetim açısından şekli bir niteliğe bürünmüştür. Meclis Genel Kurulundaki görüşme süresinin de Komisyona kıyasla daha kısa olması, milletvekillerinin gelir azaltıcı ve gider arttırıcı öneride bulunamaması da bütçe incelemesinin parlamenter bir denetim niteliğinden uzaklaşmasına yol açmıştır. Bu nedenlerle, Türkiye'de parlamentonun, bütçe denetimi konusunda yetersizlikler gösterdiğini ifade etmek gerekir.

Halen yürürlükte bulunan TBMM İktüzüğünde de Sayıştay raporlarının hangi işlemlere tabi olacağına ve ne suretle genel görüşme konusu yapılacağına, görüşmelerin bir yasama kararına bağlanıp bağlanmayacağına dair hüküm bulunmaması nedeniyle TBMM'ye sunulan Sayıştay raporlarının

⁴³⁴ Doğan Bayar, "Kamu Yönetiminin Temel Kanunları", **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, s.20,21.

işleme konulmasında tereddütler doğmakta ve bunun sonucu olarak da Sayıştay bünyesinde TBMM'ye rapor vermeye yönelik çalışmaların daha etkin ve kapsamlı bir çerçevede geliştirilmesine imkan bulunamamaktadır. Oysa Anayasamıza göre Sayıştayın TBMM adına denetim yapması nedeniyle Sayıştay ile TBMM arasında çok iyi bir iletişim bulunması gerekmektedir.

Bu sebeplerle, parlamento hukukumuzda 1973 yılına kadar benimsenen modelde olduğu gibi, bir Maliye Komisyonu kurularak, Plan ve Bütçe Komisyonunun asıl yükünü oluşturan yasa tasarı ve tekliflerini görüşme işlevi bu yeni komisyona bırakılabilir. Faaliyet raporlarının, bir Sayıştay Komisyonu kurulmak suretiyle, Plan ve Bütçe ile Sayıştay Karma Komisyonlarında ele alınması da düşünülebilir. Bu önerilerin çoğaltılması olanaklıdır. Plan ve Bütçe Komisyonunun, 5018 sayılı Yasanın öngördüğü yeni işlevleri hakkıyla yerine getirmesi için bir şeyler yapılması gerektiği açıktır.⁴³⁵ Bütçe Komisyonu ve TBMM'nin bütçe uygulamalarını izleme ve denetleme fonksiyonunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için, sadece rapor sonuçlarının okunup kısa bir görüşmeden sonra oylanması ile yetinilmemesi, raporların uzman elemanların incelemesinden geçtikten sonra Komisyonlarca değerlendirilmesi ve bu amaçla TBMM'nin idari yönden güçlendirilmesi gerektiği ortadadır.⁴³⁶

Bilindiği üzere yasama organınca kesin hesapların denetimi gelecek yılın bütçeleri ile birlikte yapılmaktadır. Kesin hesaplar önce, TBMM'nin Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmekte, daha sonra da Genel Kurulda oylanmaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi, Plan ve Bütçe Komisyonu, Meclisin en yoğun çalışan komisyonlarından biridir. Öte taraftan aynı anda gelecek yılın bütçesinin yapılması Komisyonun iş yükünü daha da artırmaktadır. Bu bakımdan uygulamada kesin hesapların Komisyonda yeterli

⁴³⁵ Nahit Yüksel, "Türk Parlamento Hukukunda Bütçe Komisyonu, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 56, Ocak-Mart 2005, s.21.

⁴³⁶ Erdoğan Öner, "Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentosunun İzleme/ Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü ve Bütçe Analiz Kapasitesi", Bütçe Sürecinde Parlamentosunun Değişen Rolü Konulu Uluslararası Sempozyumda Sunulan Tebliğ, (Erişim), http://www.tbmm.gov.tr/etkinlikler/pbmd_sempozyum_1008/belgeler/sempozyum%20afyon%202008_bildiriler/Erdoğan%20Öner_sempozyum.pdf, 22/10/2008, s.12

bir şekilde görüşülmesine zaman kalmamaktadır. Aynı durum Meclis Genel Kurulu için de geçerlidir. Bu bakımdan ülkemizde kesin hesapların etkili bir şekilde denetlendiği söylenemez.⁴³⁷ Plan ve Bütçe Komisyonunun iş yükünün çok fazla olması ve Komisyonun yeterli sayıda uzman ve teknik desteğe sahip olmaması nedeniyle, yeni sisteminin uygulanmasında önem arz eden parlamento denetiminin ayrı bir Komisyon eliyle yürütülmesi gerekmektedir.

4.2.2 Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminin Güçlendirilmesi İçin Bir Öneri: Kamu Hesapları Komisyonu

TBMM'de siyasi parti temsilcilerinin ve konuyla ilgili uzmanların oluşturduğu, denetim raporlarını görüşebilecek, özel bir komisyon (örneğin, Anglo-Sakson modelindeki “Kamu Hesapları Komisyonu”) bulunmamaktadır. Denetimin etkin ve çağdaş bir yapıda yerine getirilmemesi ve TBMM'de özel bir komisyonun bulunmaması, iyi yönetimi ve hesap verme sorumluluğunu önemli desteklerinden yoksun bırakmaktadır.⁴³⁸

Bu doğrultuda TBMM’de Sayıştay raporlarının görüşüldüğü ayrı bir komisyonun oluşturulmasını gerçekleştirmek üzere, TBMM Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonunun adının TBMM Kamu Hesapları Komisyonu şeklinde değiştirilerek Yüksek Denetleme Kurulu ile Sayıştayın düzenlediği tüm denetim raporlarının aynı komisyonda görüşülmesi ve sonuçlandırılması sağlanabilir. Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu denetim raporlarının aynı parlamento komisyonunda görüşülüp sonuçlandırılması, hem Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu arasındaki bilgi alış verişinin artmasına, hem de kamu kurum ve kuruluşları üzerindeki TBMM denetiminin güçlendirilmesine olanak sağlayabilir. Parlamento denetiminin ayrı bir Komisyon eliyle yürütülmesi suretiyle, etkin bir performans değerlendirme ve hesap verme

⁴³⁷ Öner, a.g.m, s.14.

⁴³⁸ Polat, a.g.m, s.73.

mekanizmasının oluşturulması, yeni kamu harcama ve kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için büyük önem taşımaktadır.⁴³⁹

TBMM’de “Kamu Hesapları Komisyonu” adı altında daimi bir ihtisas komisyonu oluşturulması ve kamu hesaplarının denetimine ilişkin bütün Sayıştay raporlarının bu komisyonda görüşülüp karara bağlanması ile sistemin alt yapısı sağlanmış olacaktır. Kurulacak komisyon tam zamanlı çalışan ve uzman kadroya sahip bir komisyon şeklinde teşkil edilmelidir. Komisyonun muhalefet ağırlıklı olmasının ve komisyon başkanlığını da muhalefetten bir üyenin üstlenmesinin komisyonun etkinliğini arttıracığı değerlendirilmektedir. Sayıştay raporlarını görüşmek üzere özel amaçlı bir komisyon kurulması Sayıştay çalışmalarına getireceği ivme ve Sayıştay-TBMM ilişkilerine yapacağı katkı bakımlarından da kayda değer bir seçenek olarak karşımıza çıkmaktadır. Sayıştay Raporlarının Komisyonda Görüşülme Usul ve Esasları belirlenirken;⁴⁴⁰

- Sayıştay raporlarının ilgili komisyonda görüşülmesine geçilmeden önce komisyon üyelerinin Sayıştay tarafından bilgilendirilmesi imkanı sağlanmalıdır,
- İlgili Komisyonun oturumlarında Sayıştay, Başkan veya üst kademe yetkililer düzeyinde temsil edilmelidir,
- Komisyon oturumlarında raporun ilgili olduğu bakanlığın ve kuruluşun bakan dışındaki en yüksek görevlisi bulunmalı, gerekli açıklamaları yapmalı ve sorulara yanıt vermelidir. Ayrıca Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığından da üst düzey yetkililer komisyon toplantılarına katılmalı ve gerektiğinde görüş bildirmelidir,
- Sayıştay raporlarının görüşüldüğü komisyon oturumları -milli güvenlik ve ticari sırlar dışında- kamuoyuna ve dolayısıyla basın mensuplarına açık olmalıdır.

⁴³⁹ **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.71.

⁴⁴⁰ Baş, “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay”, s.448, 449.

Komisyununun raporlarının hazırlanmasına Sayıştayın katkısı sağlanmalıdır,

- Komisyon raporundaki tavsiyelerin ilgili bakanlık ve kuruluşlar tarafından yerine getirilip getirilmediğinin Sayıştayca izlenmesine ve sonuçlarının TBMM’ce duyurulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmelidir.

Diğer taraftan mevcut Bütçe Müdürlüğünün ekonomi, maliye, hukuk, istatistik gibi konularda yetişmiş elemanlarla takviye edilmesi suretiyle kapasitesinin artırılması gerekmektedir. Bu birim yeni yapılanmayla birlikte,⁴⁴¹

- Makro ekonomik gelişmeleri ve politikaları sürekli izlemeli,
- Bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını ve gelir-gider rakamları ile kamu harcamaları ve vergi politikalarını değerlendirmeli, bu değerlendirmeye esas alınan gelir ve gider kanunlarının cari yıl ve gelecek yıllar bütçelerine yansımalarını hesaplamalı,
- Eğitim, sağlık, sosyal güvenlik ve savunma gibi önemli kamu hizmetleri konusunda araştırma ve değerlendirmeler yapmalı, görüş oluşturmalı,
- Kamu finansmanı ve kamu borçlanmasındaki gelişmeleri takip etmelidir.

Ayrı bir komisyon kurulması lehindeki bu düşüncelere rağmen mer’i anayasada bir değişiklik yapmadan bunu uygulamak mümkün görünmemektedir. Zira 1982 anayasasınının 164. maddesi merkezi yönetim kesin hesap kanun tasarılarının bütçe komisyonunda görüşülmesini amirdir. Bu nedenle anayasada bu yönde bir değişiklik yapılmadan bu öneriyi uygulamaya geçirmek mümkün bulunmamaktadır.

⁴⁴¹ Öner, a.g.m, s.13,14.

SONUÇ

Son yıllarda kamu yönetimi anlayışında meydana gelen değişime paralel olarak kamu harcama yönetimi sistemlerinde; hem kamu yönetiminde meydana gelen değişimden, hem de ülkelerin kendi içsel durumlarından kaynaklanan bir takım nedenlerle, reform hareketleri ivme kazanmıştır. Özellikle 1980'li yıllardan itibaren gelir-gider dengesizliklerinin tüm dünya genelinde büyümesi sonucunda, kamu harcama yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden birisini oluşturmuştur. Kamu harcama yönetimi olarak adlandırılan bütçeleme yaklaşımının doğmasına yol açan bu gelişmeler, bütçeye olan bakış açısını önemli ölçüde değiştirdiği gibi, bütçesel yenilikleri de oldukça etkilemiştir.

Yeni bir bütçeleme yaklaşımı olan kamu harcama yönetimi yaklaşımı, bütçeyi, makro mali disiplin, kaynak tahsisinde etkinlik ve kaynak kullanımında etkinlik olarak sıralanabilecek üç bütçesel sonucu etkin bir şekilde gerçekleştirecek bir araç haline getirmeyi hedeflemektedir. Yaklaşımın getirdiği en önemli yenilik, bütçeyi çevreleyen yapının sadece yazılı yönlerini değil söz konusu yapıda yer alan aktörlerin davranışları ve bu davranışları etkileyen öğeler gibi yazılı olmayan yönlerini de ele almasıdır.

Kamu harcama yönetimi yaklaşımına göre, bütçeleme sürecinde uyulması gereken ilkeler ve teknikler; kararların nasıl ve ne zaman alınacağı, bütçe tahminlerinin şekli ve yapısının nasıl olacağı ve bütçenin kapsamının ne olacağı gibi bütçeleme yazılı yönleriyle ilgilidir. Diğer taraftan, yazılı olmamakla birlikte, bütçe sürecinde yer alan birey ve örgütlerin tutum ve davranışları, sahip oldukları saikler, gözettikleri çıkarlar, süreçte yer alan müeyyideler gibi bütçe sürecinde yer alan önemli unsurlar da bütçeleme sürecinden elde edilecek sonuçlarla yakından ilişkilidir. Bu gerçekten hareketle kamu harcama yönetimi yaklaşımı, bütçelemeden istenen sonuçların elde edilmesi için yazılı kurallar kadar; harcama kararlarını ve bütçe aktörlerinin davranışlarını etkileyen menfaat, gelenek ve saikler gibi yazılı olmayan kurallara da odaklanmaktadır.

Kamu harcama yönetimi yaklaşımı, bütçeleme sürecindeki aktörlerin saiklerini etkileyerek onların davranışlarını yönlendirmesi beklenen birtakım kurumsal düzenlemeler içermektedir. Maliye bakanlığının harcama politikalarının sürdürülmesindeki rolünün güçlendirilmesinden, harcamacı kuruluşlara nispi otonomi verilmesine; yöneticinin performansından sorumlu tutulmasından, bütçe teklifleri alınmadan önce makro harcama düzeyinin sınırlandırılmasına ve bütçe kapsamının genişletilmesinden, kabinenin çok yıllık tahminleri dikkate alarak öncelikleri belirlemesine kadar çok geniş bir yelpazede yer alan kurumsal düzenlemelerin etkin bir şekilde işleyebilmesi için güçlü bir hesap verme mekanizmasının oluşturulmuş olması gerekmektedir. Hesap verme sorumluluğunun yeterince gelişmediği bir ortamda, arzulanan bütçe sonuçlarına ulaşılması mümkün değildir.

Demokratik toplumlarda, sürekli gelişen teknolojinin de etkisiyle mali yönetimle ilgili daha çok bilgiye ulaşma arzusunun bir sonucu olarak daha fazla şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu beklentisi oluşmuştur. Bu durum; gelişmiş ülkelerdeki mali yönetim sistemlerinde reform ihtiyacını artırdığı gibi, gelişmekte olan ülkelere de örnek teşkil ederek, onları reform yapmaya zorlamıştır. Hesap verme sorumluluğu sistemi, birçok bütçe yeniliğinde olduğu gibi öncelikle gelişmiş ülkelerde uygulanmaya başlanmıştır. Gelişmiş ülkelerin, özellikle kaynak kullanımında etkinliği sağlama aracı olarak kullanmaya başladıkları sistem; genelde uzun bir deneyim sürecinin ardından, belirli bir başarı düzeyine ulaşabilmiştir.

Hesap verme sorumluluğu sistemini kapsamlı bir şekilde uygulayan Yeni Zelanda, İsveç, Kanada, İngiltere, İrlanda gibi bazı ülkelerde yaşanan deneyimler incelendiğinde; söz konusu ülkelerde uygulanan sistemlerin ülkeden ülkeye farklılaşan bazı yönleri olsa da önemli ortak öğelerinin de bulunduğu görülmüştür. Ortak öğelerin başında yöneticilere kaynak kullanımında esneklik tanınması gelmektedir. Bu bağlamda; yöneticiler yönettikleri birimlerin mali ve insan kaynakları üzerinde önemli yetkilere sahiptirler. Bir başka ortak öğe, yöneticilerin bütçeleme sürecinde kaynakları nasıl ve ne şekilde kullandığına değil kaynaklarla nelerin başarıldığına ve hangi sonuçların elde edildiğine odaklanmasıdır. Diğer taraftan söz konusu

lkelerde parlamentoların hesap verme sorumluluğu sistemine aktif bir biçimde katkıda buldukları görülmektedir. Ayrıca; hesap verme sorumluluğu sistemine yönelik çalışmalarda bütünsel bir yaklaşımla hareket edildiği dikkati çeken bir başka noktadır. Söz konusu ülkelerde, harcama yönetiminde hesap verme sorumluluğunu arttırmaya yönelik çalışmaların kamu yönetiminin diğer alanlarındaki düzenlemelerle eşgüdüm içerisinde yürütüldüğü tespit edilmiştir.

Hesap verme sorumluluğu sisteminin uygulama alanı bulduğu birçok ülkede performans sözleşmeleri, kamu harcama yönetimi reformlarının bir aracı olarak kullanılmaktadır. Söz konusu sözleşmeler, bir taraftan kamu kurumlarının neye ulaşmayı amaçladığı hususunda oldukça önemli bir açıklık sağlarken diğer yandan kurum yöneticilerine hedeflerine ulaşmak için kurum kaynaklarını tahsis etmede daha çok esneklik sağlamaktadır.

Son yıllarda ülkemizde, dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak, kamu harcama yönetimi alanında önemli bir değişim yaşanmaktadır. Bu değişim çalışmaları sonucunda; kamu harcama ve kontrol sistemi alanında saydamlık ve hesap verebilirlik temelinde kaynakların kullanımında etkinlik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması hedeflenmiştir. Bu çerçevede, mevcut sistemin güçlü yönleri analiz edildiğinde, kamu harcama ve kontrol sistemi alanıyla yakından ilişkili birçok hususta önemli mesafeler alındığı görülmektedir. Fonların önemli ölçüde tasfiyesi sağlanmış, özel gelir-özel denek uygulamalarına son verilmiş, nakit ve borç yönetimi alanında yaşanan olumsuzlukların giderilmesine yönelik 4749 sayılı Kanun çıkarılmış ve uygulamaya konulmuş, analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiş, genel yönetimde tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmış, mahalli idarelerin yeniden yapılandırılması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi gibi birçok alanda kamu harcama ve kontrol sistemini destekleyen önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Sistemin belirtilen güçlü yönlerinin yanında, sistemden beklenen sonuçlara ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyen birtakım sorunlu alanlar da mevcuttur. Tez çalışmasında, kamu harcama yönetiminde sürdürülen reform çalışmalarının daha iyi bir şekilde yürütülmesine ve getirilen mekanizmaların

temel eksenlerinden sapmadan sürdürülebilir bir yapıda iyi işletilebilmesine engel olacak risklerin ve sorun alanlarının neler olduğu ve bunun için neler yapılabileceği tartışılmıştır.

Ülkemizde kamu harcama yönetimi alanında hesap verme sorumluluğu sistemini yerleştirmeye yönelik çalışmalar değerlendirildiğinde; hesap verme sorumluluğu sisteminin etkinliğinin arttırılabilmesi için, 5018 sayılı Kanunun uygulama kalitesini artıracak bazı iyileştirmelere ihtiyaç bulunduğu sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda; reforma ilişkin geçiş sürecinin planlanmasına ilişkin birtakım sorunların olduğu, kamu harcama yönetimi reformunun diğer reformlar ve yasal düzenlemelerle uyum açısından bazı sıkıntılarının bulunduğu tespit edilmiştir. Söz konusu problemlerin kaynağı, genelde kamu yönetimi reformunun, özelde kamu harcama yönetimi reformunun amaç ve hedeflerini, reform sürecinde yer alanların görev, yetki ve sorumluluklarını gösteren ve hazırlık ve uygulama aşamalarına ilişkin takvimi içeren ve üst düzeyde yürürlüğe konulmuş bir politika metni ve reform stratejisinin bulunmamasıdır. Bu durum, reformun anlaşılabilmesi, sahiplenmenin zayıf kalması gibi birtakım problemlere yol açmakta ve bizatihi reform çabalarının hesap verebilir bir nitelik arz etmemesi nedeniyle yeni sistemin uygulamaya konulmasında sorunlar ortaya çıkarmaktadır.

Sistemin uygulamaya konulmasında olmazsa olmaz denilebilecek, başta idarelerin teşkilat kanunları ve Sayıştay Kanunu olmak üzere ilgili mevzuatta yapılması gereken değişiklik ve düzenlemelerin birçoğunun halen yapılmamış olması, sistemin uygulanmasında güçlükler yol açmaktadır.

Diğer taraftan, reformla sağlanan kazanımların korunabilmesinin de önem arz ettiği ve sistem dışına çıkma eğiliminin, bu alanda sağlanan iyileşmelerin kalıcı hale getirilebilmesi bakımından önemli bir engel teşkil ettiği belirlenmiştir. Bütçe kapsamı açısından yerel yönetim kuruluşları ile KİT'ler dışında istisnalar yaratılmasının sistemden geriye dönüş niteliği taşıdığı, bu itibarla yerel yönetim kuruluşları ile KİT'ler dışındaki kamu idarelerinin merkezi yönetim bütçesi içine alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

Öte yandan, kamu harcama yönetimi reformunun yüzeysel bir mahiyet arz etmediği ve yönetim kültüründe de değişim ve dönüşüm gerektirdiği görülmektedir. Özellikle, kamu yönetimi ve kamu harcama yönetiminde öteden beri hakim olan zihniyet yapısının yeni sistemin uygulanmasında önemli sıkıntılar doğuracağı değerlendirilmektedir.

Hesap verme sorumluluğunun tesisini hedefleyen harcama yönetimi reformunun etkili bir şekilde hayata geçirilebilmesi için beşeri ve idari kapasitenin artırılması da önemli bir husustur. Bu açıdan, sistemin uygulanmasında görev alacak personelin reformun içeriğine ve felsefesine ilişkin bilgi eksikliğinin giderilmesine ihtiyaç olduğu değerlendirilmektedir.

Hesap verme sorumluluğu sisteminde sorumluluklar konusunda eksik bırakılan en önemli husus, sistemin uygulanmasında kritik role sahip olan üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunun sonucunun ne olduğudur. Üst yöneticilerin hesap verme sorumluluklarının sonuçları ve uygulanacak müeyyideler Kanunda açıkça düzenlenmemiştir. Personel kanunlarında herhangi bir değişiklik öngörülmediğinden ve bu konuda bir düzenleme yapılmadığından mevcut yapıyla öngörülen yönetim sorumluluğunun, Kanunda lafzen zikredilen bir düzenlemeden/temenniden ibaret kalacağı ve bu mekanizmanın etkin olarak işletilemeyeceği anlaşılmaktadır.

Mali hesap verme sorumluluğu ile ilgili olarak 5018 sayılı Kanunda düzenlenmiş müesseseler söz konusu olsa da; idari hesap verme sorumluluğu müessesesine ilişkin müeyyideler kısmında önemli boşluklar bulunmaktadır. Hesap verme müessesesinin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için hesap vermekle yükümlü kişilerin sorumlulukları açık bir şekilde tanımlanmalı ve hangi mercie karşı sorumlu oldukları belirginleştirilmelidir.

Hesap verme sorumluluğu sistemi açısından, bütçe hazırlığında esas alınan belgelerin çokluğunun da önemli bir sorun oluşturduğu tespit edilmiştir. Kalkınma planı, yıllık program, OVP, OVMP, stratejik plan ve performans programı gibi belgelerin tümünün bütçe hazırlığında esas alınması zorunluluğu, bütçe hazırlama sürecinde rol alan aktörlerin işini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle bütçe sürecinde sistemin tıkanmasının önüne geçmek ve gereksiz zaman kayıplarından kurtulmak amacıyla OVP ve OVMP

yerine tek bir orta vadeli harcama belgesinin olmasının daha faydalı olabileceği değerlendirilmektedir.

Ülkemizde harcama yönetimi alanında günü birlik karar alma anlayışının hakim olması ve plan yapma kültürünün olmaması yeni sistemin uygulanmasında önemli bir handikaptır. Çünkü idarelerin önemli bir bölümü, stratejik planlamaya "yasal olarak yapılması gereken zorunlu bir görev" anlayışıyla yaklaşmakta ve bu anlayış, planların zamanında, etkin ve güvenilir bir şekilde hazırlanmasını engellemektedir.

Sistemi destekleyici yapısal araçlar arasında yer alan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi çerçevesinde gerçekleştirilen, birtakım harcamaların sonraki yıla ertelenmesi yöntemi kamu maliyesine reel olarak hiçbir tasarruf sağlamayan, aksine ekonomiye maliyeti olan ve saydamlıktan uzak bir tercihi yansıtmaktadır. Bu yöntem mali disiplin açısından risk oluşturmaktadır.

Hesap verme sorumluluğu sisteminde kritik bir öneme sahip olan iç denetim faaliyeti için 5018 sayılı Kanunda öngörülen tedbirlerin yeterli olmadığı görülmüştür. Kamuda iç denetime geçişte yaşanan sıkıntıların temel nedenleri; bazı idarelerde hiç iç denetçi ataması yapılmamış olması, iç denetim birimleri ile teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri arasındaki fonksiyon ve görev ayırımının net bir şekilde yapılmamış olması ve iç denetim birimlerinin yerleşim, bütçe, araç-gereç, personel gibi ihtiyaçlarının giderilememiş olmasıdır. Yapılması gereken iç denetim faaliyetinin etkili ve yeterli bir şekilde yürütülebilmesini sağlayacak bir teşkilatlanma biçiminin benimsenmesi ve bu yapının yönetim, kadro ve bütçe yönünden de desteklenmesidir.

Hesap verme sorumluluğu sisteminin önemli ayaklarından birisini oluşturan faaliyet raporu ile ilgili KMYKK'de yer alan düzenlemeler birçok yönüyle stratejik planlama, performans bütçeleme, performans ölçüm sistemi ve bu süreçlerin çıktısı olan performans raporlamasının gerekleriyle bağdaşmamaktadır. Bu nedenle, faaliyet raporlarının Sayıştay tarafından her yıl performans açısından denetlenmesi gibi uygulama kabiliyeti olmayan düzenlemelerin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

5018 sayılı kurulan yeni sistemde; sistemin beyni olması beklenen SGB'lerin altı boş kalmıştır. Çünkü bu dairelere gerekli insan sermayesi yerleştirilememiş, özelleştirilen kuruluşlar ve eski APK'ların personeli buraya monte edilmiştir. Yeni sistemin uygulanmasında önemli role sahip olan SGB'lerin idari yapı, insan kaynağı, teknolojik altyapı ve benzeri konularda kapasitesinin geliştirilmesi şarttır.

Yeni kamu harcama ve kontrol sisteminin etkili bir şekilde uygulanabilmesi bakımından parlamento denetimi ve dış denetimin çok kritik bir fonksiyonunun bulunduğu ve mevcut durumun devam ettirilmesi halinde büyük denetim boşluklarının ortaya çıkacağı görülmektedir. Bu sebeple, denetim kapsamının genişlemesi ve yeni denetim metotlarının kullanılacak olması dolayısıyla Sayıştayın kapasitesinin artırılmasının gerekli olduğu ayrıca hesap verme sürecinde parlamentonun rolünün güçlendirilmesi ve parlamento denetiminin etkinleştirilmesi maksadıyla TBMM'de kamu hesapları için bir ihtisas komisyonu kurulması gerektiği değerlendirilmektedir.

Yeni sistemin etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve reformun kalıcı ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulabilmesi bakımından, sorun alanlarının giderilerek, gerekli yasal ve kurumsal düzenlemelerin yapılması büyük önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

AKSOY, Mehmet; "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Göre Kamu Kaynağının Elde Edilmesinde Görevli ve Yetkili Olanların Hesap Verme Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2006, Sayı: 164, (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006088309.htm, 3 Haziran 2008.

AKTAN, Coşkun Can; "Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri", **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006. s.13-41.

ALKIŞ, Abdulsamet; "Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu", **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, (Erişim) <http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/2/asalkis.pdf>, 29 Mart 2008.

ALLEN, Richard, TOMMASI, Daniel; **Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries**, OECD, 2001.

ALTUN, Muhsin; "Yatırımcı Kuruluşlarda Plan-Bütçe İlişkileri", **Türk İdare Dergisi**, Eylül 1995, Sayı: 408, Yıl: 67, s. 74-103.

ARSLAN, Ahmet; "5018 Sayılı KMYKK ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", **Maliye Dergisi**, Sayı 145, Ocak-Nisan 2004, (Erişim) <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ahmeta.pdf>, 30 Haziran 2008.

ASOSAI, **Fifth ASOSAI Research Project**, Performance Auditing Guidelines, October 2000. (Erişim) <http://www.raa.gov.bt/contents/whats-new/performance-guidelines.pdf>, 10 Nisan 2008.

ATİYAS, İzak, SAYIN, Şerif; "Budgetary Institutions in Turkey", (Erişim) <http://www.luc.edu/orgs/meea/volume2/Atiyas.htm>, 7 Haziran 2008.

ATİYAS, İzak, SAYIN, Şerif; **Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru**, İstanbul, TESEV Yayını, Boyut Matbaacılık, , 1997.

AUCOIN, Peter, JARVIS, Mark D.; **Modernizing Government Accountability: A Framework for Reform**, Canada School of Public Service, 2005, (Erişim) www.mySCHOOL-monECOLE.gc.ca/research/publications/complete_list_e.html, 17 mart 2008.

AYDEMİR, Birol “Stratejik Yönetim ve Bütçe”, **20.Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma**, T. C. Pamukkale Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), s.24-33.

ASIAN DEVELOPMENT BANK; **What is Public Expenditure Management (PEM)?**, The Governance Brief, Issue 1, 2001, A Quarterly Publication, The Governance Unit Strategy and Policy Department Asian Development Bank Issue 1-2001, (Erişim) <http://www.adb.org/Documents/Periodicals/GB/GovernanceBrief01.pdf>, 15 ocak 2008.

BACON, Richard; “Accountability of Government and Financial Transparency Scrutiny and monitoring functions of Parliament: the British experience” Bütçe Sürecinde Parlatentonun Değişen Rolü Konulu Uluslararası Sempozyumda sunulan bildiri, (Erişim) http://www.tbmm.gov.tr/etkinlikler/pbmd_sempozyum_1008/belgeler/sempozyum%20afyon%202008_bildiriler/OECD%20RBacon%20presentation%20FINAL%20VERSION.pdf, 25 Aralık 2008.

BAKIRTAŞ, İbrahim; “Kamu Harcama Yönetiminde Etkinlik (Türkiye’de Kamu Harcama Yönetiminde Etkinlik Sorunu ve Network Destekli Performans Odaklı Kamu Harcama Yönetim Modeli)”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Doktora Programı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kütahya 2002.

BALCI, Asım; “Kamu Mali Yönetiminde Performans Değerlendirmesine Geçiş”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 262, Haziran 2003 (Erişim) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=4134>, 4 Aralık 2008.

BALTA, Zeki; “İç Denetçilik Mesleği”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 31, Ocak-Mart 2006.

BAŞ, Hasan; “Hesap Verme Sorumluluğu ve KMYKK”, **20.Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma**, T. C. Pamukkale Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1),s.400-417.

BAŞ, Hasan “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2005.

BAŞÖZEN, Ahmet; “Kamu Bürokrasisi ve Denetim Yolları,” **Kamu Hukuku Arşivi Dergisi**, Cilt II, Sayı 1-3, Şubat 1999, s.44-55, (Erişim) http://www.akader.info/KHUKA/3_99_subat/kamu_burokrasisi.htm, 30 Haziran 2008.

BAYAR, Doğan; "Kamu Yönetiminin Temel Kanunları", **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, ss. 5–36.

BOUDER, Frederic, “Public Administration Improvements in OECD Countries”, (Erişim) http://www.adb.org/Documents/Manuals/Serve_and_Preserve/Chapter20.pdf, 11 Nisan 2008.

BOYRAZ, Ebru; “Gelişmekte Olan Ekonomilerde ve Geçiş Ekonomilerinde Çok Yıllı Bütçe Uygulamalarında Kullanılabilecek Çıkarımlar”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı 22, İlkbahar 2005, s.22-27.

BRINKERHOFF, Derick W; **Taking Account of Accountability: A Conceptual Overview and Strategic Options**, U.S. Agency for International Development Center for Democracy and Governance Implementing Policy

Change Project, Phase 2, Washington, DC, 2001. (Erişim)
http://www.usaid.gov/our_work/democracy_and_governance/publications/ipc/wp-14.pdf, 28 mart 2008.

CAMPOS, J. Edgardo, PRADHAN, Sanjay; **Budgetary Institutions and The Levels of Expenditure Outcomes in Australia and New Zealand** (Erişim)
http://www.adb.org/Documents/Papers/Budgeting_Institutions/, 20 ocak 2008.

CANDAN, Ekrem; “Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, Sayı 11, Kasım 2006. (Erişim)
http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/bakanveustyont_ecandan.pdf, 30 Haziran 2008.

CANDAN, Ekrem; “Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetçiliğe Yapılacak Atamalar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 81, Nisan-Mayıs 2006 (Erişim)
http://www.kidder.org.tr/php/index.php?option=com_content&task=view&id=47&Itemid=63, 10 Kasım 2008.

CANDAN, Ekrem; “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 121 (Ocak-Şubat 2006), (Erişim),
http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/ykmys_aktorler.pdf, 3 Haziran 2008.

CANGİR, Mehmet; “Yeni Zelanda Yönetim Sistemi”, (Erişim)
http://www.arem.gov.tr/proje/yonetim/Dunyada_Kamu_yon/YZelenda.pdf, 12 Haziran 2008, s.409-447.

CANSIZ, Harun; “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: II, Sayı: 1, Temmuz-2000, ss.267-281.

CAIDEN, Naomi; "The Management of Public Budgeting", (Erişim)
<http://classwebs.spea.indiana.edu/bakerr/v575/Chapter%2010.doc>, 30
 Haziran 2008.

COŞKUN, Arife; "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Genel Değerlendirme" adlı panelin tartışmalar kısmı, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, s. 475-498.

COŞKUN, Arife, KARABEYLİ, Levent; "Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi", III. Kamu Yönetimi Forumunda sunulan tebliğ, (Erişim)

<http://www.sayder.org.tr/dosyalar/Kayfor%20Tebli%C4%9F.doc>, 7 Temmuz 2008.

COŞKUN, Arife, KARABEYLİ, Levent; "Etkin Devlette Performans Denetimi Ve Türkiye Deneyimi", **22.Türkiye Maliye Sempozyumu Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim Ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesine Etkileri**, T.C Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), s.146-164.

ÇARIKÇI, Emin; "2001 Yılı Devlet Bütçesi, Temel Hedefler ve Beklentiler", **İşveren Dergisi**, Kasım 2000 (Erişim)
http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=203&id=12, 9 Haziran 2008.

ÇOLAK, H.Bayram; "Dış Denetim Birimi Olarak Sayıştay'ın Yeni Kamu Mali Sistemindeki Yeri", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 58, Mayıs 2008 (Erişim)
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080512098.htm, 30/10/2008.

DAYAR, Hatice, BAKIRTAŞ, İbrahim; "Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı ve Bir Uygulama Örneği: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesi",

Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 11, Aralık 2004, s.101-114.

DEMİRBAŞ, Tolga; **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması**, Sayıştay Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Nisan 2001.

DEMİRBAŞ, Tolga; “Sayıştaylar Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye’de Uygulanması için Gerekli Koşulların Varlığı”, **İktisat Dergisi**, Sayı 397-398, Ocak-Şubat 2000, s.68-80.

DİKMEN, Ahmet Alpay; “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı Üzerine Değerlendirmeler”, (Erişim) http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_BSB/DikmenKMYMKK_Cumhuriyet.doc, 16 Aralık 2008.

DIAMOND, Jack; **Establishing a Performance Management Framework for Government**, IMF Working Paper, WP/05/50, March 2005.

DURAN, Ömer; “Bütçe ve Muhasebe Tekniği Açısından Bütçeleştirilecek ve Bütçeleştirilmiş Borçlar”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 60, Ocak-Mart 2006, s.67-80.

ERÜZ, Ertan “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, **20.Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma**, T.C. Pamukkale Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), s.61-74.

EGELİ, Haluk H., AKDENİZ, Ahmet, AKSARAYLI, Mehmet, TÜĞEN, Kamil, ÖZEN, Ahmet; “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye’deki Kamu Kurumları Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:22 Sayı:1, Yıl:2007, ss:27-47.

ER, Selami; "Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Dış Denetimi ve 5018 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 68, Ocak-Mart 2008, s.29-46.

ERGEN, Zuhâl; "Orta Vadeli Harcama Sistemi Üzerine Kavramsal Bir Yaklaşım", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, 2007, s.301-314.

ERGÜVEN, Atılay; "Reformlar, Yolsuzluklar ve Denetim", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 30, Ekim-Aralık 2005.

ERKAN, Volkan; **Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama: Türkiye Uygulaması ve Kuruluşlarda Başarıyı Etkileyen Faktörler**, Ankara, Türkiye İstatistik Kurumu Matbaası, 2008.

ERPUL, Turgay; "TOKİ, 5018 Sayılı Kanun kapsamında niçin çıkarıldı", (Erişim) <http://www.ydkder.org.tr/5018Kanun.doc>, 18 Aralık 2008.

FALAY, Nihat; "Verimlilik-Etkinlik, Tutumluluk", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, Ankara, T.C Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, 1988.

FOZZARD, Adrian; **The Basic Budgeting Problem: Approaches to Resource Allocation in the Public Sector and their Implications for Pro-Poor Budgeting**, Overseas Development Institute, Center for Aid and Public Expenditure, Working Paper 147, UK, July 2001, <http://www.odi.org.uk/resources/odi-publications/working-papers/147-resource-allocation-public-sector-pro-poor-budgeting.pdf>, 14 Ocak 2008

GAZEZ, Seda; "Türkiye'de Yeniden Yapılanma Çalışmaları İçerisinde Denetim Fonksiyonunun Yeri ve Önemi", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Master Tezi, Ankara, 2007.

GENÇKAYA, Ömer Faruk; “Siyasi Sorumluluk Mekanizmalarının Oluşturulması”, **Temmuz 2005 Yolsuzlukla Mücadele Konferansı**, Ankara, TEPAV yayını, Aralık 2006.

GLEICH, Holger; **Budget Institutions and Fiscal Performance in Central and Eastern European Countries**, European Central Bank Working Paper Series No: 215, Germany, February 2003.

GOVERNMENT OF IRELAND; **Public Financial Procedures**, (Erişim) <http://www.finance.gov.ie/documents/publications/guidelines/pfpdec2008.pdf>, 1 Şubat 2008.

GÖNENÇ, Rauf, LEIBFRITZ, Willi, YILMAZ, Erdal; **Reforming Turkey's Public Expenditure Management**, OECD Economics Department Working Papers No. 418, Paris, 2005, (Erişim) <http://fiordiliji.sourceoecd.org/vl=3378593/cl=27/nw=1/rpsv/cgi-bin/wppdf?file=5lgsjhvj758s.pdf>, 6 Haziran 2008.

GÖREN, İhsan; "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Semineri**, TESEV, 23 Kasım 1999.

GÖSTERİCİ, Hüseyin; “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 295, Mart 2006, (Erişim) http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/idfb_hgosterici.pdf, 11 Kasım 2008

GÖZLER, Kemal; “Demokratik Devlet İlkesi”, (Erişim) <http://www.anayasa.gen.tr/demokratikdevlet.htm>, 28/10/2008.

GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, TAN, Turgut, **İdare Hukuku**, Cilt 1, Ankara, Turhan Kitabevi, 1998.

GÜNER, Asuman; “Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması”, **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Yıl: 1 Sayı: 1, s.28-34.

GÜNERDEM, Deniz Ezgi; “AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği)”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, İlkbahar 2004, Sayı: 18.

GÜRER, Harun; “Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 63, Ekim-Aralık 2006.

HAGEN, Jürgen von; **Budgeting Institutions for Aggregate Fiscal Discipline**, Center for European Integration Studies, University of Bonn, Germany, February 1998, , (Erişim) http://www.zei.de/download/zei_wp/B98-01.pdf, 12 ocak 2008.

HAMZAÇEBİ, M.Akif; 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu Ayrışik Oy Yazısı, (Erişim) http://www.tbmm.info/modules.php?name=poeetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=90&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index_detay&idMPoetry=345&PHPSESSID=26991b6, 23/10/2008.

HAMZAÇEBİ, M.Akif; 2005 Mali Yılı Genel Ve Katma Bütçe Kanun Tasarıları İle 2003 Malî Yılı Genel ve Katma Bütçe Kesin hesap Kanunu Tasarılarınının Plan Ve Bütçe Komisyonu Görüşme Tutanakları, (Erişim), http://www.tbmm.info/modules.php?name=memory&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=40&list=10&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c&file=index_detay&idMMemory=381&PHPSESSID=b56bba004320c69c50d497c291ddda0c, 23/10/2008.

HAMZAÇEBİ, M.Akif; Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla ilgili Ayrışik Oy Yazısı, (Erişim) http://www.tbmm.info/modules.php?name=poeetry&lang=tr&uid=mehmetakifhamzacebi&start=60&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index_detay&idMPoetry=395&PHPSESSID=26991b6, 12/11/2008.

HALLERBERG, Mark, HAGEN Jürgen Von; “Electoral Institutions, Cabinet Negotiations, and Budget Deficits in the European Union”, **Fiscal Institutions and Fiscal Performance**, Ed. James Poterba and Jürgen von Hagen, University of Chicago Press, January 1999, s.209-232.

HARFST, Philipp, SCHNAPP, Kai-Uwe; **Are Agents Able to Control their Principal’s Control Structures? An Empirical Attempt to Measure the Institutional Potential of Parliaments to Control their Executives**, ECPR Joint Sessions of Workshops, Workshop 5: Institutional Theory: Issues of Measurement and Change, Edinburgh, March 28 – April 2, 2003, (Erişim) http://www2.politik.uni-halle.de/schnapp//Publication/KUS_PH_2003.pdf, 2 şubat 2008.

HUMPHREYS, Peter, WORTH-BUTLER, Michelle; “Key Human Resource Management Issues in the Irish Public Service”, **Committee for Public Management Research Discussion Paper 10**, (Erişim) www.cpmr.gov.ie/publications/discussion-papers/key-human-resource-management-issues-in-the-irish-public-service.pdf/, 31 Aralık 2009.

HÜRCAN, Yasemin, KIZILTAŞ, Emine, YILMAZ, H. Hakan; “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde? IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme” (Erişim) http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_maliye_metin_tebliğ3.php, 10 Nisan 2008.

INTOSAI, “Implementation Guidelines for Performance Auditing”, INTOSAI Auditing Standard Committee, Stockholm, July 2004.

INTOSAI Committee on Accounting Standards, , **Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information**, October 2001.

İSVEÇ SAYIŞTAYI, **Performans Denetimi El Kitabı, Teori ve Uygulama**, Çev. Tolga Demirbaş, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Nisan 2001.

Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2006.

Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000.

Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi (2008-2010) (Erişim), http://www.idkk.gov.tr/web/guest/Strateji_belgesi_2008_2010, 10 Kasım 2008.

KANADA SAYIŞTAYI ve HAZİNE SEKRETERYASI, **Modernizing Accountability Practices in the Public Sector (Kamu Kesiminde Hesap verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu)**, Çev. M. Hakan Özbaran, (Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/hesapsorum.pdf>, 20 mart 2008.

KARAARSLAN, Erkan; "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi", (Erişim) http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md140/Kamu%20Mali%20_%20E.%20KARAASLAN_.pdf, 3 Temmuz 2008.

KARAARSLAN, Erkan; "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 54, Temmuz-Eylül 2004, s.37-76.

KARABACAK, Serkan; **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği**, Ankara, Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Yayını, Temmuz 1999.

KARATAŞ, Halil; "Ülkemizdeki Bütçe Hazırlık Süreci Değişmeli mi?", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 3, Sayı 28, Kış 2008, s.4-16.

KARTALCI, Kadir; "Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2007.

KAYA, Safiye; "Hesap Verme Sorumluluğu, Parlamento ve Sayıştay", **Kamu Mali Yönetimi Reformu Arenası**, 2-3 Nisan 2003, Ankara, (Erişim) http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/39ikmyra_sk.pdf, 5 Nisan 2008.

KELEŞ, Hayrullah; "Devletin Yapısını ve Faaliyet Sonuçlarını Bilme Hakkı", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 27, Ocak 2005, (Erişim) http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=584, 6 Haziran 2008.

KELEŞ, Hayrullah; "Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar", **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Ed. Erkan Karaarslan, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008 (Erişim) <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh229.doc>, 4 Aralık 2008.

KESİK, Ahmet; "5018 Sayılı KMYKK Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 9, 2005/1, s. 94-114.

KESİK, Ahmet; "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması", **Sosyal Siyaset Konferansları Kitap 48**, (Erişim) <http://iibf.kocaeli.edu.tr/ceko/ssk/kitap48/11.pdf>, 24 Aralık 2008, s.301-315.

KESİK, Ahmet; "Türk Mali Yönetiminin İşleyiş Yönünden Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Çabaların Yönü ve Bu Çabaların Değerlendirilmesi", **15. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan tebliğ, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, Antalya, s. 139-167.

KESİM, Erdoğan “Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)”, (Erişim)

<http://etikturkiye.com/etik/kamu/4ErdoganKesim.pdf>, 12 Nisan 2008.

KHAN, Muhammad Arkam; **Performance Auditing The Three Es**, (Erişim)

http://www.asosai.org/journal1988/performance_auditing.htm, 10 Nisan 2008.

KIZILTAŞ, Emine; “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, Emine Kızıltaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, **20.Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma**, T. C. Pamukkale Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (Yayın No:1), s. 374-399.

KIZILTAŞ, Emine; **IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2001.

KIZILTAŞ, Emine; “Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışları Açısından Günümüz Bütçeleme Sistemlerindeki Yeni Kavramlar (I)”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı: 22, İlkbahar 2005. s.4-13.

KİRMANOĞLU, Hülya, ÇAK, Murat; “Kamu Kesiminde Performans Ölçümü”, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, s. 315-344.

KONUKMAN, Aziz, AYDIN, Ali Rıza, OYAN, Oğuz; “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Tespit ve Öneriler”, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya, s. 169-204.

KOPITS, George, CRAIG, Jon, **Transparency in Government Operations**, IMF, Washington DC, January 1998, (Erişim)

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/weo0598/pdf/0598ann.pdf>, 3 Mart 2008.

KÖSE, H.Ömer; **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, 1. baskı, Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ekim 2000.

KRISTENSEN, Jens Kromann, Walter S. Groszyk, BÜHLER Bernd; “Outcome Focused Management and Budgeting”, **OECD Journal of Budgeting**, Volume 1, No: 4, 2002, s.7-35.

KUBALI, Derya; **Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, Sayıştay Yayını,1998.

KÜÇÜK, Şaban; “Yeni Kamu Mali Yönetiminde Strateji Geliştirme Birimleri”, (Erişim) http://www.alomaliye.com/2007/saban_kucuk_kamu_mali.htm, 18 Temmuz 2008.

LUNDQVIST, Kristina; **Accrual Accounting in Swedish Central Government**, Stockholm, Ekonomiprint, 2001.

LUPIA, Arthur MCCUBBINS, Mathew D.; “Who Controls? Information and the Structure of Legislative Decision Making”, *Legislative Studies Quarterly*, XIX, no: 3 August 1994, (Erişim) http://books.google.com/books?hl=tr&lr=&id=B37o1khdkdC&oi=fnd&pg=PA201&ots=VLj71y1Wey&sig=I3_QafAzXdenRFL8b7IbGXtmQEg#PPA212,M1, 6 şubat 2008.

MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ; **Analitik Bütçe Sınıflandırması: Eğitim El Kitabı**, 3. Baskı, Ankara, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, 2004.

MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ; **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)**, Ankara, 2004.

MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ; **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara, 2002.

MİDYAT, Cemil Sabri; “Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I)”, (Erişim) http://www.stratejikboyut.com/files/kamuda_ic_denetim.pdf, 10 Kasım 2008.

MİDYAT, Cemil Sabri; “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”, (Erişim) http://www.stratejikboyut.com/files/Teftis_ve_Geleneksel_Denetimden_icden_etime.pdf, 6 Haziran 2008.

MULGAN, Richard; “Accountability: An Ever-Expanding Concept?”, (Erişim) http://dspace.anu.edu.au/bitstream/1885/41945/1/dp_72.htm, 10 Mart 2008.

MUTLUER, M. Kamil, ÖNER, Erdogan, KESİK, Ahmet; **Bütçe Hukuku**, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005.

NANGIR, Esin; “OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları”, Ed., Coşkun Can Aktan, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007, ss.291- 311.

NOHUTÇU, Ahmet, BALCI, Asım; “Kamu Yönetiminin Yeni Perspektif ve Dinamizmi: “Kamu”nun Yönetilmesinden “Kamu”nun Yönetmesi Anlayışına Doğru” **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ed. Asım Balcı v.d, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2003.

NORTON, Andy, ELSON, Diane; **What’s behind the budget? Politics, rights and accountability in the budget process**, Overseas Development Institute, London, June 2002.

OECD; **Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends**, Meeting of Budget Directors from the G-7 Countries Berlin, Germany, 5-6 September 2002, PUMA/SBO(2002)9, 2002, (Erişim) [http://www.oilis.oecd.org/olis/2002doc.nsf/2533e770464b9bc0c125685e00562845/18e47b81eb1e61fdc1256c1e00352173/\\$FILE/JT00130517.PDF](http://www.oilis.oecd.org/olis/2002doc.nsf/2533e770464b9bc0c125685e00562845/18e47b81eb1e61fdc1256c1e00352173/$FILE/JT00130517.PDF), 22 Ocak 2008.

OECD; **Economic Surveys Ireland**, OECD Volume 2003/9, 2003.

OECD; **Reallocation: The Role of Budget Institutions, Public Governance And Territorial Development**, Directorate Public Management Committee, Working Party of Senior Budget Officials, Rome, 3-4 June 2003, GOV/PUMA/SBO(2003)15,2003, (Erişim) <http://www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MichaelRuffner.pdf>, 20 Ocak 2008.

OECD; **Modern Budgeting**, Paris, 1997.

OECD; **Performance Budgeting in OECD Countries**, Paris, 2007.

OECD Directorate for Public Governance and Territorial Development; "Principle Elements of Good Governance", (Erişim) http://www.oecd.org/document/32/0,2340,en_2649_33735_1814560_1_1_1_1,00.html), 1 Mart 2008.

OECD Public Management Service Public Management Committee, **Performance Contracting: Lessons from Performance Contracting Case Studies Case Studies A Framework For Public Sector Performance Contracting**, PUMA/PAC (99) 2, 1999, (Erişim), [http://www.oilis.oecd.org/olis/1999doc.nsf/LinkTo/NT00000DBE/\\$FILE/11E92831.PDF](http://www.oilis.oecd.org/olis/1999doc.nsf/LinkTo/NT00000DBE/$FILE/11E92831.PDF), 4 nisan 2008.

OECD PUMA; **In Search Of Results Performance Management Practices**, Paris, 1997.

OYAN, Oğuz “Bütçelerin Değişen Yapısı”, **Eğitim-Sen Eğitici Ve Yönetici Eğitim Seminer Notları**, Ankara, Ekim 1999, s.25-32.

OYAN, Oğuz; “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Bir Reform Nasıl İskalanır?”, **Dünya Gazetesi**, 12.12.2003.

OYAN, Oğuz; **Türkiye Ekonomisi: Nereden Nereye?**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1998.

ÖNER, Erdoğan; “Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentonun İzleme/ Gözetim Fonksiyonu: Komisyonların Rolü ve Bütçe Analiz Kapasitesi”, Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü Konulu Uluslararası Sempozyumda Sunulan Tebliğ, (Erişim), http://www.tbmm.gov.tr/etkinlikler/pbmd_sempozyum_1008/belgeler/sempozyum%20afyon%202008_bildiriler/Erdoğan%20Öner_sempozyum.pdf, 22/10/2008.

ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, 6. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000.

ÖZEN, Sibel; **Birleşik Krallık'ta Kamu Yönetimi Reformları**, Ankara, British Council Türkiye Yayını, Kasım 2008.

ÖZEREN, Baran, ARAL, Cem Suat; **Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Amaçları Bakımından Performans Bilgisi**, (Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras21YonHesPer.pdf>, 12 Nisan 2008.

ÖZGÜR, Bünyamin; “Kamuda Yönetici Performansının Bütüncül Değerlendirmesi (Yeni Bir Model Önerisi)”, **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008, s.38-51.

ÖZŞEN, Tayfur; **İçişleri Bakanlığında Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Hizmetleri, Mülki ve Mahalli İdareler Düzeyinde Planlama**, Ankara, İçişleri Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No. 431, 1988.

ÖZYÜREK, Mustafa; Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul Tutanağı 22. Dönem 4. Yasama Yılı 39. Birleşim 22/Aralık/2005 Perşembe, (Erişim) <http://www.mustafaozyurek.com/yeni/getContent.php?i=1013>, 12/11/2008.

PA Consulting Group, **Evaluation of the Progress of the Strategic Management Initiative / Delivering Better Government Modernisation Programme,** (Erişim) http://www.taoiseach.gov.ie/attached_files/Pdf%20files/PAReportOnEvaluationOfSML.pdf, 1 Şubat 2009, s.41.

PETRIE, Murray; "A Framework for Public Sector Performance Contracting", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 1, No. 3, 2002 s. 117-149.

POLAT, Necip; "Yolsuzlukların Sebeplerinin, Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu Çerçevesinde Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 49, Nisan-Haziran 2003, s.65-80

PRATLEY, Alan; "Yönetim Kontrolü/İç Kontrol", çev. M.Sait Arcagök ve Bahadır Yörük, **Maliye Dergisi**, Sayı 145, Ocak-Nisan, 2004, (Erişim) <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/msaitarcagok.pdf>, 30 Haziran 2008.

ROBINSON Marc, BRUMBY, Jim; **Does Performance Budgeting Work: An Analytical Review of the Empirical Literature**, IMF Working Paper, WP/05/210, November 2005, (Erişim) <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05210.pdf>, 30 Temmuz 2008.

RUFFNER, Michael, SEVILLA Joaquin; "Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control", **OECD Journal on Budgeting**, Volume 4, No. 2, 2004, s. 123-141.

SAKAL, Mustafa, ŞAHİN, Elif Ayşe; “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 68, Ocak-Mart 2008, s.3-27.

SAMSUN, Nihal; “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, **İyi Yönetişimin Temel Unsurları**, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı yayını, Ankara, 2003.

SARAÇ, Osman; “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 148, Ocak-Nisan 2005, s, 122-163.

SAYGILIOĞLU, Nevzat, ARI, Selçuk; **Etkin Devlet: Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi**, Sabancı Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003.

SCHACTER, Mark; “A Framework for Evaluating Institutions of Accountability”, **Fiscal Management**, ed. Anwar Shah, World Bank, Washington DC, 2005.

SCHICK, Allen; **A Contemporary Approach to Public Expenditure Management**, World Bank Institute, Governance, Regulation, and Finance Division, 2.baskı, 1999.

SCHICK, Allen; **Does Budgeting Have A Future?**, OECD Public Management Service Public Management Committee, 22nd Annual Meeting of Senior Budget Officials, PUMA/SBO(2001)4, Paris, 21-22 May 2001, (Erişim)

[http://www.oilis.oecd.org/oilis/2001doc.nsf/LinkTo/NT00004922/\\$FILE/JT00107134.PDF](http://www.oilis.oecd.org/oilis/2001doc.nsf/LinkTo/NT00004922/$FILE/JT00107134.PDF), 18 ocak 2008.

SCHICK, Allen; **Managing Public Expenditures**, World Bank, November 2001, (Erişim)

<http://66.102.1.104/scholar?hl=tr&lr=&q=cache:vukK9nbzKMAJ:www.worldbank.org/wbi/publicfinance/publicresources/module6Schick.pdf+author:%22Schick%22+intitle:%22Managing+public+expenditures%22+> , 22 ocak 2008.

SCHICK, Allen; "The Role of Fiscal Rules in Budgeting", **OECD Journal on Budgeting**, Volume 3, No:3, 2003, s. 7-34.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık ÖİK Raporu, (Erişim) <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>, 7 Temmuz 2008.

SEVILLA, Joaquin; "Accountability and Control of Public Spending in a Decentralised and Delegated Environment", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 5, No. 2, 2005, s. 7-23.

SEZGİN, Şennur; "Politika ve Ekonomi İlişkisi: Türkiye'de Politik Konjontürel Dalgalanmalar ve Ekonomik Oy Verme", Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2005.

SHAND, David; "OECD Üye Ülkelerinde Bütçe Reformları", Çev. Hakkı Odabaş, **Maliye Dergisi**, Sayı 130, Ocak-Nisan 1999, s. 86-102.

SIGMA, **Financial Management and Control of Public Agencies**, SIGMA PAPERS: No. 32, 2001, s.150. (Erişim) <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAcee/UNPAN006809.pdf>, 27 Haziran 2008.

SOYSAL, Mümtaz; **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, 11. baskı, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1997.

SÖYLER, İlhami; "Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 16, Aralık 2006, s.283-300.

SÖYLER, İlhami; Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim Uygulanabilir mi? (Engeller/Güçlükler), **Maliye Dergisi**, Sayı 152, Ocak- Haziran 2007, s.103-115.

STROM, Kare; **Parliamentary Democracy as Delegation and Accountability**, European Consortium for Political Research (ECPR), Edinburgh, March 28 – April 2, 2003, (Erişim) <http://www.essex.ac.uk/ecpr/events/jointsessions/paperarchive/edinburgh/ws15/Strom.pdf>, 4 Şubat 2008.

ŞALCI, Filiz; “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlığın Sisteme Olumlu ve Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi SBE Dergisi**, Ocak 2005, Sayı: 3 (Erişim) (<http://www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php?Makale=14>), 5 Mart 2008.

ŞALCI, Filiz; “Türkiye’nin Dünya Mali Saydamlık Sıralamasında Yeri ve Mali Saydamlığa Ulaşmış Bir Ülke: Danimarka”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 2 Sayı 26, Yaz 2007, s.85-90.

TEPAV; **2007 Yılı Temmuz-Ağustos Ayı Mali İzleme Raporu Bütçe Sonuçları Sayıştay’ın Genel Uygunluk Bildirimi ve Hazine İşlemleri Raporu: Bulgular ve Denetim Formatı Üzerine Değerlendirmeler**, (Erişim) http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007_TEPAV_Mali_Izleme_Temmuz_Agustos_Raporu.pdf, 26 Aralık 2008.

TEPAV; **Kamu Yönetimi Reformunda Mevcut Durum**, Kasım 2006 (Erişim) http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Kamu_yonetiminde_reform.pdf, 18 Temmuz 2008.

TEPAV, **Mali İzleme Raporu 2007 Yılı Aralık Ayı Bütçe Sonuçları Bütçeden Harcama Kaçırma Yöntemleri ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Ertelenerek Biriken Harcama Yükümlülükleri ve Buzdağının Görünmeyen Yüzü**, (Erişim) http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2007_TEPAV_Mali_Izleme_Aralik_Raporu.pdf, 26 Aralık 2008.

TEPAV, **Mali İzleme Raporu 2008 Yılı Haziran-Temmuz-Ağustos Ayları Bütçe Sonuçları Orta Vadeli Program (OVP) ve Orta Vadeli Mali Plan**

(OVMP) ile İlgili Bazı Saptamalar, (Erişim)
http://www.tepav.org.tr/tur/admin/maliupload/2008_TEPAV_Mali_Izleme_Haziran_Temmuz_Agustos_Raporu.pdf, 25 aralık 2008.

TESEV; **Kamu Mali Yönetimi,** (Erişim)
http://www.tesev.org.tr/projeler/proje_kamu_denetim_ozet1.php, 28 mart 2008.

THE NATIONAL ECONOMIC AND SOCIAL COUNCIL; **Achieving Quality Outcomes: The Management of Public Expenditure,** Dublin, December 2002.

THERKILDSSEN, Ole; **Efficiency, Accountability and Implementation Public Sector Reform in East and Southern Africa,** Democracy, Governance and Human Rights Programme Paper, Number 3, February 2001, (Erişim)
[http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/\(httpAuxPages\)/37B5E941053B5E8B80256B5E004B5907/\\$file/therkild.pdf](http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/(httpAuxPages)/37B5E941053B5E8B80256B5E004B5907/$file/therkild.pdf) , 25 mart 2008.

TRAINING RESOURCES AND DATA EXCHANGE PERFORMANCE-BASED MANAGEMENT SPECIAL INTEREST GROUP, **The Performance-Based Management Handbook (A Six-Volume Compilation of Techniques and Tools for Implementing the Government Performance and Results Act of 1993),** Volume 3 Establishing Accountability for Performance, September 2001, (Erişim)
<http://www.orau.gov/pbm/pbmhandbook/Volume%202.pdf>, 27 şubat 2008.

TREASURY BOARD OF CANADA, **Review of Responsibilities and Accountabilities of Minister and Senior Officials,** Catalogue No. BT22-100/2005, 2005.

TORTOP, Nuri **Halkla İlişkiler,** Ankara, TODAİE Yayınları, 1990.

TOSUN, M. Umur; “Türkiye’de Kamu Sektöründe Yeni Yönetim Felsefesi: Kaynak Kullanımında Etkinlik Açısından Bir Değerlendirme”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 19, Aralık 2007, s.75-94.

TUNCER, Selahattin; “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 299, Temmuz 2006, (Erişim) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/Dergiler.aspx?ID=4349&ReturnUrl=http://www.vergidunyasi.com.tr/lcindex.aspx?Ay=7&Yil=2006>, 6 Haziran 2008.

TÜĞEN, Kamil, EGELİ, Haluk, ÖZEN, Ahmet; “Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Sayı 509, Cilt 44, 2007, s.35-46.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi”, (Erişim) <http://tide.org.tr/TIDEWEB/lcSayfa.aspx?kod=254>, 4 Aralık 2008.

TÜRKİYE VE ORTADOĞU AMME İDARESİ ENSTİTÜSÜ; **Kamu Yönetimi Araştırması: Genel Rapor**, Ankara, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, 1991.

TÜSİAD; **Bağımsız Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., Aralık 2002.

T.C MALİYE BAKANLIĞI, **Stratejik Yönetim Sistemi - Model ve Yazılım**, (Erişim) <http://www.sgb.gov.tr/strplan/Toplantilar/Stratejik%20Yonetim%20Sistemi%20Projesi%20Sunumu.pdf>, 28/10/2008.

T.C SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler- Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, Mart 2002.

T.C SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarihli ve 5189/1 sayılı 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve

Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Kararı (Erişim)
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der6667m9.pdf>, 2 Haziran 2008.

UNITED KINGDOM GOVERNMENT DEPARTMENT FOR INTERNATIONAL DEVELOPMENT; **Understanding and Reforming Public Expenditure Management**, London, April 2001.

ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU; **Kamu Sektöründe Hesap Verme Sorumluluğu Düzenlemelerine Genel Bakış**, çev. Baran Özeren, (Erişim)
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/15hesapvermesor.pdf>, 22 Mart 2008.

WORLD BANK, **Kamu Harcamaları ve Personel Yönetimi İçin Kurumsal ve Teknik Çerçevenin Modernleştirilmesi Ön Değerlendirme Heyeti Raporu**, Ankara, 1994.

WORLD BANK; **Public Expenditure Management Handbook**, Washington, June 1998.

WORLD BANK; **Social Accountability in the Public Sector: A Conceptual Discussion and Learning Module**, The Worldbank, Stock No. 37249, Washington D.C, 2005.

WORLD BANK; **State-Society Synergy for Accountability**, World Bank Working Papers No: 30, Washington D.C, 2004.

WORLD BANK; **The World Bank in Turkey, 1993-2004**, Washington, D.C, 2006.

WORLD BANK; **Turkey Country Economic Memorandum, Towards Macroeconomic Stability and Sustained Growth**, (In Three Volumes) Volume I: Summary Report, Report No: 26301-TU, July 28, 2003.

WORLD BANK, **Turkey: Public Expenditure and Institutional Review: Reforming Budgetary Institutions for Effective Government**, Poverty Reduction and Economic Management Unit, August 20, 2001.

YILMAZ, Hakkı Hakan; **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği**, Ankara, DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Yayını, 1999.

YILMAZ, Kutluhan; “Kamu Kuruluşları için Stratejik Planlama Uygulaması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 50–51, Temmuz-Aralık 2003, ss 67-86.

YILMAZ, Osman; “Bir Kamu Yönetimi Reformu İçin Strateji Seçenekleri”, **Planlama Dergisi**, DPT nin Kuruluşunun 42. Yılı Özel Sayısı, 2002, s.21-29.

YILMAZ, Osman; **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, Ankara, DPT İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Hukuki Tedbirler ve Kurumsal Düzenlemeler Dairesi Başkanlığı Yayını, Şubat 2001.

YILMAZ, Sibel; “Performans Esaslı Bütçelemenin Gelişimi ve Uygulanması”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 3, Sayı 27, Güz 2007, s.35-43.

YÖRÜKER, Sacit, “İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesap Verme Sorumluluğu”, (Eserin Özgün Adı: Governance and Accountability in the Irish Civil Service (Richard Boyle) - İrlanda Kamu Yönetimi Araştırma Enstitüsü’nce hazırlanan makale), **Sayıştay Dergisi**, Sayı 40, Ocak-Mart 2001.

YÜKSEL, Nahit; “Türk Parlamento Hukukunda Bütçe Komisyonu”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 56, Ocak-Mart 2005, s.3-22.

ÖZET

KAPLAN, Recep. Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Ankara, 2009.

Kamu harcama yönetimi, makro mali disiplin, kaynak tahsisinde etkinlik ve kaynak kullanımında etkinlik olarak ifade edilebilecek bütçesel sonuçları iyileştirmeyi hedefleyen yeni bir bütçeleme yaklaşımıdır. Bu yaklaşım arzu edilen bütçesel sonuçlara ulaşmak için bir dizi kurumsal düzenlemeyi barındırmaktadır. Diğer taraftan, kamu harcama yönetimi yaklaşımı, harcamacı kuruluşlara, belirtilen bütçesel sonuçlara ulaşılmasını sağlayacak çıktıları elde etmek üzere verilmesi gereken özerklik/esneklik ile bu çıktılara ilişkin hesap vermektan sorumlu olma arasındaki bir dengeyi öngörmektedir.

Bu çalışmada, hesap verme sorumluluğu kavramı kamu harcama yönetimi çerçevesinde incelenmiştir. Tez, İngiltere, İrlanda, Yeni Zelanda, İsveç ve Kanada gibi ülkelerde uygulanmakta olan hesap verme sorumluluğu sistemini Türkiye açısından ele almaktadır. Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uygulamaya konulan hesap verme sorumluluğu sisteminin yeterli teknik kapasiteye sahip olmadığı ve başarılı bir hesap verme sorumluluğu sistemi için yeterli koşullar bulunmaksızın uygulamaya konulduğu bu çalışmada ulaşılan temel sonuçlar arasındadır. Son olarak tez, Türkiye’deki hesap verme sorumluluğu sisteminin kalitesini artıracak bazı önerileri de içermektedir.

Anahtar Sözcükler

1. Kamu Harcama Yönetimi
2. Hesap Verme Sorumluluğu
3. Yönetmel Esneklik
4. İyi Yönetişim
5. İç ve Dış Denetim

ABSTRACT

KAPLAN, Recep. Review and Evaluation of the Accountability in Turkish Public Expenditure Management, PHD Thesis, Ankara, 2009.

Public expenditure management (PEM) is a new budgeting approach that tends to promote the achievement of three outcomes, namely, aggregate fiscal discipline, allocative efficiency, and operational efficiency. This approach covers a broad range of institutional arrangements to achieve desired budgetary outcomes. On the other hand, PEM, a balance is struck between the autonomy/flexibility that must necessarily be given to line agencies for them to produce the outputs needed to achieve the desired outcomes and the corresponding accountability of the agencies for producing those outputs.

In this study the concept of accountability has been studied in the frame of PEM. This thesis examines Turkish case of accountability that has been implemented in many countries, such as England, Ireland, New Zealand, Sweden and Canada. The system called accountability in Turkey that has been introduced by law no.5018 on Public Financial Management and Control, has not sufficient technical capacity and that it has been adopted unless there is sufficient conditions for successful accountability system are some of the main findings of this study. Finally the thesis comprises some recommendations that would enhance the quality of accountability system in Turkey.

Key Words

1. Public Expenditure Management
2. Accountability
3. Managerial Flexibility
4. Good Governance
5. Internal and External Audit