



**TÜRKİYE’DE KAMUSAL HARCAMALARIN
MALİ VE HUKUKİ DEĞERLENDİRİLMESİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

Ömer DÖNMEZ

Kütahya - 2016

T.C
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRKİYE’DE KAMUSAL HARCAMALARIN
MALİ VE HUKUKİ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Danışman:
Yrd. Doç. Dr. Abdullah Burhan BAHÇE

Hazırlayan:
Ömer DÖNMEZ

Kütahya – 2016

Kabul ve Onay

Ömer DÖNMEZ'in hazırladığı "Türkiye'de Kamusal Harcamaların Mali ve Hukuki Değerlendirilmesi" başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

...../...../2016

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Doç. Dr. Ahmet ÖZEN		
Yrd. Doç. Dr. Abdullah Burhan BAHÇE (Danışman)		
Yrd. Doç. Dr. Hatice DAYAR		

Doç. Dr. Niyazi KURNAZ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Kamusal Harcamaların Mali ve Hukuki Değerlendirmesi” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2016

Ömer DÖNMEZ



Özgeçmiş

Ömer DÖNMEZ, 26.08.1978 tarihinde Hatay/Antakya'da doğdu. İlkokulu İskenderun'daki Yunus Emre İlkokulunda, orta ve lise öğrenimini İstiklâl Makzume Anadolu Lisesinde, üniversite eğitimini ise Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Maliye bölümünde 2002 yılında tamamladı. 2004 yılında girmiş olduğu Vergi Denetmen Yardımcılığı sınavını kazanarak başladığı meslek hayatına 2007 yılındaki yeterlilik sınavında başarı göstererek Vergi Denetmenliği'ne atandı. Yürütmüş olduğu Vergi Uygulama Müdürlüğü ve Mükellef Hizmetleri Usul Müdürlüğü'nden TRT Genel Müdürlüğüne Mali Denetçi unvanı ile naklen atandı. Şu anda TRT Genel Müdürlüğü'nde Enerji Payı ve Ticaret Pazarlama Müdürü olarak görev yapmaktadır. Evli ve 2 çocuk sahibidir.



ÖZET

TÜRKİYE’DE KAMUSAL HARCAMALARIN MALİ VE HUKUKİ DEĞERLENDİRMESİ

DÖNMEZ, Ömer

**Yüksek Lisans Tezi, Maliye Ana Bilim Dalı
Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Abdullah Burhan BAHÇE
Temmuz, 2016, 117 sayfa**

İnsanoğlunun birlikte yaşam sürmeye başlaması ile ortaya çıkan devlet idaresi, üzerinde yaşayan halka çeşitli hizmetler sunmakta ve bu sunulan hizmetlerin de yerine getirilmesi için belirli harcamalar yapmaktadır. İşte devletin birtakım harcamalar yapma zorunluluğu “*kamu harcamaları*” kavramını ortaya çıkarmıştır. Günümüzde ülkelerin mali politikaları genellikle kalkınma ve refah düzeyini yükseltme amaçlı olmakta ve eğitim, sağlık, çevre, milli savunma, alt yapı şeklinde çeşitli sınıflara ayrılmaktadır.

Siyasal süreçlerdeki değişiklik ve demografik artışlar nedeniyle kamu harcamaları gün geçtikçe daha ağır işleyen bir yapıya bürünmüştür. Gün geçtikçe olumsuz sonuçlar ortaya çıkarmaya başlayan kamu harcamalarındaki artış olgusu, kamu mali yönetiminin yerinde kullanılmayan, etkinliği bulunmayan ve verimlilik olarak düşük seviyelerde bulunan harcamaların ortaya çıkmaması düşüncesiyle koruma altına alınmasını gerektirmiştir. Kamu mali yönetiminin korunması ise kamu harcamalarında verimliliğin ve etkinliğin artırılmasını gerektirmektedir.

Çalışmada teorik bilgiler verilerek kamu harcamalarına giriş yapılırken, denetim ve denetimin kamu harcamaları üzerindeki etkinlik ve verimliliğine yönelik dışsallıklar tanımlanmakta ve kamu harcamalarındaki etkinlik ve verimlilik metotlarının incelenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, kamu harcamaları ve kapsamı incelenmiştir. Kamu harcamalarının etkinliği ve verimliliği ikinci bölümde tahlil edilmiştir. Üçüncü bölümde ise, denetim ve denetimin kamu harcamalarının etkinliği ve verimliliği üzerindeki etkisi değerlendirilmiştir. Dördüncü ve son bölümde kamu harcamalarının etkinliği ve verimliliği üzerine yapılan çalışmalar ve bizim değerlendirmelerimiz ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Harcamaları, Etkinlik, Verimlilik, Denetim Faaliyeti

ABSTRACT

THE FISCAL AND JUDICIAL ASSESSMENT OF PUBLIC SPENDINGS IN TURKEY

DÖNMEZ, Ömer

M.A. Thesis, Department of Public Finance

Supervisor : Yrd. Doç. Dr. Abdullah Burhan BAHÇE

July, 2016, 116 pages

State administration, erupted after the commencing cohabitation of mankind, provides various services to public and makes consumption for these expenses of services. Obligation for consuming has revealed concept of “*public expenditure*”. At the present day, countries’ fiscal policies generally targets development and to elevate welfare level. Countries’ fiscal policies are broke down into education, health, environment, national defense and infrastructure.

By the day, public expenditures have been bulky because of changes in political processes and demographical increases. For this reason, public financial management is required to protection against waste and inefficiency because of negative externalities caused by increase in public expenditures. Increase in efficiency and effectiveness in public expenditures is required to protect public financial management,

The current study aimed to analyse efficiency and effectiveness method on public expenditures while introducing to public expenditures with therotical informations and defining externalities of auditing and its properties about effecttiveness and efficiency on public expenditures, On the first part of the study, public expenditures and their scope has been analysed. Effectiveness and efficiency of public expenditures has been studied on the second part of the study. On the third part of the study. auditing and its effect over effectiveness and efficiency of public expenditures has been evaluated. On the last and fourth part, studies and our evaluation about effectivity and efficiency of public expenditures has been handled.

Keywords: Public Expenditures, Effectiveness, Efficiency, Control Activity

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU HARCAMALARI: ANLAMI, ÇERÇEVESİ, TASNİFİ, ARTIŞI, ARTIŞ NEDENLERİ İKTİSADİ BAKIMDAN SONUÇLARI

1.1. KAMU HARCAMALARININ ANLAMI VE ÇERÇEVESİ	5
1.1.1. Kamu Harcamalarında Dar Kapsam	5
1.1.2. Kamu Harcamalarında Geniş Kapsam.....	6
1.2. KAMU HARCAMALARININ TASNİFİ	7
1.2.1. Yönetimsel Tasnif.....	8
1.2.2. İşlevsel Tasnif	9
1.2.3. İktisadi Tasnif	10
1.2.3.1. Reel Harcamalar	11
1.2.3.2. Transfer Harcamaları	13
1.2.3.3. Randımanlı Harcamalar – Randımansız Harcamalar	15
1.3. KAMU HARCAMALARI ARTIŞI TEORİLERİ	16
1.3.1. Wagner Kanunu	16
1.3.2. Peacock - Wiseman'ın Sıçrama Tezi	18
1.3.3. Kamusal Tercihler Teorisi	20
1.4. KAMU HARCAMALARININ ARTIŞ SEBEPLERİ	22
1.4.1. Görünüşte Artış Sebepleri	22
1.4.1.1. Paranın Satın Alma Gücünün Azalması	22
1.4.1.2. Bütçe Sistemlerinin Farklılaşması	23
1.4.1.3. Ülke Yüzölçümü ve Nüfusun Fazlalaşması	24
1.4.2. Gerçek Artış Sebepleri	25
1.4.2.1. Ekonomik Sebepler	25
1.4.2.2. Teknolojik Sebepler	26
1.4.2.3. Sosyal Sebepler	27
1.4.2.4. Askeri Sebepler	28
1.4.2.5. Siyasi Sebepler	28

1.5. KAMU HARCAMALARININ İKTİSADİ YÖNDEN ETKİLERİ VE GENEL KAPSAMLI DEĞERLENDİRME	29
--	-----------

İKİNCİ BÖLÜM

ETKİN VE VERİMLİ OLMASI BAKIMINDAN KAMU HARCAMALARI

2.1. KAVRAM OLARAK ETKİNLİK	35
2.2. KAMU HARCAMALARI BAKIMINDAN ETKİNLİK	36
2.2.1. Mali Saydamlık	37
2.2.2. Hesap Verilebilirlik	39
2.2.3. Analitik Bütçeleme Sistemi	40
2.2.4. Performans Bütçeleme	42
2.2.5. Çok Yıllı Bütçeleme	43
2.2.6. Maliyet Fayda Analizi	44
2.3. KAVRAM OLARAK VERİMLİLİK VE TÜRLERİ	46
2.3.1. Fiziksel Verimlilik	47
2.3.2. Ekonomik (Parasal) Verimlilik.....	48
2.4. KAMU HARCAMALARI BAKIMINDAN VERİMLİLİK	48
2.5. KAMU HARCAMALARI AÇISINDAN VERİMLİLİĞİ FAZLALAŞTIRAN GENEL UYGULAMALAR	50
2.5.1. Verimliliği Önleyici Hususların Ortadan Kaldırılması.....	51
2.5.2. Verimliliği Arttırıcı Düzenlemeler Yapılması	51
2.6. ETKİN VE VERİMLİ KAMU HARCAMALARI İÇİN ÖNERİLER	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU HARCAMALARINDA DENETİM VE ÖNEMİ

3.1. KAVRAM OLARAK DENETİM VE ÇEŞİTLERİ	56
3.1.1. Denetim Kavramı	56
3.1.2. Denetim Çeşitleri	57
3.1.2.1. Mali Denetim	58
3.1.2.2. Performans Denetimi	59
3.1.2.3. Sistem Denetimi	60
3.1.2.4. Uygunluk Denetimi	60
3.1.2.5. Bilgi Teknolojileri (BT) Denetimi	61
3.1.2.6. Denetçi Statüsü Yönünden Denetim	62
3.2. DENETİMİN İLGİLENDİĞİ MEVZULAR.....	63

3.2.1. Kurumların Denetlenmesi	64
3.2.2. İşleyişin Denetlenmesi	65
3.2.3. Organların Denetlenmesi	65
3.2.4. Kişilerin ve Personelin Denetlenmesi	65
3.2.5. Malların Denetlenmesi	66
3.3. KAMU HARCAMALARI SIRASINDA DENETİM FAALİYETİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ	67
3.3.1. Kamu Harcamalarında Yönetimsel Denetim	67
3.3.2. Kamu Harcamalarında Yasama Denetimi	68
3.3.3. Kamu Harcamalarında Yargısal Denetim	68
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	
TÜRKİYE’DE KAMU HARCAMALARININ YÖNETİMİ, ETKİNLİK VE VERİMLİLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRMELER	
4.1. TÜRKİYE’DE KAMU HARCAMALARININ YÖNETİMİ	73
4.1.1. Kamu Harcamalarının Siyasi Yönden Yönetimi	73
4.1.2. Kamu Harcamalarının Hukuki Yönden Yönetimi	75
4.1.3. Kamu Harcamalarının Sosyo-Ekonomik Yönden Yönetimi	76
4.2. ETKİNLİK VE VERİMLİLİĞİN SAĞLANMASI AÇISINDAN TÜRKİYE’DE YAPILAN ÇALIŞMALAR	78
4.2.1. Kamu İhale Kanunu (KİK) ile İhale Yapısındaki Farklılaşma	78
4.2.2. 5018 Sayılı Kanun ile Kamu Mali Yönetimi Sisteminin Değiştirilmesi	80
4.2.3. Tasarruf Tedbirleri Bakımından Gerçekleştirilenler	82
4.2.4. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu	85
4.3. ETKİNLİK VE VERİMLİLİĞİN SAĞLANMASI AÇISINDAN TÜRKİYE’DE YAPILANLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	87
SONUÇ	97
KAYNAKÇA	102
DİZİN	116

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ASOSAI	Asian Organization of Supreme Audit Institutions
BT	Bilgi Teknolojileri
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GSMH	Gayri Safı Milli Hâsıla
GSYİH	Gayri Safı Yurtiçi Hâsıla
İDKK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KİK	Kamu İhale Kanunu
KİT	Kamu İktisadi Teşekkülleri
MPM	Milli Prodüktivite Merkezi
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	Türk Dil Kurumu
TEPAV	Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TOKİ	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı
TRT	Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
VDK	Vergi Denetim Kurulu



TEZ METNİ

GİRİŞ

İnsanların yaşam mücadelesi içerisinde dünyanın var olduğu anlardan beri birlikte olma isteği, beraberlikleri daha sistemli olarak yönetmek arzusuna, bu durum ise ileriki süreçlerde devlet kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Devletlerin, kendilerini var eden halklarına çeşitli hizmetler sunmaları ve sunulmuş olan bu hizmetlerin de devlete çeşitli finansal sonuçlar doğurması kamu maliyesinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. İşte kamu maliyesi biliminin üzerinde çalıştığı konulardan en önemlisi, devletin kamu hizmetlerini yerine getirirken yaptığı harcamalardır. Farklı bir ifadeyle, günümüzde demokratik hukuk devletlerinin kamu hizmetlerini yerine getirmesinde belirli harcamalar yapma zorunluluğu kamu harcamaları kavramını ortaya çıkarmıştır.

Kısaca mal ve hizmet alımları için devletin yaptığı harcamalar olarak tanımlanan kamu harcamalarının literatürde gerek kapsamı gerekse karmaşık yapısı nedenleriyle farklı şekillerde tanımlarına rastlamak mümkündür. Fakat teorik anlamda günümüzde en yaygın olarak dar ve geniş anlamda tanımlanmaktadır. Kamu harcamalarının sınıflandırılması noktasında ise en genel sınıflandırma, idari sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olarak tasnifi yapılmaktadır.

Bununla birlikte kamu harcamalarının makroekonomik etkilerinin de söz konusu olduğu durumlar mevcuttur. Abel ve Bernanke (2005) kamu harcamalarında geçici bir artışın arzu edilen tüketimin ve arzu edilen ulusal tasarrufun her ikisini de azaltacağına vurguda bulunmuşlardır.

Kamu harcamaları, teorik ve yapısal anlamda çok çeşitli şekillerde karşımıza çıkabilmektedir. Örneğin sosyal ve iktisadi yapıda olumlu etkinin ortaya çıkışını sağlamak yahut milli gelirdeki seviyenin arttırılması için hizmet ve ürün çıktısı alımı şeklinde kamu harcamaları gerçekleştirebilmektedir. Diğer taraftan bir takım harcamalar yatırım seviyelerinin artışı yönünde olup işgücü hacminin arttırılması için yapılırken, bir kısmı da gelir dağılımında ortaya çıkmış olan adaletsiz uygulamaları engellemek amacıyla yapılmaktadır. Hangi amaçla yapılırsa yapılsın kamu harcamalarının genel özelliği artış yönünde bir eğilim göstermesidir.

Günümüzde ülkelerin mali politikaları genel itibariyle kalkınma ve refah düzeyini yükseltme amaçlı olmuş, kamu hizmetlerinde eğitim, sağlık, çevre sorunları kapsamında önemli gelişmeler kaydedilmiş, milli savunma harcamaları yüksek düzeylerini hep korumuş, alt yapı yatırımlarında önemli artışlar meydana gelmiştir. Bu gelişmeler kapsamında kamu idareleri gün geçtikçe hantallaşarak kamu hizmetlerinin sürekliliği ve mükemmelliğini koruyamamıştır. Nitekim ortaya çıkan olumsuz durumlar, kamu mali yönetiminin her türlü israf ve verimsizliğe karşı korunmasını gerekli kılmıştır. Kamu mali idari yapısının korunması konusu ise bir yönüyle kamu harcamalarında verimliliğin ve etkinliğin artırılmasını gündeme getirmiştir.

Modernleşen dünya düzeninde ortaya çıkan yönetim anlayışı, geçmişten gelen devletin idari yapısını değiştirmiştir. Ekonomik yapı içerisinde var olan kıt kaynakların daha etkili ve verimli kullanılması gerekliliği daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. Yeni dünya düzeninde ülkeler artık ekonomik yapılarının etkinliğini sağlamak adına gayretler gösterirken kamunun ekonomik rolünün analizini yapmakta ve değişen şartlar altında planlama programlama yapılması gerekliliğini artırmaktadır. Çünkü azgelişmişlikten gelişmiş ülke yapısına geçilirken ortaya çıkan en önemli sorunlardan birisi, ihtiyaç olunan kaynağa tam olarak sahip olunamamakla birlikte var olanları da verimsiz bir şekilde kullanmaktır. Ülkemiz de ifade edilen bu olumsuz olgunun dışında bir anlayış içerisinde bulunmamaktadır.

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, kamu maliyesinin temelinde öncelikli olarak kamu gelir yapısı ve kamu harcamaları yer almaktadır. Kamu harcamalarının etkinliğini ve verimliliğini sağlamak, toplanan kamu gelirlerinden maksimum faydayı minimum maliyetle gerçekleştirmeye bağlıdır. Bu açıdan Türkiye’de kamu harcamalarının etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması noktasında çeşitli gelişmeler yaşanmıştır. Yaşanan ekonomik ve hukuki gelişmeler ile süreçlerden beklentiler, kanaatimizce kamu harcamalarından verimlilik ve etkinlik kapsamında ortaya çıkacağı düşünülen kazanımların incelenmesini gerekli kılmaktadır.

Tarihsel süreç içerisinde ülkelerin idare anlamında çözülemeyen sorunlarının başında şüphesiz kaynakların etkin kullanılamaması ve israf ortamının değiştirilememesi bulunmaktadır. Bu nedenle hemen hemen bütün Dünya’da yeni bir idarecilik anlayışı ışığında kamu yönetim anlayışının yeniden yapılandırılması çabaları

sürmektedir. Bilindiği gibi, yeni idare anlayışı yapısında; merkezi hiyerarşik yapıların yerleştirilmesi; kaynakların kullanımında etkin olunması, verimliliği fazlalaştırılmış sonuçlar ve kaliteli hizmet merkezinde sonuçlara odaklanması; kamunun yönetilmesinde aklıselim bir yaklaşım tarzının benimsenmesi ve esnek davranışın uygulanmasını; risk unsuru karşısında kaçınmak yerine, ortaya çıkan riskleri idare etmeyi ve kamu idaresinde hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi esas alınmaktadır.

Gerçekleştirilen bu tez çalışmasında kamu harcamalarının etkinlik ve verimlilik yönünden incelenmesine özen gösterilmiştir. Tez çalışmasının birinci bölümünde kamu harcamalarına genel anlamda giriş yapılmış ve teorik tanımlamalar ile iktisat üzerindeki etkilerine değinilmiştir. İkinci bölümde etkinlik ve verimlilik kavramlarına değinilerek kamu harcamaları üzerindeki görünürlükleri ifade edilmiştir. Üçüncü bölümde kamu harcamaları üzerindeki denetim faktörü üzerinde durulmuştur. Dördüncü ve son bölümde ise ülkemizde kamu harcamalarının nasıl yönetildiği üzerinde durularak, etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirmeler yapılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

**KAMU HARCAMALARI: ANLAMI, ÇERÇEVESİ, TASNİFİ, ARTIŞI, ARTIŞ
NEDENLERİ İKTİSADİ BAKIMDAN SONUÇLARI**

1.1. KAMU HARCAMALARININ ANLAMI VE ÇERÇEVESİ

Devletin üzerine aldığı görevlerin önemli bir bölümü devleti belirli harcamalar yapmaya yönlendirmekte, hatta zorunlu hale sokmaktadır. Her şeyden önce, yönetilen halkın ihtiyaçlarının giderilmesi için devletin bir kısım hizmetlerden faydalanması ve bir takım malları kamusal ihtiyaçlar doğrultusunda sarf etmesi gerekir (Uluatam, 2012: 233). Başka bir açıdan ifade etmek gerekirse gelir dağılımını iyileştirmek, kaynak dağılımını düzeltmek, gelişmişlik düzeyini ve hızını arttırmak gibi devletin yüklenmiş olduğu yeni görevler, günümüzde devleti yeni harcamalar yapmaya zorlamaktadır. Bu şekilde gerçekleştirilen kamu harcamaları son yıllarda önemli boyutlara ulaşmakta ve devletin çeşitli sosyal ve iktisadi hedefleri için bir araç olarak kullanılmaktadır (Taraktaş, 2012: 85).

Kamu harcamaları, günümüzde siyasi, ekonomik ve bilimsel açıdan tartışma konusu olmuştur. Nitekim tanımlanması noktasında da bu tartışmaların olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü hangi kamu kuruluşunun yaptığı harcamaların kamu harcaması kapsamına girdiği ve kamu harcamalarının sınırlarıyla ilgili alakalı yorum farklılıkları bulunmaktadır (Yiğit, 2013: 6). Kamu harcamaları tanımlarından ilk grubun hareket noktası olarak kamu tüzel kişiliği ele alınmakta ve kamu harcamalarının kamu tüzel kişileri tarafından yapılacağı belirtilmektedir. İkinci tanım, referans noktası olarak kamu gücünü almakta, kamu gücünün kullanılması sonucu ortaya çıkan harcamaları, kamu harcaması olarak ifade etmektedir (Taraktaş, 2012: 85). Bu tanımlamaların eksikliğini gidermek amacıyla günümüzde kamu harcamaları dar ve geniş anlamda tanımlanmaktadır.

1.1.1. Kamu Harcamalarında Dar Kapsam

Dar anlamda ifade edilecek kamu harcamaları, devlet bütçesi ile yapılan harcamalardır (Pehlivan, 2013: 65). Farklı bir ifadeyle dar anlamda kamu harcamaları, kamunun sunmuş olduğu hizmetlerin bedeli olarak devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin (belediyeler, il özel idareleri ve köyler gibi) yaptıkları ödemelerdir (Arslan, 2002: 2). Burada ifade edilmek istenen, kamu kuruluşlarının bütçeleri içerisinde kamu hizmetlerinin doğrudan doğruya maliyetine giren bütün unsurların kamu harcamaları kapsamına girdiğidir (Erginay, 2003: 131).

Maurice Duverger kamu harcamalarını dar anlamda açıklamakta ve bunu “hukuki tanım” adını vererek ifade etmektedir. Bu ifade tarzı bir bakıma klasik maliye anlayışını yansıtan görüşün tanımı olarak da kabul edilebilir. Hukuki tanıma göre, bir harcamanın kamu gideri özelliğine sahip olması, harcamayı yapmış olanın hukuki kişiliğine bağlıdır (Aytaç, 2004: 3). Yukarıda da ifade edildiği gibi yasal kapsamda kamu hizmetlerinin ekonomik karşılığı şu şekilde ifade edilebilir. Şayet devlet ve belediyeler, il özel idareleri ve köyler gibi diğer kamu tüzel kişileri bütçesinde gösterilen ya da kanunlara göre kamu hizmeti sunma zorunluluğu bulunan kurumlar tarafından yapılırsa bu harcamalar kamu harcaması olarak kabul edilmektedir (Yiğit, 2013: 7).

Tüm bu açıklamalardan yola çıkarak dar anlamda kamu harcamalarını, merkezi hükümet bütçesiyle yapılan harcamalar ve özel bütçeli kamu idareleri tarafından yapılan harcamalar olarak ifade edebiliriz. Günümüzde dar kapsamlı kamu harcamaları yaklaşımı genel kabul gören yaklaşım olmuştur. Fakat aslında kamu harcaması boyutlarının belirlenmesindeki güçlükler, sağlıklı bir şekilde fon akımlarının tespit edilememesi ve kamu payının özel kesim finansmanında net olarak ortaya konamaması gibi sebeplerden ötürü kamu harcamalarının geniş kapsamlı yaklaşım tarzıyla tespiti ve ifade edilememesi nedenleriyle geniş kapsamlı tanımlamanın kullanılmaması ortaya çıkmıştır (Taraktaş, 2012: 86).

1.1.2. Kamu Harcamalarında Geniş Kapsam

Kamu harcamalarının geniş kapsamda tanımlanmasında sadece devlet ve diğer kamu kuruluşlarına ait bütçe ödemeleri değil, Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT)’nin harcamaları, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ödemeleri, vergi muaflık ve istisnaları ile özel kişilerin kamu kuruluşlarına yardımlarını da içerir (Erginay, 2003: 131). Daha kapsamlı bir ifadeyle geniş anlamda kamu harcamaları tanımlamasında devlet tarafından, kalkınma ve büyüme hızını artırmak ile gelir dağılımını düzeltmek gibi hedefleri gerçekleştirmek için bazen özel kesimden mal ve hizmet alımına yönelirken bazen de özel kesime karşılıksız eklemeler yapılmaktadır. Bu çerçevede gerçekleştirilen kamu harcamaları, topluma yararlı hizmetlerde bulunan otobüs, tramvay, elektrik ve su işletmeleri gibi kurumların ödemelerini, vergi muafiyet ve istisnalarıyla özel kişilerin

yaptıkları bağış ve yardımları da içeren bir tanımlama olarak görünmektedir (Taraktaş, 2012: 86).

Geniş anlamda kamu harcamaları, devlet bütçesi ile yapılan harcamalara ilave olarak devlet bütçe sistemi dışında yer alan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının yaptığı harcamalar ile vergi uygulamalarındaki muaflik ve istisnalar nedeniyle devletin almaktan vazgeçtiği vergi gelirlerinin toplamından oluşur (Pehlivan, 2013: 65). KİT'lerin yapmış olduğu harcamalarda, vergi istisna ve muafiyetlerinde ve sosyal güvenlik sistemine yapılan müdahalelerde ortaya çıkan çeşitli tanımlama ve uygulama güçlükleri, geniş kapsamlı kamu harcaması kavramını zor hesaplanır ve kullanımı güç bir kavram haline getirmektedir. Zira yukarıda ifade edildiği gibi dar anlamda kamu harcaması olarak merkezi ve mahalli idareler anlaşılırken, geniş anlamda kamu harcamalarında ise bu birimler dışında kamu kesimini oluşturan diğer birimlerin harcamaları da kapsama girmektedir. Ayrıca dar anlamlı kamu harcamaları hukuki tanım olarak ifade edilirken, geniş anlamda kamu harcamaları ise iktisadi tanım olarak ifade edilmektedir.

1.2. KAMU HARCAMALARININ TASNİFİ

Önceden de açıklandığı gibi kamu harcamaları, farklı amaçlarla ve değişik devlet birimleri tarafından geniş çaplı bir şekilde gerçekleştirilmesini ifade eden harcamalardır. Ancak ihtiyaçların varlığı anlamında her ülke birbirleriyle aynı değildir ve mevcut şartlara göre kamu harcamaları farklı olmaktadır. Bu harcamalar, türlerine göre sınıflandırılır (Celepoğlu, 2011: 7). Ayrıca kamu harcamalarının sınıflandırılmasında çeşitli faydalardan söz etmek mümkündür.

Harcamalar kapsamında yapılacak sınıflandırma, açıklık ilkesinin yerine getirilmesini, israf ve savurganlık ile keyfilikten kaçınmayı kolaylaştırır. Buna göre bütünü oluşturan gruplar daha iyi görülür. Kamu yönetiminin daha hızlı ve az maliyetle daha etkin ve verimli çalışmasına katkı yapılmış olunur. Böylelikle harcama programları daha iyi hazırlanmış, yıllık harcama programlarıyla bütçe arasında daha iyi ilişki sağlanmış olunur. Bunun sonucu olarak belli harcama grupları arasında karşılaştırma yapılabilir (Uyanık, 2008: 4).

Genel olarak kamu harcamalarının sınıflandırılması durumunda ortaya çıkan başlıca faydaları şu şekilde sınıflandırabiliriz (Aytaç, 2004: 13);

- Çeşitli kamu hizmetleri arasında denge oluşturarak devletin kısıtlı olan kaynaklarının, ulusal gereksinim önceliğine göre dağıtılması,
- Mükelleflerin ödemiş oldukları vergilerin hangi hizmetlere ve ne kadar tutarlarda harcandığının açık bir şekilde görülmesi ve meclis üyelerinin kamu hizmetleri arasında tercih yapabilmelerinin sağlanması,
- Bütçede yer alan işlemlerin genel muhasebe yapısı içerisinde daha kolay görülmesi,
- Finansal istatistiki bilgilerinin daha kolay bir şekilde temin edilebilmesi ve harcamaların bütçeye münasip olmalarının kolaylıkla denetlenebilmesidir.

Mali kavramların çoğunda olduğu gibi kamu harcamalarında da değişik sınıflandırmalar yapılmakta ve yapılan sınıflandırmalar yukarıda görüldüğü gibi çeşitli faydalar sağlamaktadır. Aşağıda kamu harcamalarının idari, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırması ayrı ayrı incelenmiştir.

1.2.1. Yönetimsel Tasnif

Tasniflenmesi kapsamında kamu harcamalarının sınıflandırılması olarak ilk akla gelen tasnif yönetimsel sınıflandırmadır. Devletin örgütlenmesine bağlı olarak ve harcamayı gerçekleştirecek birimlerin yapısına ve adına göre biçimlendirilen bu tür sınıflandırmalar her ülkenin devlet bütçesinde karşımıza çıkmaktadır (Uluatam, 2012: 237). İdari sınıflandırma açısından, kamunun yürüttüğü hizmetlerin hangileri olduğunun yanında, söz konusu kamu hizmetlerinin hangi kuruluşlar tarafından yürütüleceğinin göz önünde bulundurulması da önemlidir. Bununla birlikte verimliliğin ençoklaştırılması, savurganlığın önlenmesi, fayda ve maliyet analizleri yoluyla tercihlerin tespit edilmesi, hizmetlerin en münasip kuruluşlara gördürülmesi, ihtiyaçların en etkili bir şekilde karşılanması, kontrol ve denetim hususunun etkinliğinin arttırılarak ortaya çıkabilecek sapmaların giderilmesi açısından da önem taşımaktadır (Sökeoğlu, 2008: 20).

Kurumsal açıdan yapılan sınıflandırma yapılırken, bütçe sistemi içinde yer alan idari yapı ana unsur olarak kabul edilmiştir. Bu şekilde yapılan kurumsal

sınıflandırmada, sorumluluk kapsamında siyasi ve idari durumun belirlenmesi ve performans sorumlularının tespit edilmesini hedeflenmektedir. Aynı anayasal otoritenin kullanımına sunulan kaynakların, aynı kodlama sisteminde yer alması benimsenmiş olup, bütçe türleri itibarıyla yapılan tasnif bunun istisnasıdır. Siyasi veya bürokratik açıdan bakıldığında yönetim yetkisi kurumsal sınıflandırmanın temel ölçütü kabul edilmiştir (Taraktaş, 2012: 91). İdari sınıflandırma haricinde harcamaların hizmeti esas almak suretiyle yapılması aşağıda görüleceği gibi fonksiyonel sınıflandırılmayı ortaya çıkarmıştır.

1.2.2. İşlevsel Tasnif

Genel olarak kamu hizmetlerini hangi kuruluşların yerine getirdiği değil, kamu harcamalarının hangi amaçları gerçekleştirmek için yapıldığının esas alındığı sınıflandırma işlevsel (fonksiyonel) sınıflandırma olarak ifade edilmektedir. Yönetimsel sınıflandırmada ilgili kuruluşların nerelere, hangi miktarda ne için harcama yaptığı görülürken işlevsel sınıflandırmada devletin hangi amaçlarla harcama yaptığı gözlemlenebilmektedir (Celepoğlu, 2011: 9).

İşlevsel(fonksiyonel) sınıflandırma kısaca harcamanın, yapılacak giderler yoluyla gerçekleştirilmesi ve öngörülen amaçlara yönelik hizmetler dikkate alınarak yapılmasıdır. İşlevsel sınıflandırmaya örnek olarak eğitim harcamaları, sağlık harcamaları, savunma harcamaları verilebilir (Akdoğan, 2013: 83). Kimi zaman işlevsel(fonksiyonel) sınıflandırma yönetimsel sınıflandırma ile birlikte gerçekleştirilmektedir. Geçmiş yıllardaki program bütçe uygulaması içinde Türk bütçelerinde her bir harcamacı daire ödeneklerinin programlar biçiminde bölünüşü böyle bir çabanın, çok da başarılı sayılmayacak örneğini teşkil etmiştir. Mevcut “performans bütçe” uygulaması içinde bütçe harcamalarının fonksiyonel sınıflandırılması bütçe belgeleri içerisinde ayrıntılı biçimde yer almaktadır* (Uluatam, 2012: 237-238). Netice itibarıyla kamu harcamalarının fonksiyonel sınıflandırmasında kamu hizmetlerini yapan kuruluş dikkate alınmaz, kaynakların hangi amaçlara yönelik olarak kullanıldığı önemlidir.

* Türkiye’de harcamaların fonksiyonel bölünüşü: 1. Genel kamu hizmetleri, 2. Savunma hizmetleri, 3. Kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri, 4. Ekonomik işler ve hizmetler, 5. Çevre koruma hizmetleri, 6. Konut ve toplum refahı hizmetleri, 7. Sağlık hizmetleri, 8. Eğlence, kültür ve din hizmetleri, 9. Eğitim hizmetleri ve 10. Sosyal yardım hizmetleri olmak üzere on ana gruba ayrılır .

1.2.3. İktisadi Tasnif

Kamu harcamalarının iktisadi ve sosyal hayat üzerindeki etkileri, ekonomik özellikleri, harcamaların yapılış biçimi, finansman şekilleri, toplumsal hayatta meydana getirdikleri etkiler göz önünde bulundurulmasıyla birbirine benzeyen ekonomik harcamaları bir araya toplayan ekonomik sınıflandırma olarak ifade edilmektedir (Türk, 2008: 35). Kamu harcamalarının ekonomik sınıflandırması, bu harcamaların tahsis edildikleri işler ve etkiler bakımından ölçülebilmesine imkân verir. Bu sebeple ekonomik sınıflandırma, kamu harcamalarının enflasyon gibi bir ekonomik olguya etkisinin ölçülmesi amacıyla uygun olarak sınıflandırılmasıdır (Yıldırım, 1998: 7).

Devlet kamu hizmetlerini üretirken üretim faktörleri ve özel kesim ürünlerini satın alır. Bununla birlikte bazı üreticilere sübvansiyon verebilir. Geliri yeniden dağıtmak için sosyal amaçlı harcamalar yapabilir (Çelik, 2010: 7). Ekonomik sınıflandırma, kamu harcamalarının iktisadi etkilerinin ortaya çıkarılması açısından faydalı bir sınıflandırmadır.

Literatürde ekonomik sınıflandırmaya yönelik farklı alt sınıflandırmalar yapılmıştır. Örneğin; farklı bir tasnif olarak görülebilecek İngiliz Pigou tarafından yapılan tasniftir. O'na göre kamu harcamaları ekonomiye etki edip etmemelerine göre ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki üretim faktörlerini satın alma harcamaları, diğeri ise transfer harcamalarıdır (akt. Erginay, 2003: 148).

Batırel ve Tezel (1976), iktisadi amaçlar ile ilgili görevler sonucunda ortaya çıkan harcamalara yani ekonomik sınıflandırmaya yönelik; reel harcamalar (cari harcamalar ve yatırım harcamaları) ve transfer harcamaları şeklinde bir ayırım vermişlerdir (akt. Çelik, 2010: 7). Edizdoğan (2004) ise ekonomik sınıflandırmayı aşağıdaki gibi bir sınıflandırmaya tabi tutmuştur (akt. Celepoğlu, 2011: 11):

- Adi Harcamalar – Olağanüstü Harcamalar
- Zorunlu Harcamalar – İhtiyari (İsteğe Bağlı) Harcamalar
- Verimli Harcamalar – Verimsiz Harcamalar

Harcamaların Sağladıkları Faydalar Bakımından:

- Cari Harcamalar – Yatırım Harcamaları

- Gerçek Harcamalar – Transfer Harcamaları

Yukarıda da görüldüğü gibi ekonomik sınıflandırma kendi içerisinde çeşitli ayrımlara tabi tutulmuştur. Biz çalışmamızda ekonomik sınıflandırmayı reel harcamalar, reel harcamaların alt birimi olarak geçerli harcamalar, yatırım harcamaları ve transfer harcamaları şeklinde inceleyeceğiz.

1.2.3.1. Reel Harcamalar

Gerçek harcamalar, mal ve hizmet alımına yönelik olan ve üretimi doğrudan etkileyen harcamalardır (Pehlivan, 2013: 79). Farklı bir ifadeyle, gerçek harcamalar yapıldığında devlet, mal ya da hizmet olarak bir karşılık elde etmektedir. Gerçek harcamaların yapılışındaki temel neden söz konusu karşılığın elde edilmesidir (Uluatam, 2012: 238). Literatürde gerçek harcamalar terimi yerine reel harcamalar, mal ve hizmet harcamaları gibi terimler de kullanılmaktadır.

Toplam arza katkı yapan devlet hizmetlerinin bedeli gerçek harcamalardır. Örneğin; devletin piyasadan arsa, çimento, tuğla, işçilik gibi faktörleri teker teker alıp bina inşa etmesi durumunda, üretim faktörleri dolaysız olarak elde edilmiş olduğundan, bu tür giderler gerçek harcama sayılır. Devlet kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere memur istihdam etmesi durumunda, bir üretim faktörü olan emekten yararlanma hakkını elde etmiş olduğundan, memurlara yapılan maaş ödemeleri de yine gerçek harcamalar olarak kabul edilir (Taraktaş, 2012: 89).

Keynes'e göre, kamu harcamalarında meydana gelecek artış cari kullanılabilir geliri yükselterek toplam talebi artırır, bu da üretim ve istihdamı artırır. Yani, kamu harcamalarının yönü ile üretim ve milli gelirdeki değişikliğin yönü aynıdır (akt. Almammadov, 2009: 16). Kısacası devlet yaptığı harcamalar karşılığında üretim faktörlerini dolaylı veya dolaysız olarak mülkiyetine ya da kullanma hakkına sahip oluyorsa bu harcamalar gerçek harcamalar denir. Bu nedenle gerçek harcamalar devletin tüketim harcamalarıdır (Özmen, 2010: 14). Her ne kadar literatürde farklı tasnifler söz konusu olsa da çalışmamızda gerçek harcamaları cari harcamalar ve yatırım harcamaları olarak inceleneyecektir.

a. Geçerli (Cari) Harcamalar

Doğrudan üretim artışına yönelik olmayan, etkileri geçici olan ve bir defada kullanılıp tüketilen mal ve hizmetler için yapılan giderler yani kısa ifadesiyle devletin tüketim malları alımına yönelik harcamalarına “geçerli(cari) harcamalar” denir ve teorik arenada daha çok cari harcamalar olarak tanımlanır (Celepoğlu, 2011: 12). Cari harcamalar mevcut üretim kapasitesini kullanmak için gerekli mal ve hizmet bedellerinden oluşur. Bu harcamaların doğrudan üretimi artırması söz konusu olmayıp, faydaları bir dönemle sınırlıdır. Bu tür harcamalar, devletin yerine getirmekte zorunlu olduğu hizmetler için yapılan harcamalar, ek çalışma ücreti, hizmet alımı ve demirbaş alımlarından oluşmaktadır (Taraktaş, 2012: 89).

Cari harcamalar, ele alındığı süre zarfında gayri safi milli hâsılaya (GSMH) pozitif katkı sağlayan ve ilgili olduğu dönemde tüketilen harcamalardır. Bu harcamalar, ekonomik süreç içerisinde var olan üretim kapasitesini kullanmak için ihtiyaç olan mal ve hizmetlerin satın alınmasına yönelik olarak gerçekleştirilmektedir (Sökenoğlu, 2008: 17). Cari harcamaların bilinen en önemli özelliği kamusal tüketimi sağladıkları için faydalarının geçici olmasıdır. Bu harcamalar her yıl tekrar eder ve birincil fonksiyonu devlet mekanizmasının faaliyetinin devamını sağlamaktır (Turşucu, 2011: 24). Cari harcamalara örnek olarak; personel giderleri, kırtasiye vb. giderler verilebilir.

Cari harcamalar mal ve hizmet satın almaya yönelik harcamalar olduklarından, ekonomide toplam arz - toplam talep dengesi ve efektif talep düzeyi üzerinde etkide bulunurlar (Çelik, 2010: 8). Neticede cari harcamalar kapsamında devletin yapmış olduğu harcamaların bütünü kamunun tüketimine yönelik değildir. Bu harcamaların bir bölümü ekonomik gelişmeyi sağlayabilmek için de yapılabilmektedir (Yiğit, 2013: 16). Ülkeler genel olarak ekonomik kalkınma sürecinde ellerindeki sınırlı kaynaklarla yaptıkları kamu yatırımlarından en yüksek düzeyde verim sağlamak için yeterli miktarda cari harcama yapma yoluna gitmektedirler.

b. Yatırım Harcamaları

Yatırım harcamaları, ülke ekonomisinin üretim potansiyelini doğrudan artırmaya yönelik harcamalardır (Pehlivan, 2013: 79). Farklı bir ifadeyle gelecek dönemlere kalan varlıklara yapılan harcamalar yatırım niteliğindedir. Yatırım harcamaları; alt yapı olarak tanımlanan baraj, köprü ve yol gibi sabit tesislerin yapımını

ve okul, hastane, idare binaları ile makine ve teçhizat alımı için yapılan ödemelerdir (Sökenoğlu, 2008: 18).

Yatırımlar miktarı tasarruflardan az olursa, ekonomik kriz ve işsizlik meydana gelir. Diğer taraftan yatırım miktarının, gerektiğinden fazla olması halinde talep miktarının arz miktarını aşması sonucunu ortaya çıkarmasıyla enflasyon tehlikesi oluşur (Erginay, 2003: 153). Yatırım harcamaları bilhassa az gelişmiş ülkeler açısından büyük öneme sahiptir. Kalkınmasını sağlayamamış olan ülkelerde, sermaye birikiminin sağlanması ve mal ve hizmet üretiminin artırılarak, milli gelir seviyesinin yükseltilmesi, devlet tarafından yapılan yatırım harcamalarına bağlıdır (Ejder, 2006: 18). Yatırım harcamaları özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde büyüme açısından oldukça önemlidir.

Türkiye’de kamu harcamalarının iktisadi sınıflandırılmasında, 1950-1963 yılları arasındaki yıllarda, cari harcamalar ve yatırım harcamaları olmak üzere ikili bir tasnif kullanılmıştır (Özen, 2003: 206). Ülkemizde 1964 yılında hazırlanan bütçede aşağıda ifade edilen harcamalar yatırım harcamaları niteliğinde bulunmaktadır (Sarıkaya, 2008: 20-21);

- Etüt ve proje giderleri,
- Yapı, tesis ve büyük onarım giderleri
- Makine, teçhizat ve taşıt alımları ve onarımları

1.2.3.2. Transfer Harcamaları

Transfer harcamaları, karşılıksız yapılan harcamalar olarak ifade edilir ve milli gelir üzerinde doğrudan doğruya bir etki meydana getirmezler. Sadece, satın alma gücünün özel şahıslar ya da sosyal tabakalar arasında el değiştirmesine sebep olurlar. Bu el değiştirmeler karşılıksız yapılır, milli ekonomideki mal ve hizmet akımında bir değişiklik meydana gelmez. Farklı bir ifadeyle kamu makamları tarafından yapılan transfer harcamaları, gerçek anlamda reel kaynakların tüketimini ifade etmez (Taraktaş, 2012: 90). Devletin yapmış olduğu transfer harcamaları üretim faktörü talebine yönelik değildir ve yapılan harcamalar diğer kişi ya da kuruluşların mal varlıklarına eklenmektedir. Dolayısıyla bu harcamalar sayesinde satın alma gücü, sosyal gruplar veya bireyler arasında el değiştirmektedir (Yiğit, 2013: 19).

Transfer ödemeleri kişilere ve firmalara yapılmaktadır. Bu bakımdan transfer harcamaları; devlet borçlarının faizi, sübvansiyonlar, sosyal sigorta yatırımları, sosyal güvenlik giderleri, refah harcamaları, işsizlik tazminatları, emekli maaşları ve kamu borç faiz ödemeleri gibi devletin herhangi bir üretim faktörü satın almaksızın yaptığı harcamalardan oluşmaktadır. Transfer harcamaları yoksul insanların alım gücünü destekleyerek gelir seviyelerini düzeltme amacı taşımaktadır. Bunlar arasında kişilere yapılan ödemelere örnek olarak, sosyal sigorta ödemeleri, harp gazilerine ödenen aylıklar, öğrencilere verilen burslar ve fakirlere yapılan yardımlar gösterilebilir (Özmen, 2010: 16). Kurumlara yapılan transferlere ise vergi iadeleri, ekonomik amaçlı mali yardımlar ile sübvansiyonlar örnek teşkil etmektedir (Türk, 2008: 36-37). Literatürde transfer harcamalarına yönelik farklı tasnifler yer almaktadır.

Taraktas (2012: 90), transfer harcamalarını dört grupta toplamıştır;

- *İktisadi Transferler*: Devletin, İktisadi Devlet Teşekküllerinin yatırımlarına katkıda bulunmak amacıyla yaptığı transferlerdir.
- *Mali Transferler*: Devletin özel bütçeli kuruluşlar ve yerel yönetimlere yaptığı transferlerdir (Üniversiteler, il özel idareleri ve belediyeler v.b.).
- *Sosyal Transferler*: Devletin sosyal amaçlarla yaptığı transferlerdir. Örneğin; emekli sandığı, dernek ve yardım kuruluşlarına yapılan yardımlar ve öğrenci bursları
- *Borç Ödemeleri*: Bütçe yılı içinde ödenmemiş giderlerin, takip eden yıllarda ödenmesi, transfer ödemesi sayılır. Bunlar, devletin iç ve dış borçlanmalar karşılığında ödediği faizler, borç taksitleri, evvelki yıllara ait zamanda ödenmemiş giderlerle geçmiş yıllara ait borçlardır.

Transfer harcamalarında devlet satınalma gücünü bir grup bireyden (vergi mükelleflerinden) diğer bir grup bireye (yararlananlar) doğru dağıtır (Akalın, 2006: 139). Transfer harcamaları altında toplanan harcamaların önemli bir kısmında ödemenin yapıldığı kişi ve kurumlarca devlete mal teslimi ya da hizmet yapılması söz konusu değildir. Bunlar, devletin tamamen karşılıksız yaptığı harcamalardır. Transfer kabul edilen diğer bir grup harcama ise karşılıksız değildir. Bu tür transfer harcamalarında devlet, bazı sermaye malları elde eder (Uluatam, 2012: 238). Söz konusu sermaye

malları bazen tahvil ya da hisse senedi türünden olurken, bazen de bina, arazi gibi taşınmazlar olabilmektedir.

1.2.3.3. Randımanlı Harcamalar – Randımansız Harcamalar

Verimli ve verimsiz kamu harcamaları olarak da ifade edilen randımanlı ve randımansız kamu harcamaları ayrımında literatürde birçok fikir bildirimi bulunmakla birlikte kullanılan temel kriter, bir harcamanın ekonominin üretim kapasitesini arttırıp arttırmadığıdır. Kısa veya uzun dönemde ekonomik potansiyelimizi arttırması anlamında reel milli geliri artıran harcamalar randımanlı kamu harcamaları kapsamında değerlendirilmektedir. Milli gelirden artış yaratmayan ve ulusal kaynakların tüketilmesine neden olan kamu harcamaları ise randımansız kamu harcamaları olarak kabul edilir. Ekonomik süreçler içerisinde yaşanan bazı zamanlarda iktisadi amaçlı transferler içerisinde verimli olarak ifade edilemeyecek sonuçlar da ortaya çıkabilmektedir. Örneğin ABD’de çiftçilere verimlilik ortaya çıkarması beklentisiyle aktarılmış olan kaynaklar, ekonomide kaynak israfına yol açmış, bu nedenle de ekonomik açıdan verimli kamu harcamaları olarak değerlendirilmemektedir (Karaaslan: 2012).

Kamu harcamalarının miktarını ve bileşimini değerlendirmek bağlamında kullanılan prensip ve kıstasları araştırırken her şeyden önce verimliliği yüksek olan harcamaları verimliliği daha düşük olan harcamalardan ayırmak gerekir. Eğer sorun, benzer amaçları (örneğin, bir bölgenin ulaşım ihtiyacının karşılanması) ve aynı sonuçları (büyüme, enflasyon, ödemeler dengesi ve eşitlik) kapsayan iki harcama arasında bir tercihte bulunmak ise bu takdirde devlet etkinliği daha fazla olan ve daha az maliyetli olan projeyi seçecektir. Fakat uygulamalar esnasında rakip programların doğrudan bir şekilde birbirleriyle karşılaştırılması mümkün değildir. Zira normatif olarak öncelikli olan hususların uygulamada var olması kaçınılmazdır. Dahası, verimliliği yüksek harcamaların verimliliği düşük harcamalardan ayrılmasında sadece maliyet ve programın hedeflerine ulaşmak kıstası değil, bu amaçların uygunluk değerlendirmelerinin de yapılması gereklidir (Chu ve Hemming; 1995: 2; akt. Işık ve Demir, 2012: 151).

Bunun dışında sosyal hâsılada yani sosyo-kültürel yapıda gelişme meydana getiren harcamalar verimliliği yüksek olarak kabul edilirken, bu artışı ortaya

çıkarmayan harcamalar verimliliği düşük harcamalar olarak kabul edilmektedir. Ayrıca bir harcama unsurunun verimliliği yüksek ya da verimliliği düşük olduğunun belirlenmesi, yapılan hizmetin ekonomik ve milli hâsılada bir artış meydana getirip getirmemesi ile mümkün görünmekle birlikte bir harcamanın kısa dönemde verimliliği yüksek ya da verimliliği düşük şeklinde nitelendirilmesi doğru bir sonuçlandırma olmayabilir. Örneğin genel halk sağlığı için yapılan yatırımların, kısa dönemde milli hasılaya katkısı değerlendirildiğinde verimliliği düşük olmayan bir harcama gibi görünse de sağlık yönünden iyi nesillerin üretim ekonomisine olumlu katkısı sonucu bu harcamalar verimli harcamalar olarak kabul edilebilecektir (Akdoğan, 2013: 85-86).

1.3. KAMU HARCAMALARI ARTIŞI TEORİLERİ

Kamu harcamalarının tarihsel gelişimi incelendiğinde, bunun sürekli artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Söz konusu artış, hem devletçi bir iktisadi sistemi benimsemiş olan ülkelerde hem de piyasa ekonomik şartlarının uygulanmış olduğu ülkelerde açıkça görülmüştür (Pehlivan, 2013: 67). Kamu kesiminin ekonomideki payının artmasıyla, kamu harcamaları da zamanla artış eğilimi göstermiş ve bu durum Türkiye’de de aynı şekilde gerçekleşmiştir.

Kamu harcamalarındaki genel artış eğiliminden, devletin ekonomik yapısı içerisinde üretilen mal ve hizmetlerdeki oranının ve iktisadi kararlardaki etkisinin aynı düzeyde arttığı sonucunu çıkarmak yanlış olabilir. Zira bu artışların bir kısmı bu tür sonuçlar oluşturacak gerçek artış olmayıp görünüşte artışlar olması da mümkündür (Uluatam, 2012: 239). İktisat bilimcileri, 19 uncu yüzyılın ikinci yarısından itibaren kamu harcamalarının artışı ile ilgili önemli çalışmalar yapmışlardır. Kamu harcamalarının artışı ve gelişimine ilişkin bu teorik yaklaşımlardan en önemlileri aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

1.3.1. Wagner Kanunu

Kamu harcamalarındaki artışı açıklamaya yönelik olarak ilk deneysel çalışma yüz yılı aşan bir süre önce Adolph Wagner tarafından ortaya atılmıştır. Literatüre Wagner Kanunu olarak da geçen, kamu harcamalarındaki artışı sanayileşme sürecinin getirmiş olduğu ekonomik ve sosyal ihtiyaçların artmasına bağlayan Wagner, devlet

faaliyetlerindeki sürekli artışı ifade eden bu kanunu 1883 yılında yaptığı gözlemler neticesinde savunmuştur (Taraktaş, 2012: 95).

Adolph Wagner (1835-1917) 1880 yılında İngiltere, Almanya, İsviçre ve ABD gibi belli başlı ülkeleri inceleyerek bu ülkelerdeki sanayileşme ve dolayısıyla milli gelir artışı ile kamu harcamalarının miktarı arasında doğru orantılı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır. Wagner bu durumu, “Devlet Faaliyetlerinin Artışı Kanunu” olarak ifade etmiştir (Turşucu, 2011: 25). Wagner yaptığı çalışma sonucunda aşağıdaki ifadeleri kullanmıştır.

“Yasa (devlet faaliyetlerinin artışı), ülkelerden elde edilen ampirik bulguların ortaya koyduğu bir sonuçtur. Açıklanması, doğruluğunun kanıtlanması ve nedenleri ise, ülkenin sosyal gelişmesinin bir baskısı sonucundadır. Bu gelişme, özellikle kamu ekonomisi alanında olmak üzere, özel ve kamu sektörünün değişmesini zorunlu hale getirmektedir. Kısa dönemde finansal yetersizlikler, diğer bazı faktörlerden daha ağırlıklı olarak, gelir (devletin) yönünden kısıtlar ortaya koyarak devlet faaliyetlerinin genişlemesini engelleyebilir. Ancak, uzun dönemde gelişmekte olan toplumun büyüme istekleri bu finansal kısıtların üstesinden gelebilir” (Ulutürk, 1997: 32; akt. Ejder, 2006: 12).

Wagner’in ifadelerinde de belirtildiği gibi devletin iktisadi rolünde meydana gelen değişimler, bir ülkede sanayileşme hacminin hızlanarak kişi başına düşen milli hasıladaki yükselişle birlikte kişilerin sosyal gelişim arzularının fazlaşma göstermesi ve buna bağlı olarak da sağlık, eğitim, altyapı vb. hizmetlere olan taleplerinin karşılanması gerekliliği kamu kesiminin oransal anlamda büyümesine yol açmıştır (Yiğit, 2013: 21). Kamu harcamaları, Wagner Yasası’nda içsel bir değişken olarak kabul edilmektedir. Nedenselliğin yönü ekonomik gelişmişliğe dayalı büyümeden kamu harcamalarına doğru iken; Keynes Yasası’nda dışsal bir değişken olarak görülen kamu harcamalarındaki artışın mili gelirde bir fazlaşmaya sebep olacağı ve dolayısıyla nedenselliğin kamu harcamalarından ekonomik büyümeye doğru olacağı söz konusudur (Çelik, 2010: 11).

Musgrave göre “Wagner’in harcama türü konusunda yaptığı seçim (güvenlik, genel yönetim ekonomik yönetim ve eğitim) uygun olmamaktadır. Savunma harcamaları ile sivil harcamalar arasındaki ayırım kabul edilmemektedir. Ancak bununla

beraber, sivil harcamaların daha sonra mutlaka ekonomik şekilde (kamusal tüketim, kamusal yatırım, transfer şeklinde) ele alınması zorunludur.” Kişi başına ulusal gelir arttıkça belirtilen bu kamu harcaması türlerini GSMH içindeki payının sistematik bir şekilde değişmesinin nedenin ne olabileceğini sormuştur (Özmen, 2010: 43). Musgrave’nin bu ifadeleriyle Wagner Yasasındaki belirsizlikleri ortaya çıkarmaya çalıştığı görülmektedir.

Fakat Musgrave’nin aksine Wagner’in çalışmalarını test eden Willamson (1961) ve Thorn (1967) yaptıkları çalışmalarla, Wagner Yasasını test ederek; milli gelir arttıkça kamu harcamaları içinde cari ve sosyal harcamaların paylarının arttığını göstermişlerdir (akt. Ejder, 2006: 12). Sonuç itibariyle Wagner yasası, kamu harcamalarının, milli gelirden daha hızlı artmasını ifade etmektedir. Burada belirtilen, kamu harcamalarının, kişi başına düşen milli gelirden daha hızlı artmasıdır. Ancak bu durumda Wagner kanununun işlemekte olduğundan bahsedilebilir. Bu durumda ulusal kaynakların kullanımında bütçe harcamalarının, yani kamusal kullanımın görece payının artışından söz edilebilir (Taraktaş, 2012: 96).

1.3.2. Peacock - Wiseman’ın Sıçrama Tezi

Wagner’den sonra yapılan bazı çalışmalar da kamu harcamalarının zaman içinde sürekli arttığını ortaya koymaktadır. Örneğin, İngiliz maliyeciler Peacock ve Wiseman, İngiltere’de 1890-1960 yılları arasında kamu harcamalarında meydana gelen fazlalaşmanın basamaklı bir gelişim kaydettiğini ileri süren “*Sıçrama Etkisi*” tezini ileri sürmüşlerdir (Işık ve Algöz, 2005: 66). Peacock ve Wiseman, İngiltere’nin milli hasıla ve kamu harcamaları yapılarını inceleyerek sanayi harcamalarının kamu harcamalarında artışa neden olduğunu, ancak bunun yanında bu artışın sürekli olmadığını ve özellikle savaş, doğal afet vb. olağanüstü dönemler öncesi veya sırasında kamu harcamalarının sıçrayarak artış gösterdiğini ifade etmişlerdir (Yiğit, 2013: 22).

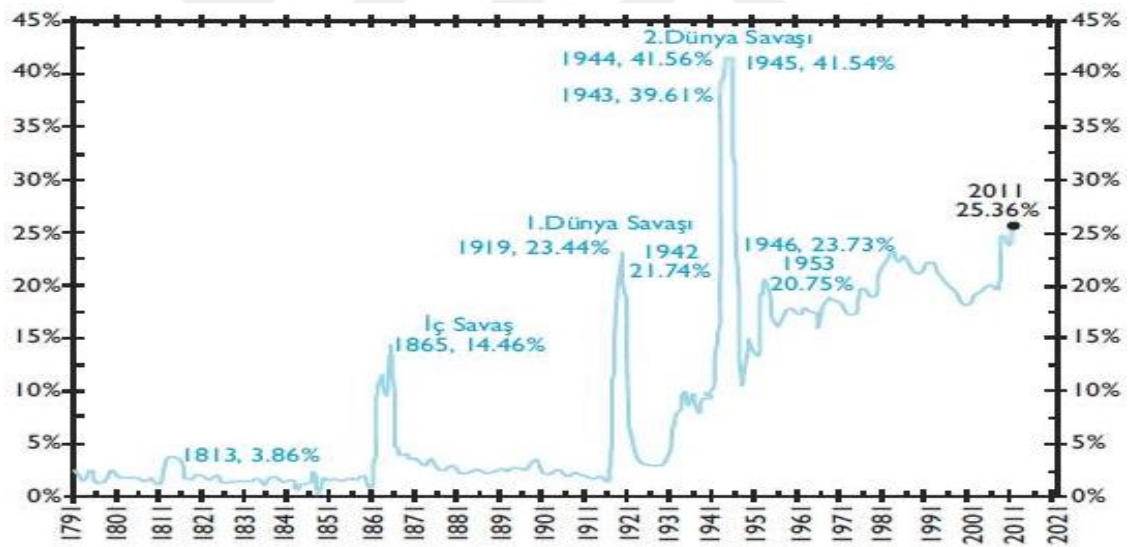
Peacock ve Wiseman’a göre bu etkinin ortaya çıkmasını sağlayan mekanizma şöyle işlemektedir (Akbulut, 1993: 246):

“Her toplumda katlanılabilir görülen vergi yükü ile ilgili olarak oluşmuş genel bir kanı vardır. Bu kanı çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal etmenin birlikte işlemesi sonucunda belirlenmektedir. Oysa kamu harcamalarının arzu edilen düzeyi ile ilgili

genel kanı, birincisinden tamamıyla farklı bir süreçte, halkın iyi hükümet kavramına ne atfettiğine ve diğer ülkelerdeki kamusal hizmetlerin standardının ne olduğuna bağlı olarak oluşmaktadır”.

Peacock ve Wiseman’ın ifade ettikleri gibi kamu harcamalarının artışıdaki temel sebep, savaş ve benzeri olağanüstü olaylardır. Olağanüstü dönemlerde kamu harcamaları ve bunun finansmanı olarak kabul edilen vergiler zorunlu olarak arttırılır. Ancak devlet, olağanüstü şartların gündemden kalkması durumunda dahi, olağanüstü şartlar nedeniyle yüksek düzeyde vergi ödemeye alışkanlık göstermiş olan halktan aynı düzeyde vergi almaya devam eder. Bu bağlamda kısaca, kamu harcamaları savaş ve benzeri olağanüstü şartların oluşmasıyla aniden yükselmesine rağmen, olağanüstü şartlar kalkması durumunda eski seviyesine düşmez (Pehlivan, 2013: 68).

Şekil 1.1: ABD’de Kamu Harcamalarının GSMH’ya Oranı (1791-2011)



Kaynak: (Ritholtz, 2011; akt. Taraktaş, 2012: 96).

Yukarıdaki şekilde ABD’de kamu harcamalarının gelişimi incelendiğinde savaş dönemini izleyen dönemlerde kamu harcamalarının arttığı ve eski seviyelerine geri dönmediği görülmektedir. Peacock-Wiseman kamu harcamalarındaki artış eğiliminin nedenlerini, Wagner’in ifade ettiklerinden daha farklı faktörlerle açıklamışlardır. Yaptıkları araştırma sonucunda normal zamanlarda (barış

zamanlarında) vergilemeyle alakalı oldukça istikrarlı (durağan) bir yapı söz konusu olup; mevcut vergi tabanı ile belli oranda bir miktar kamu harcaması yapılmaktadır. Bu nedenle de normal zamanlarda kamu harcamalarının düzeyi mevcut vergi kapasitesi ile sınırlıdır. Ancak olağanüstü koşulların ortaya çıktığı savaş gibi durumlarda kamusal mal ve hizmet talebi artış göstermekte ve dolayısıyla kamu harcamalarının düzeyi genişlemektedir (Dökmen, 2012: 122). Sonuç olarak da kamu harcamalarının gelişim trendi Wagner'in dediği gibi düz bir çizgi şeklinde değil, kesikli sıçramalar şeklinde artışlar göstermiş ve bu nedenle bu şekildeki harcama eğilime sıçrama etkisi denilmiştir (Işık ve Algöz, 2005: 67).

1.3.3. Kamusal Tercihler Teorisi

Bu yaklaşıma göre kamu harcamalarının fazlalaşması siyasal süreçlerle ilişkilendirilmektedir. Siyasal süreç içerisinde yer alan aktörler (*politikacı, seçmen, bürokrat, siyasal baskı grupları vb.*) kamu harcamalarının fazlalaşmasına neden olmaktadır (Taraktaş, 2012: 97). Kamu tercihi teorisi, Amerika'da 1950 ve 60'lı yıllarda yaşanmış olan politik süreçleri eleştiren bir iktisadi fikir olarak ortaya çıkmıştır. Temsili demokrasiyi ifade eden kurum yapısının ve fiili işleyişinin, toplumsal tercihlerin politik karar alma mekanizmalarına taşınmadığını ön gören kamu tercihi teorisyenleri, yaşadıkları dönemde görülen temel sorunları incelemişlerdir (Akcagündüz, 2010: 29).

Downs, Buchanan ve Tullock gibi teorisyenler tarafından ileri sürülmüş olan bu yaklaşımda kamu harcamalarında meydana gelen artışların nedenlerini açıklayabilmek için politik karar alma mekanizmasının ve bu süreçlerdeki bireylerin davranış yapılarının incelenmesinin gerekliliğini ileri sürmüşlerdir (Akdoğan, 2013: 74). Buna göre seçmenin refah düzeyinin yükseltilmesi, kamu harcamalarının artışını gerekli kılmaktadır. Kamu harcamalarının artışı sonucu refahı artan seçmen de, iktidardaki siyasetçileri yeniden seçme eğiliminde olabilmektedir (Ejder, 2006: 15).

Söz konusu teorisyenlerden Buchanan, Kamu Tercihi Teorisi'ni şu şekilde ifade etmektedir:

“Kamu Tercihi Teorisi, esas olarak ekonomi teorisinde oldukça ayrıntılı analizler için geliştirilmiş araç ve metotları içine almakta ve bunları politik sürece ve

kamu sektörüne uygulamaktadır. Siyasal karar alma sürecinde rol alan kimselerin, örneğin seçmenlerin, politikacıların ve bürokratların davranışlarını gözlemlediğimiz veya gözlemleyeceğimiz sonuçların bileşimi ile ilişkilendirmeye çalışmaktadır” (Aktan, 1990: 38; akt. Kuşat ve Dolmacı, 2011: 131).

Kamusal tercihler teorisi savunucularına göre bireyler, kolektif kamusal düşünce yerine, bireysel talep ve istekleri doğrultusunda ve rasyonellik anlayışı içinde hareket etmektedirler. Kamu Tercihi Teorisi, karışık idari fonksiyonlara katılan bireylerin, oy kullanan seçmenin, seçimlere girmiş olan adayların, seçilmiş siyasi temsilci ve bürokratların davranışlarını iktisadi bilim bakış açısı ve yöntemleriyle incelemektedir. Örneğin, Reagan - Thatcher dönemi politikalarında kendisini gösteren devletin yönetim yapısı içerisinde küçültülmesi, kamuya ait birimlerin özelleştirilmesi ve refah devletinde kaçış kavramlarının Kamu tercihi teorisi çerçevesinde hayata geçirildiği görülmüştür (Akcagündüz, 2010: 29).

Kamusal tercih teorisi, politik tercihlerin yapıldığı sosyal kurumlara ağırlık verdiğinden kolektif tercihler teorisinden daha geniş bir teoridir. Bu şekildeki teorilerin dayandığı temel varsayım oldukça basittir. Devletin çeşitli kurumlarında çalışan ve onları idare eden kişilerin aynı zamanda diğer kurumlarda da bir takım sosyal ve iktisadi roller sahibi olduğu gerçeğini vurgular. Bu sebeple önde gelen aktörler oldukça karmaşık ve karşılıklı etkileşimi bulunan eylemler içindedirler. Devlet uygulamaları ve politikası, vergi ile kamusal harcama tercihleri ancak bu oyunlar analiz edilerek kavranabilir (Saraçoğlu, 2000: 1).

Kamusal Tercihler Teorisinin en önemli katkılarından biri “*piyasa başarısızlığı*” teorisine karşılık olmak üzere “*devletin başarısızlığı*” teorisini geliştirmiş olmasıdır. Kamu tercihi teorisini savunan iktisatçılar Keynesyen iktisadi politikaları eleştirerek kamu ekonomisinin de piyasa ekonomisi gibi yalnız başına en uygun olanı sağlamaktan uzak olduğunu açıklamışlardır (Taraktaş, 2012: 97). Sonuç olarak kamu tercihi teorisi piyasa dışı karar alma mekanizmasının ekonomik analizi ya da daha basit bir ifadeyle iktisat biliminin siyaset bilimine uygulanması şeklinde ifade edilebilir.

1.4. KAMU HARCAMALARININ ARTIŞ SEBEPLERİ

20. yüzyıl devlet anlayışının değişmesi ile kamu hizmetlerinin gelişmesi ve genişlemesi sonucunda kamu harcamalarında artışlar yaşanmıştır. Kamu harcamalarının artışını etkileyen sebepler gerçek artış ve görünüşte artış olarak tasnif edilmektedir. Kamu harcamalarıyla sunulan mal ve hizmetlerin kalitesinde veya miktarında bir artış meydana gelmese de, kamu harcama tutarında ortaya çıkan artışa görünüşte artış, kalitesinin veya miktarının artması durumunda ise gerçek bir artış yaşanmaktadır (Çelik, 2010: 15).

1.4.1. Görünüşte Artış Sebepleri

Görünüşte artış sebepleri; paranın satın alma gücünün azalması, bütçe sistemlerinin değişmesi ile ülke yüzölçümü ve nüfusun fazlalaşması gibi sebepler olarak ayrı ayrı ele alınabilmektedir.

1.4.1.1. Paranın Satın Alma Gücünün Azalması

Kamu harcamalarının görünüşte artmasına sebep olan birinci etken belirli bir satın alma gücünü temsil eden paranın değerinde meydana gelen düşüşlerdir. Söz konusu durumda aynı hizmeti gerçekleştirebilmek için her defasında paradaki değer kaybı ölçüsünde harcama miktarını artırmak gerekir. Nitekim ekonomideki enflasyonist baskılar para değerinin düşmesi üzerinde belirli bir etkiye sahiptir (Eker, 2004: 67). Önceki yıllarda belirli bir tutarda para ile gerçekleştirilebilen bir kısım mal ve hizmetlerin aynen sürdürülebilmesi, enflasyonist etkiler sonucu daha fazla harcama yapılmasına ihtiyaç gösterebilmektedir. Genel fiyatlar düzeyindeki artış nedeniyle, topluma iletilen o mal veya hizmetin, belki de miktarında ya da niteliğinde herhangi bir fazlalaşma olmadığı halde, yapılan harcama tutarı yükselmiş olmaktadır (Akdoğan, 2013: 76). Bu etkinin son yıllarda önemini artırdığı söylenebilir zira birçok ülkede sıkıntılı bir ekonomik durum olarak enflasyon olgusu özellikle bazı dönemlerde önemli seviyelere ulaşmaktadır.

Paranın satın alma gücünün düşmesini farklı şekilde ifade edecek olursak şu şekilde tanımlayabiliriz. Ekonomi enflasyon denen hastalığa yakalandığında bir önceki dönemde üretilen mal ve hizmetleri bir sonraki dönemde aynı miktar harcama ile

retmek mümkün olmamaktadır. Bu sebeple bir önceki dönemdeki üretim yapısını sürdürebilmek daha çok harcama yapmayı gerektirmektedir. Yapılacak harcama miktarının azlığını veya çokluğunu ise fiyat artışlarının oranı belirleyecektir. Kamu giderlerinde gerçek artışın etkisini bulabilmek için fiyat endeksleri yolu ile düzeltmeye gitmek gereklidir (Erdem vd., 2006: 40). Bu endeks, toptan eşya fiyat indeksi ya da geçinme endeksi olabilir. Böylece enflasyonun neden olduğu harcama artışlarını belirlemek mümkündür (Eker, 2004: 67). Sonuç olarak günümüzde ülkelerin para değerinin düşmesinin, kamu harcamalarının görünüşte artmasına yol açan en önemli nedenlerden birisi olduğu dşnlmektedir.

1.4.1.2. Bütçe Sistemlerinin Farklılaşması

Eski dönemlerde devlet bütçesi uygulamalarında safi (net) hasıla usulü uygulanabilmekteydi. Bu usule göre, her devlet dairesi, bir yıl içerisinde yapmış olduğu harcamaları, yine aynı yıl içinde elde ettiği hasıladan düştükten sonra artan safi gelirini hazine yapısı içerisine gönderir ve devletin bütçesinde bu durum hasıla fazlası olarak yer alırdı. Diğer durumda, yani harcamaları, gelirlerden yüksek olan devlet daireleri gelirlerine tekabül eden harcama miktarını düştükten sonra geri kalan harcama fazlasını devlet bütçesi içerisinde gösterirlerdi (Ağcakaya, 2003: 105). Fakat günümüzde bütçenin Genellik Prensibinin bir gereği olarak, bütçeler gayrisafi usule uyularak hazırlanmakta ve uygulanmaktadır. Devlet hesapları da gayrisafi usule göre tutulmaktadır (Türk, 2008: 48).

Bütçede gayri safi usule geçilmesiyle (yani devlet harcama ve gelirlerinin bütçede olduğu gibi yer almasıyla) birlikte, kamu harcamalarında görünüşte bir artış ortaya çıkmıştır. Ayrıca, önceleri genel bütçe dışında düzenlenen bazı özerk ve özel bütçeli kamu kuruluşları bütçelerinin bazı ülkelerde genel bütçeye dâhil edilmesi de kamu harcamalarının görünüşte artışını kuvvetlendirmiştir (Eker, 2004: 68). Örneğin, gayrisafi usulde, bütçede giderler kısmında 50.000 TL gelirler kısmında ise 10.000 TL ayrı ayrı ve birbirinden ilişkisiz olarak yer alacaktır. rnekten de görüleceği üzere, yapılan hizmetin aynı olmasına rağmen, gayrisafi usulde, bütçe rakamları daha yüksek gözükmektedir (Akdoğan, 2013: 76).

1.4.1.3. Ülke Yüzölçümü ve Nüfusun Fazlalaşması

Savaş ve benzeri sebeplerle ülke sınırlarının büyümesi; kamu hizmetlerinin mevcut olan miktar ve kalitesinde herhangi bir artma olmamasına rağmen, sunulan hizmetler dolayısıyla yapılan giderlerin artmasına neden olmaktadır. Hizmet götürülmesi ve yöneltmesi gereken alanların büyümesi ve nüfusun artması sonucu kamunun yapmış olduğu toplam harcamalar artmaktadır (Taraktaş, 2012: 93). Ülke yüzölçümünün genişlemesi siyasi sınırlarda olduğu gibi nüfusta da artışlar ortaya çıkarmaktadır. Kamu harcamalarının artış hızı ile nüfus artış hızı aynı ise kamu harcaması artışı nüfus artışına doğru orantılı olarak artmış olması da nüfusun yıldan yıla artışının kamu harcamalarında gerçekten artış olmadığını göstermektedir (Çelik, 2010: 16). Nitekim ülke nüfusunun artması genel olarak kamu harcamalarının artışına katkıda bulunan bir faktör olarak görülmektedir.

Musgrave'e göre kamu harcamalarının artmasında; nüfus, şehirleşme ve ekonomik kalkınmaya bağlı olarak ortaya çıkan ihtiyaçlar vb. faktörler etkilidir (akt. Yıldız ve Sarısoy, 2012: 520). Genel nüfusun hacmindeki değişimler bazı kamu hizmetlerini, örneğin itfaiye, polis, savunma gibi hizmetleri etkilediği halde, diğer durumlarda belli nüfus gruplarındaki artış bazı hizmetleri etkiler; örneğin okul-çağı nüfusunun artışı milli eğitim hizmeti için önemlidir (Akalin, 2006: 159-160). Farklı bir ifadeyle ülke nüfusunun artışı; devletin gördüğü hizmete olan talebin gittikçe artmasına yol açmış, hizmetin kalite ve standardında herhangi bir artma söz konusu olmasa dahi, kamu giderlerinin yükselen bir seyir göstermesi sonucunu ortaya çıkarmıştır (Akdoğan, 2013: 77). Örneğin, nüfus genç ise eğitim vb. hizmet harcamaları artacak, nüfus yaşlı ise bu seferde yaşlı hizmetlerine yönelik harcamalarda artış gözlenecektir.

Yukarıda açıklanan nedenlerin devlet harcamaları üzerindeki etkilerini belirlemek ve bu etkileri hesaplamalarda, hiç değilse kısmen, gidermek mümkündür. Örneğin, görünüşte artış nedenlerinin günümüzde en çok önem taşıyanı olan fiyat artışlarının etkisi çeşitli endeksler yardımıyla giderilebilir. Diğer yandan nüfus artışlarının etkisi harcamaların mutlak değer olarak değil kişi başına değer olarak ifadesiyle ortadan kaldırılabilir. Fakat bütün bu işlemlerden sonra dahi elde kalan harcama rakamları hemen her ülkede uzun dönemli bir artış eğilimini açıkça

vermektedir (Uluatam, 2012: 241). Söz konusu durumlarda kamu harcamalarında gerçek artışlar doğuran sebeplerin varlığı ortaya çıkmaktadır.

1.4.2. Gerçek Artış Sebepleri

Kamu harcamalarının gerçek artışı, görünüşte artışların dışında kamu sektöründe görülen hizmetlerin gerçek olarak artışı ifade etmektedir (Erginay, 2003: 143). Farklı bir ifadeyle kamu harcamalarının topluma sunulan mal ve hizmetlerin kalitesi ve miktarında meydana gelen artışla birlikte artması, kamu harcamalarında meydana gelen gerçek bir artışı ifade etmektedir (Taraktaş, 2012: 94). Kamu harcamalarındaki gerçek artış sebepleri de aşağıda ifade edildiği gibi sıralanabilir.

1.4.2.1. Ekonomik Sebepler

Birbirini takip eden 1929 Ekonomik Krizi ve İkinci Dünya Savaşı devletin ekonomik hayattaki rolünü değiştirmiştir. Bu değişim Habermas'ın deyişiyle, “*kendi kendine işleyen bir piyasadaki toplumsal ihtiyaçların artık devlet tarafından karşılandığı bir düzenlemeye yönelme şeklinde*” olmuştur. Özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında devlete duyulan güven artmıştır (Özcan, 2009: 27). Bu aşamadan sonra sosyal refah devleti ya da başka bir ifadeyle sosyal devlet anlayışı artmaya başlamıştır. Sosyal devlet anlayışının artması ise ülke ekonomilerinde çeşitli harcamalarının yapılması gerekliliğini gündeme getirmiştir.

İhtiyaçların sınırsız olması ve tatmin edildikçe yeni ihtiyaçların ortaya çıkması, birey düzeyinde olduğu kadar toplum düzeyinde de etkili olan bir kuraldır. Buna bağlı olarak, bireysel ihtiyaçlar gibi kamu ihtiyaçları da hem miktar, hem de nitelik olarak artma eğilimi göstermektedir. Devletin, yüklenmiş olduğu görevlerin boyut ve niteliklerinde ortaya çıkan değişim, fiskal fonksiyonları yanında ekstrasfiskal fonksiyonları da yapar hale gelmesi; ihtiyaçların ve buna bağlı olarak hizmet ve gider kalemlerinin gittikçe yükselmesine neden olmuştur (Akdoğan, 2013: 77).

Kısmen ideolojik-siyasal nedenlere, kısmen ekonomik büyümeye bağlı gelişmeler nedeniyle ya daha önce devlet görevleri arasında sayılmayan bir takım hizmetler kamusal görevler arasına alınmakta ve bu amaçla geniş örgütler kurulmaktadır; ya da geniş çaplı örgütlenmeyi gerektirmese bile yeni benimsenen

hedefler önemli devlet harcamalarını gerekli kılmaktadır. Zorunlu milli eğitim ya da gelir dağılımının düzeltilmesine yönelik politikaların yol açtığı harcamalar bu gelişmelere örnek verilebilir (Uluatam, 2012: 242-243). Bahsedilen bu harcamaların özellikle sosyal devlet anlayışıyla daha da artması harcamalardaki artışı da tetiklemiştir.

Ayrıca kişilerin gelirleri arttıkça daha büyük ölçüde kamu mal ve hizmeti talebinde bulunmaları kamu hizmetlerinin genişlemesine, dolayısıyla harcama artışına yol açmıştır. Kamu hizmetlerinin böyle bir genişleme göstermemesi halinde bazı ekonomik kayıplar olacağı söylenebilir. Bu konuda telekomünikasyon hizmetleri örneği üzerinde durulabilir. Ekonomik ve sosyal gelişmeye ve hareketliliğe paralel olarak günümüzde pek çok ülkede ve bu arada gelişmekte olan ülkelerde telekomünikasyon hizmetlerine karşı büyük bir talep oluşmaktadır (Eker, 2004: 71). Bu ve benzer taleplerin artması ülkelerin büyüme ve gelişme kapsamında hizmet sunma yarışına girmesi kamu harcamalarını arttıran ekonomik sebepler olmuştur. Özellikle telekomünikasyon örneğindeki gibi teknolojik nedenler ayrıca aşağıda incelenecektir.

1.4.2.2. Teknolojik Sebepler

Teknoloji en yalın haliyle, birey ihtiyaçlarının daha etkin biçimde karşılanması amacıyla, örgütsel süreçlere bilginin uygulanması olarak tanımlanmaktadır (Tekin vd., 2010: 80). Teknolojik yenilikler, mal, hizmet ve bilgi üretiminin miktar ve kalitesini arttıran, yeni sektörlerin oluşmasına yol açan değişimlerdir. Dolayısıyla, teknolojik yenilikler, ekonominin gelişmesini, toplumsal refah düzeyinin yükselmesini ve yaygınlaşmasını dolaysız bir biçimde etkilemektedir. Teknolojik buluş ve yenilikler, insan gereksinimlerinin karşılanmasına yönelik mal ve hizmet üretimini arttıran ve niteliği değiştiren gelişmeler olarak ifade edilebilir (Öğüt, 2012: 167). Günümüzde ülkelerde işletmelerin teknolojik olarak geliştirilmesi yönündeki kamu destekleri kamu harcamalarındaki artışı sağlamaktadır.

Günümüzde, özellikle ulaştırma, haberleşme, uzay araştırmaları ve enerji alanında önemli teknolojik ilerlemeler söz konusudur. Bu ilerlemelerde araştırma yapılmasının maliyeti yüksek olduğu için özel sektör yerine bu harcamaları devlet yapmaktadır. Nitekim devlet teknoloji alanındaki gelişmeleri ülkeye kazandırmak için doğrudan girişimde bulunduğu gibi, bu alanda faaliyet gösteren birimleri de teşvik edici tedbirler alır. Neticede teknoloji alanında meydana gelen gelişmelerin izlenmesi ve

ülkeye kazandırılması kamu harcamalarını arttıran gerçek nedenler arasındadır (Pehlivan, 2013: 72). Gerçekten, teknik alandaki gelişmeler kısa zamanda toplumsal olarak geniş kitlelere ulaşmakta ve kamuoyundan gelen baskı, devleti, bu alandaki gelişmelerin neden olduğu hizmetleri yerine getirmeye zorlamaktadır (Ağcakaya, 2003: 107). Bu duruma örnek olarak Türkiye’de 1980’li yıllardan sonra yapılan telekomünikasyon alanındaki yatırım ve harcamaları gösterilebilir.

1.4.2.3. Sosyal Sebepler

İnsanlık, tarihin her döneminde kendini fakirlik, hastalık, muhtaçlık, kaza ve benzeri risklere karşı koruma ihtiyacı duymuş ve bu risklerin zararlarını telafi ve tazmin etmeye yönelik çeşitli metotlar geliştirmiştir. Bu risklere karşı kendini güvenlik altına alma istek ve çabası insanlığın başlangıcı kadar eskidir. İlk insandan günümüze her insan ve her toplum bu ihtiyacı hissetmiştir. İnsanlar bu amaçla ya karşılaşılabilecekleri bazı riskleri önlemeye ya da karşılaştıkları risklerin zararlı sonuçlarını gidermeyi hedeflemişlerdir (Tepekule, 2008: 3). Bu durum özellikle II. Dünya Savaşından sonra sosyal devlet anlayışının oluşmasını sağlamıştır. Avrupa’daki birleşme çabalarıyla birlikte sosyal alandaki gelişmeler de bunun kanıtı sayılabilir.

Nitekim ekonomik koşullardaki değişim yanında, toplumun yapısında da önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Toplumun belirli bir eğitim düzeyine ulaştırılması amacıyla, eğitim ve öğretim hizmetinin ücret alınmadan sunulması, kimsesiz ve düşkünler ile yaşlılara yönelik sosyal amaçlı, sağlık hizmetine yönelik ve dinlenme hizmeti esaslı tesislerin oluşturulması hedeflenmiştir. Bunun yanında, toplumun refah düzeyi yüksek olarak yaşamını sürdürmesi bakımından gerçekleştirilen uygulamalar, bütçe rakamlarının yükselmesi sonucunu oluşturmuştur (Akdoğan, 2013: 79). Sosyal harcamalara örnek olarak, düşük gelir düzeyine sahip ailelere yapılan maddi yardımlar, yaşlı ve sakat bireylere hayatlarını kolaylaştırmak adına sunulan hizmetler verilebilir.

Sosyal sebepler arasında sayılabilecek şehirleşme gibi durumlar da kamu harcamalarında artışa neden olmaktadır. Çünkü şehirlerdeki hızlı büyüme şehrin giderlerini artırır. Şehirde su sorunu, ısınma sorunu, aydınlanma sorunu, şehir içi haberleşme sorunu, ulaştırma sorunu, şehrin temizliği sorunu, şehrin eğitim, sağlık sorunları önem kazanır. Şehirlerdeki nüfus, aritmetik dizi ile artarsa şehir giderleri

geometrik dizi ile artmaya başlar (Türk, 2008: 43). Bu durumda şehirleşme de kamu harcamalarının önemli bir gerçek artış sebebidir.

1.4.2.4. Askeri Sebepler

Ülkeler savaş tehlikesi karşısında hazırlık yapmak zorunda kalırlar. Savaş çıktığında ülkeler savaşı kazanmak için büyük gayret gösterirler ve siyasi güç görüntüsü olarak savaşı kazanmak adına bütün kaynaklarını kullanırlar. Zira devlet hayatının idaresi ancak savaşı kazanmakla olur ve ülkeler bu uğurda büyük fedakârlıklara katlanırlar. Bütçelerine bu amaçla barış zamanına nazaran daha fazla ödenek koyarlar. Günümüzde savaşlar artık basit silahlarla değil modern ve pahalı araç ve gereçlerle yapılmaktadır. Uçaklar, füzeler, modern savaş gemileri ve silahlar orduların vazgeçilmez araçları durumuna gelmiştir (Erdem vd., 2006: 41). Ülkelerin savunma amaçlı dahi olsa savaş durumuna hazırlık düşüncesi askeri harcamaları her zaman arttırmaktadır.

Askeri alanda ileri teknolojilerin kullanılması da harcama yapmayı gerekli kılar. Özellikle savaş dönemlerinde askeri harcamalar önemli sıçramalar göstermekte ve tüm kamu harcamaları içerisinde en büyük paya sahip olmaktadır. Savaş dönemi sona erdikten sonra harcamalarda bir düşüş meydana gelmemektedir. Ülkelerin jeopolitik konumları gereği alacakları savunma tedbirleri, kamu harcamalarının artmasına sebebiyet vermektedir (Celepoğlu, 2011: 30). Bu durumda günümüzde pek çok ülkenin kamu harcamaları arasında önemli gerçek artış sebepleri olarak nitelendirilmek üzere askeri harcamaları saymak mümkündür.

1.4.2.5. Siyasi Sebepler

Siyasi sebepler de kamu harcamalarının gerçek artış sebepleri arasında sayılmaktadır. Siyasi yapının bu etkisi özellikle, toplum bireylerinin oyları aracılığıyla seçtikleri kişiler ve partiler üzerinde olmaktadır. Gerek seçmenlerin arzularının gerçekleştirilmesi bakımından nüfuzlarını kullanmaları ve gerekse partilerin taahhütlerini yerine getirme çabaları, devletin yeni bazı görevler üstlenmesine yol açabilir. Bunun doğal bir sonucu olarak da bütçenin gider kısmındaki rakamların yükselmesi sonucu ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2013: 80).

Siyasi partilerin seçilmek için giriştikleri rekabet ortamı kamu harcamalarının artışı çeşitli yönlerde etkileyebilmektedir. İlk olarak seçim dönemlerinde partiler kendi aralarında kamu kaynaklarının kullanımı açısından rekabet edebilmekte ve bu rekabet sonucunda seçim dönemlerinde kamu harcamaları artış gösterebilmektedir (Taraktaş, 2012: 95). Farklı bir durum ise siyasal partilerin belli baskı gruplarının etkisine daha fazla açık oldukları, bu baskı gruplarının ise çoğu zaman faydası yoğun biçimde kendilerine gelecek, maliyeti vergilerle topluma yayılacak bazı politikaları şiddetle savundukları bilinmektedir. Böylece toplumun diğer kesimlerinden kendilerine iktisadî transfer sağlamaya çalışan baskı grupları, örgütlenmelerinin güçlenmesi ve siyasal partilerin popülist politika eğilimlerinin artışı ölçüsünde ciddi kamu harcamaları artışları doğurabilmektedir (Uluatam, 2012: 244). Daha açık bir ifadeyle; siyasi ideolojik düşüncelerin baskın olduğu partinin iktidarda olduğu dönemlerde kendi ideolojisi yönünde harcamaların da ortaya çıkması muhtemeldir. Örneğin sosyalist bir parti iktidardaysa sosyal harcamalar, muhafazakâr bir parti iktidardaysa muhafazakâr söylemlere dayalı harcamalarda artış eğilimi gösterilebilmektedir.

1.5. KAMU HARCAMALARININ İKTİSADİ YÖNDEN ETKİLERİ VE GENEL KAPSAMLI DEĞERLENDİRME

Kamu harcamalarının gerçekleştirilmesindeki temel ekonomik dayanak, dışsallıkları ve piyasa başarısızlıklarını telafi etmek, kamu malları ortaya çıkarmak suretiyle kaynakların yeniden dağılımı yoluyla sosyal güvenliği sağlamaktır. Ancak çoğu zaman temel fonksiyonların ötesinde iktisadi kamu müdahalesi sadece piyasa başarısızlığının olduğu durumlarda haklı görülebilmektedir. Piyasa başarısızlığı olarak adlandırılabilir beş temel durumdan bahsedilebilir. Bu beş durum harcama yapılması suretiyle kamu müdahalesinin bazı türleri olarak da adlandırılabilir. Bunlar;

1. Kamu mallarının yeterli olmayan düzeyde üretimi (Savunma, çevre koruması, yollar vb.)
2. Pozitif dışsallıklara sahip mal ve hizmetlerin yeterli olmayan düzeyde üretimi (Kamu sağlığı, eğitim vb.) ve negatif dışsallıklara sahip mal ve hizmetlerin aşırı üretimi (sigara, alkol vb.)
3. Doğal tekellerle yeterliliği az olan üretim ve aşırı fiyatlandırma (elektrik, su vb.)

4. Sosyal hizmet arzının yeterli olmayışı (emekli aylığı, sağlık-işsizlik güvencesi vb.)
5. Piyasa sürecinden etkilenen bazı gruplar için mevcut bilginin yeterli olmayışı (gıda ürünlerinin ve ilaçların kalitesi ile ilgili bilgi vb.) (Uzay, 2002: 152)

Günümüzde kamu gelirleri yanında kamu harcamaları sayesinde devlete ekonomik ve sosyal fonksiyonlar yüklenerek ekonomik dengenin sağlanması gerektiği kabul edilmiştir. Kamu gelirlerinin sağlandığı kaynaklar günümüz devlet anlayışında; hizmet verdiği mükellef kitlesi, ortaya çıkardığı maliyetler ve faydaları, yapılan düzenlemelerin yasal uygunluğu ve kamu harcamalarının nerelere, hangi amaçlarla hangi alanlara yapıldığı, maliyet-fayda ilişkisi, sosyal ve ekonomik etkileri dikkate alınarak yapılmaktadır (Çelik, 2010: 17).

Kamu sektörü bir yandan özel sektör tarafından etkin bir şekilde üretilmesi mümkün olmayan mal ve hizmetlerin üretimini gerçekleştirerek iktisadi hayatın gelişimini sağlarken, diğer yandan da bu faaliyetler için gerekli olan kaynak girdilerini hazırlamak adına farklı kaynaklara başvurmaktadır. Kamu sektörünün gerçekleştirdiği bu faaliyetler, gerek üretim yönünden gerekse kaynak kullanımı yönünden ekonomik hayatı değişik şekillerde etkilemektedir. Bu etkiler bazen iktisadi hayatı düzenleyici ve gelişimini sağlayıcı yönde gerekli girdileri oluştururken bazen de iktisadi kaynakların kullanımında talebi arttırmakta veya kaynakların yanlış kullanımı nedeniyle ekonomik maliyetleri fazlalaştırıcı sonuçlar doğurabilmektedir (Melicher ve Norton, 1997: 126-127; akt. Bulut, 2013: 5)

Kamu harcamaları, iktisadi yapı içerisinde fiyatlar genel seviyesi, üretim, istihdam ve gelir dağılımı gibi unsurları etkiler. Kamu harcamalarının ortaya çıkardığı etkiler, hiç şüphesiz harcamanın türüne ve niteliğine göre de farklılık gösterir. Ekonomik büyüme yapısı üzerindeki etkileşimi yatırım harcamaları oluşturmaktadır. Cari harcamalar ise toplam talebi fazlalaştırmak suretiyle ekonomik büyüme üzerinde dolaylı etkide bulunurlar. Transfer harcamaları da yine toplam talepte artış sağlayarak, ekonomik büyümeyi dolaylı yoldan etkiler (Ağcakaya, 2003: 109). Örneğin sosyal yardımlardaki fazlalaşma dolaylı olarak tüketimi arttırmakta, tüketim ise devlet yatırımlarında yükselişe neden olmaktadır.

Üretim faktörü kapsamında emeğin üretim faaliyeti içerisinde kullanılması yahut istihdam edilmesi ve emek piyasasının gerekliliği kamu harcamalarının emek faktörü üzerinde yer alan etkileri olarak değerlendirilir. Emek arzı ile talebi emek piyasasının çalışma sistematığı içerisinde karşı karşıya gelir. Bu nedenle emek üzerindeki etkileri göz önüne alındığında kamu harcamaları için emeğin arzı ve talebi ile emeğin istihdam etkileri ortaya çıkmaktadır. Kamu giderlerinin kamusalılık özelliği dikkate alındığında, kamuda kararı almak üzere yükümlülüğe sahip birimleri veya siyasi otorite için kamu giderlerini emeğin istihdamı ve emek arzı ile talebini dengelemek ve belirli seviyeye çıkarmak gibi amaçlar öncülüğünde kullanılması söz konusudur (Üçler, 2011: 21).

Kamu harcamaları bir yandan konjonktörü belirleyen bir kavram olarak genel istihdamın seyri anlamında önem arz ederken; bir yandan da devletin sosyal politikası açısından gündeme gelen emeğin istihdamı yönünden önem kazanmaktadır. İşsizlik olgusunun üst düzeylerde seyrettiği bir iktisadi yapıda kamunun gerçekleştirmiş olduğu bir takım harcamalar sayesinde toplam talebin arttırılması ve işsizlik düzeyinin düşürülmesi mümkündür. Veya kamu kesiminin gerçekleştirmiş olduğu altyapı yatırımlarıyla özel sektör teşviki ve yatırımlar ile istihdam seviyesinde artışın sağlanmasına öncülük edebilir. Gerçekten de cari harcamaların özel bir türü kapsamında değerlendirilen sağlık harcamaları ile mali ve ekonomik r gibi kamu harcamaları da eşitsizliğin önlenmesi ve emeğin istihdamı hususunda son derece etkili bir araç olarak kullanılır (Barışık ve Kesik, 2006: 64).

Nitelikleri itibariyle her yıl tekrarlanma eğiliminde ve görüntüsünde olan cari harcamaların faydaları çoğunlukla ilgili oldukları dönemde yok olma yönlü giderler olarak nitelenirler. Ancak bazı kamu harcamaları etkilerinin ilgili oldukları ekonomik dönemlerinde tam olarak yok olmadığı, sonraki dönemlerde de olduğu halde, bunların nesnel varlıklar halinde olmamalarına ve cari harcamalar olarak nitelendirilmelerine sebep olmaktadır. Örneğin, sağlık harcamaları ile eğitim harcamalarının insanlar üzerindeki etkileri kapsamında üretici güç olarak nitelendirilmesi bakımından gelecek dönemlere de kalıcı etkiler bırakabildiği görülür. Beklentilerin zaman zaman bu yönde sonuçlanması beklendiği halde, bunlar kamu muhasebesinde cari harcama olarak kabul edilmektedir. Bunlara beşeri sermayeye yatırım veya kalkınma carisi de denilmektedir (Bulutoğlu, 1981:219; akt. Özbaran, 2004: 118)

Gerek görünüşte ortaya çıkan, gerekse gerçek nedenler sonucunda ortaya çıkan kamu harcamaları artışları çeşitli nedenlere bağlı olarak meydana gelmektedir. Kamu harcamalarında artışlar, bu artışların nereye kadar süreceği sorusunu akla getirmektedir. Kapitalist sistem içinde kalındıkça, harcama artışlarının bir sınırının bulunduğu kabul edilmesi gerekir. Sosyalist bir düzene geçme kararı alınmadıkça, toplumca var edilen ürünün tümünün kamu kesimine aktarılması ya da kamu kesiminde üretilmesi düşünülemez. Fakat çeşitli nedenler, her ülke ve her zaman için geçerli olacak kesin bir sınır saptamayı imkânsızlaştırmaktadır. Bu imkânsızlık, değişik ülke verilerinde çok farklı harcama büyüklükleriyle de karşılaşılmış ve anlaşılmaktadır (Uluatam, 2012: 245). Diğer taraftan kamu harcamalarında son yıllarda kontrol uygulamaları dikkat çekmektedir.

Kamu harcamalarının seyrine bakıldığında sürekli artışı gösteren durum bir açıdan bakıldığında istenmeyen bir gelişme olarak görülmeyebilir. Bununla birlikte günümüzde kamu harcamalarının artış seyri de sürekli arzu edilen bir durum da değildir. Bunun başlıca nedeni, bütçe açıkları ve kamu harcamalarının artışı ile birlikte ortaya çıkan ekonomik ve sosyal sorunlardır. Bu sorunların çözümlenebilmesi için kamu kesiminin küçük ve bütçenin denk olması savunulmaktadır. Ancak bu sorunlara yol açan neden sadece ve doğrudan kamu harcamalarının artış göstermesi değildir. Asıl neden, kamu harcamalarının etkinsiz bir şekilde artmasına yol açan siyasal kurumsal yapı ile ilgilidir. Eğer artan kamu harcamaları, kamusal faaliyetin talep ve arz yönlerinin her ikisinde de fayda-maliyet eşitliğinin sağlandığı etkin bir üretim düzeyini gösteriyor olsa, bu durumun artan kamu harcamalarına tahsis edilen kaynakların etkin kullanılmadığı anlamına gelmesi sonucunu ortaya çıkarmayacaktır (Çelebi, 1992: 111).

Kamu harcamalarında var olduğu kabul edilen artış seyri ve sonucundaki kamu harcamalarının kontrol ve yönetimi açısından ortaya atılan yaklaşımlardaki önerilerin, her ülke özelinde ayrı ayrı değerlendirilmesi icap etmektedir. Buna göre yönetim değerlendirme ölçütü olarak özgünlük, ekonomiklik ve sosyal realitelerin gözden kaçırılmaması gerekmektedir. Yani öneriler hayata geçirilirken yerel faktörler, kurumlar ve ihtiyaçlar mutlaka dikkate alınmalı, analizler ulusal çerçevede yapılmalı ve öneriler kısmen veya tamamen benimsenmeli ya da reddedilmelidir. Ayrıca kamu harcama yönetimi reformunu uygulamaya koyacak olan ulusal ve uluslararası aktörler, öncelikle hipokratik bir uyarıyı hatırlarında tutmalıdırlar: “ilk olarak zarar vermemek ”

ya da güncel değişle “bozuk değilse, tamir etme” (Schiavo-Campo ve Tommasi, 1999: 3).

Kamu harcamalarının kontrol edilmesi, yapılan giderlerin kısılması değildir. Harcamaların kontrollü bir şekilde artmasının uygun olacağı düşünölmektedir. Farklı bir ifadeyle, kamu harcamaları kontrol altında bulundurulduğu takdirde, harcamaların artması ya da azalması söz konusu olabilecektir (Akdoğan, 2013: 90). Mali ve ekonomik istikrarda kamu harcamaları yönünden asıl güçlük ise, bu harcamaların değişken ve akıcı bir yapılarının olmayışdır. Gerçekten de sosyal siyaset ve sosyal güvenlikle ilgili harcamalarla, devlet borçları, idari giderler, milli güvenlik giderleri ve önceki yıllarda başlanmış yatırım faaliyetlerinin bitirilmesi için gerekli giderler ekonomik konjonktüre göre kolayca ayarlanamazlar. Günümüzde kamu harcamalarındaki kontrol mekanizmaları verimlilik ve etkinlik gibi kavramların ortaya çıkmasını sağlamıştır. Bundan sonraki bölümde kamu harcamalarında etkinlik ve verimlilik kapsamlı bir şekilde incelenecektir.



İKİNCİ BÖLÜM

ETKİN VE VERİMLİ OLMASI BAKIMINDAN KAMU HARCAMALARI

2.1. KAVRAM OLARAK ETKİNLİK

Etkinlik kavramı, araştırmacıların ve kuramcılarının üzerinde anlaşmaya varamadıkları ve tanımının tam anlamıyla ortak bir düzlemde ifade edilemediği bir olgudur. Farklı bir anlamda etkinlik kavramı olarak İngilizce “event” kelimesinin karşılığı kullanılmaktadır. Kavram, olay ve daha çok etkinlik şeklinde kabul görmektedir. Etkinlik, olayın katılımcıları üzerindeki bir etkinin oluşturulması için dikkatle hazırlanmış ve özenle tasarlanmış deneyim olarak tanımlanabilir (Tokay-Argan, 2013: 3-4).

Sözlük anlamında etkinlik; *“etkin olma durumu, müessiriyet. Bir işletmenin, bir kurumun belli bir alandaki eylemi, faaliyet, aktivite, fiilde bulunanın, etkin olanın niteliği, bir canlının iç veya dış uyaranların etkisiyle girdiği çalışma durumu ve insanın çevresiyle arasındaki ilişkileri düzenleyen her türlü eylemi”* şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2014). Fakat etkinlik (efficiency) ekonomik yönü daha ağır basan bir kavramdır. Etkinlik, kamuya ait mal ve hizmetlerin üretimi sürecinde en düşük maliyet çalışmalarının kullanılmasını ifade etmektedir (İlkorkor, 2013: 32).

Kâr elde etme esasına dayalı faaliyet yürütmeyen çeşitli kamu ve özel örgütlerde verimliliğin tespit edilememesi, verimliliği esas alan ve verimlilikten daha geniş anlam ifade eden bir kavram olan etkinlik tanımının ortaya atılmasına neden olmuştur (Ekici ve Yılmaz, 2002: 35). Etkinlik, bir kuruluşun ulaşmak için planladığı hedef ile o kuruluşun elde ettiği sonuçların karşılaştırılmasıdır. Bu durum, kuruluşun gerçekleştirdiği çıktı ile yapmayı planladığı doğrultuda olması gereken arasındaki uygunluk olup, sisteme yöneliktir (Sarıkaya, 2008: 26).

Etkinlik, gerçekleştirilen programın hedeflerine ulaşip ulaşmadığı sorununu gidermek için gözlemlenen bir durumdur. Etkinliğin belirlenmesinde, programlara odaklanarak ve ortaya konulan çıktı (veya ürün) ile nihai etkileri (veya sonuçları) ayırt ederek değerlendirmek önemlidir (ASOSAI, 2000: 8). Bu anlamda etkinlik esas itibarıyla hedeflerle ilgili bir tanımdır ve verimlilikten daha geniş çerçevesi bulunan, bir ölçüde verimliliği de içine alacak niteliktedir. Bir idari yapı, tespit edilen hedefe ulaştığı takdirde etkin olarak kabul edilir. Ancak sadece istenilen hedefe ulaşmak etkinlik olarak değerlendirilemez. Hedeflenenin en az maliyetle gerçekleştirilmesi ve dışsalılıkların da göz önüne alınması gerekir (Sökeoğlu, 2008: 35).

Etkinlik, üretim kaynaklarının kıt olması nedeniyle, “*toplumun veri kaynaktan maksimum yarar elde ettiği durum*” olup “*en iyi sonucun elde edilmiş olduğu*” anlamına gelmektedir. Etkinlik, kamu hizmetleri sunumu sırasında faydalanılan kaynakların ulaşılan sonuçlar olarak çıktı ve nihai faydalara olan oranıdır (İlkorkor, 2013: 32). Etkinlik tanımı, çeşitli kavramlarla birlikte ifade edilebilmektedir. Üretim maliyetlerinin en düşük oranlara indirilmesini ifade eden “ekonomik etkinlik”, kamu harcamalarının en düşük miktara indirilmesini ifade eden “idari etkinlik”, kamunun elindeki kıt olan kaynaklarla mümkün olan en yüksek geliri elde etmeyi tanımlayan “üretimde etkinlik” ve kamu gelirlerinin toplumu oluşturan bireylerce adil paylaşımını ifade eden “bölüşümsel etkinlik” olarak dört farklı boyutta ele alınabilir (Demirel, 2006: 113). Bu tanımlamalar olmakla birlikte tezimizin ana konusu bakımından biz aşağıda kamu harcamalarında etkinliği incelemeye çalışacağız.

2.2. KAMU HARCAMALARI BAKIMINDAN ETKİNLİK

Etkinliği fazla olması istenilen devlet arayışları, kamu yönetiminin hedef ve fonksiyonları ile organizasyonel yapının ve işleyişin sorgulanmasını, kamu yönetiminin yeniden oluşturulmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Devletin faaliyet yapısına ilişkin yaklaşımlardaki değişim, kamu yönetiminin yapısal ve işlevsel dönüşümünü büyük ölçüde yönlendirmiştir. İktisadi işlevleri daraltılmış minimal devlet anlayışının yerini müdahaleci yaklaşımlara terk etmesi ve sosyal refah devlet yapısının yaygın bir uygulama alanı bulması, kamu sektörünün önemli ölçüde genişlemesine yol açmıştır (Akyel ve Köse, 2010: 10).

Ekonomide kaynakların sınırlı ve kıt olması nedeniyle, kaynakların en etkin şekilde kullanılması gerekmektedir. Piyasa ekonomisi işleyişinin etkin kaynak dağılımını tek başına gerçekleştirememesi nedeniyle, devlet bu konuda sorumluluk yüklenmiştir (Ağcakaya, 2003: 56). Kısacası kamu mali yönetimi alanında bir takım kurallar ortaya çıkmıştır. Mali anlamda kabul gören kuralların asıl katkısı, maliye politikasında açıklığı ve saydamlığı sağlayan raporlara ilişkin getirdiği yeniliklerdir. Kurallar, disiplinli, şeffaf ve hesap verilebilir kamu mali teorisini tesis etmenin yanı sıra fiyat istikrarına da katkı sağlayabilir. Ancak belirtilen faydaların sağlanması mali kısıtların iyi tasarlanmasıyla bağlıdır (Karakurt ve Akdemir, 2010: 229).

Kamu harcamaları üzerinde etkinlik ölçümlemesi ve değerlendirmesi için çıktılara ilişkin bilgilerin sağlıklı bir şekilde oluşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda çıktılara ilişkin bilgiler, harcamacı kurum tarafından bizzat üretilebilecekken sonuçların bilinmesi noktasında dış bilgiye olan ihtiyaç meydana gelmektedir. Bu açıdan harcamalardan hâsıl olan sonuçların ölçümü noktasında bir kuruluşun kendi faaliyetleri dışında kalan faktörleri de nazara alması gerekir. Bu bağlamda, kurumların ürettikleri çıktıları kontrol etme imkânı varken sonuçlar üzerinde etkide bulunma imkânları zayıftır. Netice itibarıyla başarılı çıktıların başarılı sonuçları oluşturacağı faraziyesi her zaman doğrulanamamaktadır (Schick, 2010).

Kamu alımları sistemi içerisinde etkinlik, ihtiyaç duyulan mal ve hizmetin doğru bir şekilde tespit edilebildiği, beklenen sonucu en uygun fiyat ve kaliteyle sunabilecek olan tedarikçinin tespit edilebildiği bir sistemde oluşturulmaktadır. Kamu alımlarında sağlanan etkinlik, aynı zamanda kamu hizmetlerinin sağlanması noktasında büyük öneme sahiptir. Kamu hizmetlerinin istenilen oranda sağlanabilmesi kamu alım sisteminin etkinliğiyle de paralellik göstermektedir (Turşucu, 2011: 61).

Kamu harcamalarında etkinlik, gerçekleştirilen faaliyetin ana hedefe uygunluk göstergesi olmasının yanı sıra taraflar açısından en uygun olanın amaçlanması diğer bir ifadeyle hataların engellenmesi ve maliyetlerin daha düşük düzeylere geriletilmesiyle alakalıdır (Işık ve Demir, 2012: 149). Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanımı için gerekli olan mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve bütçe ile ilgili hususlar üzerinde durulması faydalı olacaktır.

2.2.1. Mali Saydamlık

Saydamlık terimi, Latince öte anlamına gelen “trans” ile görünmek ya da bir taraftan diğer tarafı görmek anlamına gelen “parere” ifadelerinin bir araya gelmesiyle oluşturulmuş bir kelimedir. Saydamlık kavramının İngilizce karşılığı olan “transparency” kavramı ise saydamlık, şeffaflık; kamu yönetiminin halka açık olması, yolsuzlukların önlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Acar, 2007: 5). Saydamlık kamu kurumları açısından farklı alanlarda karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, yönetimde saydamlık ve mali saydamlık bunlardan bazılarıdır.

Yönetimde saydamlık, kamu idaresinin yönetilenlerin eliyle denetlenmesi açısından kabul edilen önemli araçlarındandır. Yönetimde saydamlık, kamuya ait idari yapını ihale süreçlerini, faaliyet ve denetim raporlarını, işlem süreçlerini, hizmet standartlarını uygun yöntemlerle kamuoyunun bilgisine sunmasını da içerir (Eryılmaz, 2013: 40). Mali saydamlık ise hükümetin organizasyonel duruşunun ve fonksiyonlarının, maliye politikalarının, kamu kesimi hesaplarının ve ekonomik hedeflerinin kamuya açık olmasıdır (DPT, 2000: 83).

Genel bir ifade olarak mali saydamlık; devletin görev ve işlevlerinin, kamu ekonomisine ve kamu mali yönetimine ilişkin hesap ve bilgilerin, aynı süreç zarfında finansal kamu yönetimine ve temel ekonomi politikalarına ilişkin planlamaların, niyet ve projeksiyonların açık ve anlaşılır, düzenli olarak ve güven oluşturacak bir şekilde kamuoyunun bilgisine sunulması şeklinde tanımlanmaktadır (Aktan vd., 2006: 175)

Mali saydamlık aynı zamanda kamuya ait kaynakların elde edildiği süreçte ve kullanılmasında merkezi ve yerel düzeyde faaliyet yürüten kurumların açık bir şekilde çalışmasını; görev, yetki ve sorumluluklarının net olmasını ifade eder. Bununla birlikte kurumların almış oldukları kararların kamuoyuna açık, ulaşılabilir ve anlaşılır olmasını, genel olarak kabul görmüş muhasebe sistemlerinin kullanılmasını ve gizli olduğu alanlarının mümkün mertebe sınırlanmasını ifade eder (Sarıkaya, 2008: 29).

Aktan ve Çoban (2006: 17)'a göre; mali saydamlıkla ilgili aşağıdaki unsurlar oldukça önemlidir (akt. Bilginoğlu ve Maraş, 2011: 59-60):

- *Mali saydamlık denildiğinde, bundan sadece kamu mali yönetiminin halka açık olması anlaşılmamaktadır.*
- *Sadece kamu mali yönetimine ilişkin verilerin ve istatistiklerin değil, aynı zamanda mali politikaların da kamuoyunun bilgisine açık olması ve öngörülebilir olması önem taşımaktadır.*
- *Bilgiler, şeffaf ve anlaşılacak düzeylerde olmalıdır.*
- *Bilgiler, tertipli bir şekilde kamuoyuna sunulmalıdır.*
- *Bilgiler, güven oluşturacak bir şekilde ekonomide öngörülebilirliğe imkân sağlamalıdır.*

Mali saydamlık seçmenlerin, mali piyasaların ve hükümetlerin şimdiki ve gelecekteki mali durumlarını doğru olarak değerlendirebilmeleri için kamu sektörü

dışında ortaya çıkan işlemlerini de kapsamak üzere karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, zamanında, kapsamlı ve güvenilir bilgiye kolay bir şekilde ulaşmayı içerir (Toker, 2002: 2). Kamu sektörü, iktisadi ve finansal politikanın oluşturulması ile yürütülmesi bakımından ilgisi olan bütün kurum ve kuruluşları ifade etmektedir. Mali saydamlık, kamu kurumlarının üzerlerinde bulunan sorumluluklarını güçlendirir ve sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu siyasi riskleri azaltır (DPT, 2000: 83).

Mali saydamlık, hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli araçlardan birisi olarak demokrasiyle idare edilen ülkelerde, sürdürülebilir niteliği bulunmayan politikaların iktidardan uzaklaştırılmasını sağlar. Mali saydamlık, kamunun sahip olduğu kaynakların kullanılmasında etkinlik ve verimliliğin fazlalaştırılmasını teşvik ettiği gibi genel manada kamu yönetiminin işleyişine yönelik güveni de arttırmaktadır. Bu yönüyle mali saydamlık, devleti halkına karşı daha sorumlu ve hesap verebilir bir hale getirebilmenin öne çıkan araçlarından birisi olarak görülmektedir. Buna göre mali saydamlık, kamuya ait kaynakların idaresinde etkinlik ve verimliliğin sağlanmasına katkı sağladığı gibi, kamu yönetiminin işleyişine olan güvenin devamını da teşvik edecektir (Kaplan, 2012: 58-77).

2.2.2. Hesap Verilebilirlik

Etik anlayışın kamu yönetimi kültürü içerisinde geliştirilebilmesi için ihtiyaç duyulan unsurlardan birisi kamu yönetiminde yetkilerini kullanan kamu hizmetlileri ile alakalı olarak hesap verme süreçlerinin meydana getirilmesidir. Yürüttükleri görev, faaliyet ve eylemlerinden dolayı hesap vermekle sorumlu olduklarını bilmeleri, kamu görevlilerinin yetkilerini kamunun yararına uygun bir şekilde kullanmalarını da teşvik edecektir (Uzun, 2011: 47). Bu kavramın temelinde, bir kişinin herhangi bir işleminden ötürü bir otorite tarafından hesap vermek üzere çağrılabilmesi süreci yatmaktadır (Kesim ve Petek, 2005: 45). Bir tanıma göre hesap verilebilirlik, bir tarafın yapmış olduğu faaliyetlerden dolayı başka bir tarafa açıklama yapması veya yaptıklarını ifade edebilmesidir (Aktan, 2006: 18).

Hesap verilebilirlik anlayışında sadece politik olarak hesap verilebilmesi değil, mali, iktisadi, idari ve etik hesap verilebilirlikten de bahsedilmektedir. Kamu hizmetini yürütenler yaptıkları işlerin yanında, söz konusu işin sonuçlarından da sorumlu tutulmaktadır. Oluşturulan düzenleme ve kurallara odaklanmak yerine amaçlara

ulaşmak, cevap verilebilirliğin artırılması ve kaynakların daha etkin ve verimli kullanılması hedeflenmektedir (Balcı, 2003: 124). Kamu hizmetlerinde hesap verilmesi esasına dayanan ilke ancak kamu hizmetlerinin belirlendiği karar süreçlerinde, ilgili prosedürleri sonuçlarının ve faaliyet çıktıları ile halkın bilgi ve incelemelerine imkân tanıyan bir süreçte gerçekleştirilebilir (Göküş, 2011: 74). Kamu yönetiminde hesap verilebilirlik, yönetimde alınan kararları, yapılan işleri ve harcamaları ilgili otoritelere açıklama, nedenleri izah etme ve gerekçelendirme zorunluluğu olarak tanımlanabilir. Hesap verilebilirlik, kamu yönetimi üzerinde uygulanan kontrol sürecidir (Eryılmaz, 2011: 331).

Hesap verme sorumluluğu deyimi değişik lisanlarda farklı anlamları ifade edecek şekilde anlatımlarla karşımıza çıkmaktadır. Birçok dil bakımından hesap verme sorumluluğu, muhasebe sistemleri kapsamında düşünölmekte ve bir faaliyetin raporlanması zorunluluğuna işaret etmektedir. Diğer bazı dillerde ise hesap verme sorumluluğu, kamu gücünü kullananların yürötmüş oldukları faaliyetler dolayısıyla sorumlu tutulmaları şeklinde daha kapsamlı bir perspektifte değerlendirilmektedir (Ruffner ve Sevilla, 2004: 126).

Günümüzde kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmalarında; devleti etkinlik çerçevesinde vatandaşa karşı daha sorumlu bir hale getirme, daha demokrat ve saydam bir yapı kurarak devlete olan güveni tekrar kazanma, teşkilat kültüründeki değişimleri güçlendirerek devletin tutumunda uzun vadeli değişimler hedeflenmiştir. Bu bakımdan hesap verme sorumluluğundaki değişim, pek çok alanda olduğu gibi kamu denetimi üzerinde de büyük etki yaratmıştır (Avcı, 2012: 27). Özellikle kamu harcamaları açısından makroekonomik dengeler gözetilerek, hesap verilebilir bir harcama politikasının izlenmesi gerekmektedir (Tosunoğu, 2012: 159). Kamu harcamaları açısından hesap verilebilirlik kamu yönetimlerinin, bütçe faaliyetleri ile proje ve program bazında harcamalarını; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmalarıdır.

2.2.3. Analitik Bütçeleme Sistemi

Kamu yönetiminin elde etmiş olduğu gelir ile gerçekleştirmiş olduğu giderlerin kendi bütçelerinde çok farklı şekillerde ifade edilmesi mümkündür. Örneğin sadece gerçekleştirilecek olan giderler alt alta sıralanabilir veya hangi kurumlar kanalıyla bu

hizmetlerin yürütüldüğü ayrı ayrı gösterilebilir. Devletin yapmış olduğu giderlerin ekonomik anlamda ne ifade ettiğine göre bir çeşitlilik yapılabilir yahut devletin hangi amaçlarla ne kadar gider yaptığı belirlenebilir. İşte tüm bu hususların bütçe sınıflandırmasıyla ortaya konulabilmesi mümkün olmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2004: 1). Türkiye’de uygulanmakta olan bütçe sınıflandırmasının eksiklikleri bütçe sisteminin değiştirilmesini gündeme getirmiş, mevcut bütçe sınıflandırma sistemini uluslararası standartlara uygun hale getirebilmek amacıyla 2004 yılından itibaren analitik bütçe uygulamasına geçilmiştir (Celepoğlu, 2011:23).

Analitik bütçe kodlama sistemi, bir alt yapı çalışması olarak kabul edilir ve bu sistemle yeni ve arzu edilen bütçeleme sistemlerini uygulamak mümkün olabilecektir. Zira kodlama sistemine dayanan bütçenin getirdiği yeni düzenlemeler, detaylı bir kurumsal kodlamayla program sorumlularının tespit edilmesine imkân vermesi, mevcut bütçede bulunmayan işlevsel sınıflandırmanın sağlanması, aynı kodlamanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması, uluslararası kıyaslamalara imkân vermesi ve ölçüm ile analize elverişli olması olarak sıralanabilir (Dülger, 2012: 141). Bu özellikleri ile analize imkân veren bilgiler üretmeye uygun olması nedeniyle bu bütçe sınıflandırmasına “Analitik Bütçe Sınıflandırması” adı verilmiştir (Dayar ve Esenkar, 2008: 265).

Analitik bütçe sınıflandırması, analitik kelimesinin anlamına uygun bir şekilde çözüm oluşturmaya dayalı bir ayrıştırma şeklini ortaya koymaktadır (Özdemir, 2010: 25-26). Analitik bütçe sınıflandırma içerisinde üç ana gruptan oluşan kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma bulunmaktadır. Bununla birlikte ekonomik sınıflandırma ile fonksiyonel sınıflandırma arasında ayrıca finansman tipi sınıflandırma da yer almaktadır (Demircan, 2005: 66-67).

Analitik Bütçeleme Sistemi sayesinde harcamayı gerçekleştiren kişi ve kurumların tespit edilmesi mümkün hale gelmekte ve dolayısıyla hesap verme sorumluluğu ve mali hususlardaki saydamlık bir ölçüde daha da güçlendirilmektedir. Ancak kişiler, bütçe performansları çerçevesinde sorumlu kılınmazlarsa başka bir ifadeyle veya yapamadıkları için ödül yahut cezalandırma yapılmazsa sorumluların belirlenmesi önemini yitirecektir (Kaplan, 2012: 198).

2.2.4. Performans Bütçeleme

Performans esaslı bütçeleme, performansı gösteren bilgilerin bütçeyi ihtiva eden belgelere dâhil edildiği yahut çıktı ve sonuçlara göre ödeneklerin sınıflandırıldığı bütçeleme yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır (Erüz, 2005: 62). Daha geniş bir ifadeyle performansa dayalı bütçeleme, devletin yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmesi bakımından yürütülen hizmetler ile bunların birim maliyetlerinin önem kazandığı bir bütçeleme sistemidir. Bu bütçeleme sistemi ile kamu kuruluşlarının mal ve hizmet üretimi yapmaya yönelik faaliyetlerinin etkinliğinin ölçülmesi güdülen amaç olup, üretim maliyetlerinin düzeyi ile üretim miktarı arasındaki ilişkinin önem taşıdığı kabul edilmektedir (Akdoğan, 2013: 358).

Performans esaslı bütçeleme, kamu yönetimlerinin temel fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesiyle gerçekleştirilecek olan hedefleri tespit eden, kaynakların bu amaçlar doğrultusunda tahsis edilmesini ve kullanımını sağlayan, performans ölçümünü de yaparak varılmak istenilen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları da rapor halinde ortaya koyan bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2004: 12). Performans esaslı bütçeleme sisteminde performans programları, stratejik plan ile bütçe arasında bağlantıyı sağlayan ve bütçeye performans bilgilerini ekleyen bir belge olarak öngörülmektedir. Bu sistemde kullanılan programlar, karar verici konumunda olan birimlere politikalar, amaçlar, yürütülen proje ve faaliyetler ile ihtiyaç duyulan kaynaklar hakkında bilgi sunmaktadır (Özhan, 2012: 52).

Bu bütçeleme sistemi, kamu hizmetleri kanalıyla sunulan ödeneklerden en yüksek hizmet çıktısının elde edilebilmesini sağlamak amacıyla oluşturulan bir tekniktir. Hedeflere ulaşabilmek gayesinin gerçekleştirilmesi için önerilen programların maliyetlerini ve her program altında yerine getirilen işleri tespit eden kantitatif verilerin gösterildiği bir bütçedir. Bu tip bütçelemede, çalışma programlarına ve sunulan hizmetlere ağırlık veren, özel işlevlerin gerektirdiği üretim araçlarını tam ve doğru bir şekilde ifade eden ve faaliyetlerin başarılabilmesi için örgütsel sorumluluklar belirlenmektedir. Performans esaslı bütçelemede, ana hedefler ile programların maliyetleri üzerinden gerektirdiği ödenek miktarını ve her program içinde yapılacak

işlerin, faaliyetlerin ve üretilecek çıktılarının, birim maliyetleri üzerinden hesabını belirtmektedir (Oral, 2005: 16).

Performansa dayalı bütçeleme sistemi, kamu harcamalarını daha etkin hale dönüştüren, sunulan hizmeti esas alan, hizmetin gelişim sürecini takip eden, gerçekleştirilen performansı merkez alan ve buna uygun denetim esasları ortaya koyan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır (Ateş ve Çetin, 2004: 264). Kullanıma sunulan ödenekler ile üretilebilecek kamusal mal ve hizmetler arasında bağlantının kopuk olması, kamu harcamalarının sürekli fazlalaşma eğiliminde bulunması ve vergi ödeyen halkın vergi yükünün artmaya devam etmesi nedenleriyle yani kısaca hazırlanan bütçelerde yeterli saydamlığın bulunmaması sonucu kamu kaynaklarının kullanımına olan ilgi ve şikâyet gün geçtikçe artmaktadır. Bu durum son dönemlerde farklı tanımlama ve şekillerde olsa da sonuca dayalı, performansı ön plana çıkaran, performans esaslı bütçeleme anlayışı teorik olarak ortaya çıkmıştır (Erüz, 2005: 62).

Ödeneklerin hedeflenenler doğrultusunda dağıtıldığı Performans esaslı bütçeleme sistemi bakımından söz konusu ödenek tahsisini oluşturabilmek için OECD ülkelerinde birbirinden farklı iki yönetimin kullanıldığı ifade edilmektedir. Birincisi kurumlara ait amaçların temel bütçe dokümanlarının haricinde performans programı, performans sözleşmesi şekillerinde ayrı ayrı dokümanlarda belirlenmesi ve parlamentolara temel bütçe dokümanlarının yanında bu dokümanların da sunulması şeklinde iken, diğer husus bütçe dokümanlarında amaçlara yer verilmesi ve bu şekilde bağlantının kurulmasıdır (Oral, 2005: 30).

2.2.5. Çok Yıllı Bütçeleme

Çok yıllık bütçeleme sistemi, hükümetlerin hedeflerini ve önceliklerini daha açık biçimde ortaya koymalarını sağlaması, orta vadeli bir bütçe tahmininin hükümetin ortaya koyacağı mali planla uyumunun olup olmayacağının saptanması, bütçe sürecindeki şeffaflığın ve sorumluluğun artmasıyla, harcamaların yeniden gözden geçirilmesinin sağlanarak kamu harcamalarında verimliliği teşvik etmesi ve çeşitli kurumlar arasında işbirliğini sağlayabilecek bir teknik olması nedeniyle yararlı bir bütçe tekniği olarak belirtilmektedir (Ejder, 2006: 30). Bütçelerin bir yıl gibi kısa süreler dikkate alınarak yasalaşması etkili bir harcama yönetimini engelleyebilmektedir. Bu

nedenle, çok yıllık bütçelerde gelir ve harcamaların da çok yıllık olarak hesaplanması gereklidir (Cansız, 2007: 96).

Çok yıllılık ile kamu idarelerinin üç yıllık bütçe hazırlamaları ifade edilmektedir. İlk yıl uygulama açısından kanunlaşan veya yetkili organ tarafından onaylanan, uygulanması zorunlu bütçeyi gösterirken, takip eden iki yıl bütçe planlaması niteliğinde karar vericilere sunulan tahminleri göstermektedir. Bütçeler her yıl, bir yıl ilave edilerek yeniden hazırlanır. Tahminlerin güncel koşullara göre yeniden gözden geçirilmesi; çok yıllık bütçelerin, politikaların veya alınmış kararların gelecekteki mali etkilerini göstermesi ve izlenmesi bakımından karar vericilere önemli bilgiler sağlar (Özhan, 2012: 46). Bununla birlikte çok yıllık bütçeleme, bütçede ortaya çıkabilecek uyumsuzlukları ve politika oluşturma problemlerini de ortadan kaldırmaktadır. Hepimizin de bildiği gibi bütçeler, hükümetlerin halkına taahhüt ettiği kamusal hizmetleri yerine getirirken kullanmış oldukları en temel araçlardandır. Bu husus, bütçelerin siyasi tercihleri ifade eden önemli bir uygulama metni olduğunu da göstermektedir (Sarıkaya, 2008: 38).

Türkiye’de, 2003 yılında kabul edilen “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmiştir. Çok yıllık bütçe, ilgili yıl dışında izleyen 3 yıl için gelir-gider tahminlerini içermektedir. Türkiye’de bu uygulama ilk önce 2006-2008 yıllarında kullanılmıştır. Daha önceki yıllarda, 5 yıllık kalkınma planı temelli ekonomik büyüklükler (büyüme hızı, kamu açığı gibi) yer alır ve bu büyüklüklere bağlı olarak yıllık bütçeler oluşturulurdu. Dolayısıyla kamu idarelerinin bütçe ödenekleri bir tek ilgili yıl için kanunlaştıktan sonra bilinebilirdi (Yentürk, 2009: 13). Nitekim çok yıllık bütçeleme ile daha rasyonel ve geçerliliği olan bir kamu kaynak yapısı oluşturmak suretiyle makroekonomik dengenin iyileştirilmesi, kamu yönetim sisteminde mali anlamda disiplini sağlamak üzere tahsis edilebilecek kamu kaynaklarının öncelikli alanların belirlenmesi ve ilgili kamu kurumlarının, kamuoyunun ve yurtiçi piyasaların bilgisine sunulması öngörülmüştür (Cansız, 2007: 112).

2.2.6. Maliyet Fayda Analizi

Maliyet Fayda Analizi, bütçe büyüklüğünü, kamu harcamalarını ve yapılan düzenlemelerin içeriğini değerlendirmek için kullanılan ekonomik araçlar kümesidir. Kısıtlı bütçelerin var olduğu durumlarda, öncelikli olarak listelenmiş projelerin pozitif

net dönüşlerinin sağlanması için çok gereklidir. Bu analiz tekniği, yaygın olarak yollar, köprüler, havalimanları, limanlar ve su kontrolü gibi büyük ölçekli kamu altyapı projelerini değerlendirmek için birçok hükümetler tarafından uygulamada kullanılmaktadır. Aynı zamanda eğitim ve sağlık projeleri için de faydalanılmakta ve giderek düzenleyici işlemleri değerlendirmek için de kullanılmaktadır (Schmid, 2004:4).

Bu analiz tekniği kullanılarak kamunun farklı yatırım projeleri kapsamında iktisadi yönden karşılaştırılmasına imkân sağlamak mümkün olabilmektedir. Fayda Maliyet analiz tekniğinde, gerçekleştirilmek istenen yatırımların proje süresince yapılacak harcamaları ve sonucunda elde edilecek faydaları güncel değerine indirgenir ve bir fayda maliyet oranı tespit edilir. Bu sayede harcamanın bugüne indirgenen kıymetleri ile faydalı olup olmadığı ve maliyetleri ölçüsünde parasal yapıları noktasında karşılaştırılabilir hale gelir. Karar verme tekniği bakımından önemi olan bir araç olmasına rağmen bazı olumsuzlukları da bünyesinde barındırdığı kabul edilmektedir. Örneğin ortaya çıkan bütün fayda ve maliyetlerin ekonomik olarak ifade edebilmesi her zaman olanaklı olmamaktadır. Özellikle sosyal yönü ağır basan projelerde (eğitim, sağlık vb.) bu durum daha fazla belirgin olarak görülebilmektedir. İster kamu sektörü içerisinde isterse özel sektörde yer alsın, tüm yatırım projeleri bir takım fayda ve maliyetleri meydana getirebilmektedir. Ortak bir ölçümlemede ifade edilebilen faydalar, harcamalar maliyetlerini aştığı müddetçe projenin uygulanabilir nitelikte olduğu kabul edilmektedir (Şataf, 2014: 108).

Kaynakların belli bir alanda kullanılacak olması, yapılması düşünülen başka yatırımlardan vazgeçmek anlamına geleceğinden, yatırım amaçlı projelerin arasında seçim yapmayı ve belki de sıralama yapmayı gerektirecektir. Zira kıt olan kaynakların en verimli şekilde kullanması için bu durum bir zorunluluk halini almaktadır. Proje değerlendirme yöntemi olarak kabul edeceğimiz fayda-maliyet analizi, yatırımın ekonomik ömrü boyunca sağlaması beklenen gelirler ile projenin gerektirdiği yatırım harcamalarının karşılaştırılmasını içermektedir. Gerçekleştirilen tüm yatırımlar içerisinde kamunun yapmış olduğu yatırımların genişçe bir yer tuttuğu açıktır. Devlet bir taraftan kamusal beklenti kapsamında faydalı alanlara yatırım yapmak isterken, diğer taraftan gerçekleştirilen yatırımın yükünü ve getirisini (maliyeti-faydası) paranın o

andaki var olan değerine göre hesaplayıp karar vermek zorundadır (Tokathoğlu, 2005: 83)

2.3. KAVRAM OLARAK VERİMLİLİK VE TÜRLERİ

Verimlilik, mal veya hizmetlerin üretilmesi açısından kullanılan kaynakların veya diğer sonuçlar bakımından bu faaliyetlerin çıkışı arasındaki ilişkiyi ortaya koyan bir kavramdır (ASOSAI, 2000:8). Verimlilik en dar anlamıyla üretim sürecinde kullanılan girdiler ile üretim sonrasında var edilen çıktılar arasındaki ilişkiyi anlatan bir kavramdır. Ancak kullanım alanları göz önüne alındığında verimlilik kelimesinin genel tanımlamada birbirinden çok farklı anlamlarda kullanılır. Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı'nın (OECD) M. Jean FOUROSTİE başkanlığındaki bir komisyonun çalışması sonucunda, verimliliğin ilmi bir tanımı yapılmış ve “*Verimlilik: Hasılanın üretim faktörlerinden herhangi birine oranıdır.*” şeklinde 1950 yılının Aralık ayında OECD'nin yayınladığı “Terminologie De La Productivite” adlı kitabın ikinci paragrafında yer almıştır (Kök, 1991: 36).

Verimlilik, üretim faaliyetleri sonucu elde edilen çıktının fiziki olarak miktarının söz konusu üretim faaliyetine sağlanmış girdilerinin (üretim faktörlerinin) fiziki miktarına oranıdır” şeklinde de tanımlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında verimlilik, bir işletmede kaynakların ne ölçüde etkili kullanıldığını ifade eden bir göstergedir (Toker, 2012: 7).

Üretkenlik kavramından, meydana getirilen mal ve hizmetlerin niceliği ile bu mal ve hizmetleri üretirken kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkinin belirlenmesi noktasında yararlanılır. Üretkenlik çoğunlukla bir birim çıktının üretim maliyeti veya süresi gibi kıstaslarla ifade edilir. Bu doğrultuda bakıldığında, bir performans ölçütü ile üretkenliğin mukayesesi verimliliğin tespitine olanak verir. Üretkenliğin belirlenmiş standartla karşılaştırılması, kurumların verimliliğinin makul ölçüler içinde gerçekleşip gerçekleşmediğini göstermektedir. Verimliliğin tespit edilmesi amacıyla, girdi ve çıktılarının ölçülmesinde faydalanılacak standartların oluşturulmasına ihtiyaç duyulur (Sayıştay Başkanlığı, 2002: 3).

Verimlilik kavramı artık günümüzde ülkelerin gelişme göstermesinde yürütülen çabaların değerlendirilmesi konusunda esas alınan göstergelerden de biridir.

Milli refahın fazlalaştırılmasında verimliliğin oldukça önemli değerinin olduğu düşüncesi teorik çoğunluk tarafından kabul görmektedir. Kalkınma düzeyini ve gelişmişlik yapısını yükseltmek isteyen her toplumun temel amacı kendi sahip olduğu kaynakları fayda düzeyini en yüksek ve en yararlı şekilde kullanarak üretim çıktısını maksimum düzeye çıkarmak olacağından, ülkeler için verimlilik çok önemli bir tanım ve kavram olarak ön plana çıkmıştır (Aydın, 1999: 1).

Esas itibarıyla verimlilik, tanım olarak üretim çıktısı ile bu çıktının meydana getirilmesi için kullanılmış olan girdilerle aralarında ilişki kuran bir kavramdır. Belirli bir üretimi oluşturmak için gerçekleştirilen fiziksel harcamalar ne kadar düşük olursa verimlilik de o kadar fazla olur. Bununla birlikte verimlilik kavramının başka yaygın kullanım alanları da bulunmaktadır. Ekonomi teorisi açısından en dar anlamıyla verimlilik; üretim sürecinde boşluk oluşmadan verilen bir kısım girdiler ile en yüksek üretimin sağlanmasıdır. Daha geniş ifadeyle verimlilik ise, ortaya çıkarılan bir malın yahut hizmetin en az maliyet ile üretilmesidir (Alpugan, 1990: 15).

Verimlilik kavramını gerçek anlamda açıklarken, üretim süreçleri ile ilgili birden çok unsurun bir araya getirilmesi veya karışımı ile üretimde kullanılan her bir bileşimin ayrı ayrı verimliliğini ölçmemiz gerekmektedir. Yani, verimlilik ölçümü sonucu belli bir hasılayı elde etmek için gerçekleştirildiğinde, eğer hâsıla onu üreten tek bir faktöre karşı ölçülürse buna kısmi faktör verimliliği; ya da verimlilik hasılayı üreten tüm faktörlere karşı ölçülürse buna da toplam faktör verimliliği denilmektedir. Bu bağlamda, verimliliği çeşitli faktörlerin etkisiyle ortaya çıkan bir çıktı veya sonuç olarak kabullenmemiz gerekir (Kök, 1991: 37).

Girdi ve çıktı arasındaki oranın belirlenmesinde farklı metotlar kullanılmakta olup başka bir ifadeyle verimliliğin belirlenmesindeki ölçütler değişik unsurlar da dikkate alınarak belirlenebilmektedir. Çeşitli faktörlerin tez çalışmamız kapsamında değerlendirilmesi sonucunda verimlilik çeşitliliği olarak tarafımızca şunlar dikkate alınmıştır:

2.3.1. Fiziksel Verimlilik

Fiziksel verimlilik, üretimler sonucu tespit edilen verimlilik oranının pay ve paydasında homojenlik derecesine göre fiziki olarak gösterilebilen değerlerle ifade

edilmesidir. Verimliliğin en genel ölçüsü, “Çıktı/Girdi” dir. Çıktıların ve girdilerin nasıl ölçüleceği verimliliğin de ölçülmesinin değişik biçimlerde anlatımına neden olur. Nitekim girdiler ve çıktılar, saatle, lirayla, birimlerle vb. değişik şekillerde ölçülebilir (Alpugan, 1991: 25). Söz konusu birimler pay ve paydada fiziki değerlerle ifade edilmiş ise örneğin yapılan oranlama işleminde girdi ve çıktı miktarı, kg, ton, metre, adet vb. cinsinden ifade söz konusuysa verimlilik “fiziksel verimlilik” olarak dikkate alınmaktadır (Tuna, 1993: 13).

2.3.2. Ekonomik (Parasal) Verimlilik

Girdi ve çıktıların belirlenmesinde ve oranlanmasına temel tutulan değerler parasal terimlerle ifade edildiğinde “ekonomik (parasal) verimlilik” kavramlarından söz edilir. Ekonomik(parasal) verimlilik; üretim süreci sonucunda meydana gelen mal ve hizmetlerin, üretim için harcanmış olan girdilere oranıdır. Belli bir miktar kaynaktan en çok miktarda ürünün elde edilmesi amaçlı olarak kullanılan bir değerlendirme olarak dikkate alınmaktadır. Bu değerlemeye göre eğer aynı miktarda kaynak kullanan iki üretim süreçlerinden bir tanesi diğerinden daha fazla çıktı elde edilmesini sağlıyorsa, daha fazla çıktıyı sağlayan üretim süreci literatürde daha verimli olarak kabul edilmektedir (Karalar, 2001: 10).

2.4. KAMU HARCAMALARI BAKIMINDAN VERİMLİLİK

Devletin yüklenmiş olduğu görevlerin önemli bir kısmı onu belirli koşullardaki harcamalarda bulunmaya mecbur kılmaktadır. Her şeyden önce, kamunun varlığına yol açan temel gerekçe sayılabilecek “toplumsal ihtiyaçların karşılanması” için devletin birtakım unsurlardan ve mallardan yararlanması veya elinde var olan yahut temin edilebilen bir kısım hizmetleri bu işler için kullanması gerekmektedir. Yine gelişmişlik düzeyini artırmak, gelir dağılımını daha iyi seviyeye getirmek, kaynak dağılımını düzeltmek gibi ortaya konulan amaçlar bazen tıpkı kollektif hizmetler sağlamada olduğu gibi devleti doğrudan mal ve hizmet alımına yöneltebilmektedir. Bazense bu sonuçları çıkarabilmek adına özel kesime karşılığı olmayan ödemeleri gerekli kılabilir. Bütün bunların anlamı kamu harcamalarının yapılması zorunluluğudur (Arslan, 2002: 2).

Kamuda var olan imkânları kullanmanın en uygun düzeyini bulmak için, kullanılan kaynaklar ile üretimi sağlanan çıktılar arasında oransal bir ilişkinin kurulması

gerekir. İŖte kamu harcamalarında verimlilik olarak ifade edilen tanım kısaca kamunun kullanımına sunulacak mal ve hizmet üretimi ile ortaya çıkmış olan çıktı düzeyi ve bunların üretiminde kullanılan kaynakları ifade eden üretim faktörleri arasındaki oransal bir ilişkidir (Arslan, 2002: 3).

Esas itibariyle verimlilik, gerçekteştirilmiş olan faaliyetler girdi ve çıktıların sayısal olarak ölçülebildiği, örneğin maliyetlerin ve sonuçların (faydaların) parasal olarak ifade edilebildiği, durumlarda söz konusu olan bir kavramdır. Yürütölmüş olan bir faaliyetin “verimli” sayılabilmesi için;

1. Aynı girdi miktarı ile daha yüksek çıktının gerçekteştirilmesi,
2. Daha düşük miktarda girdi kullanılarak daha fazla veya aynı miktarda çıktının elde edilmesi,
3. Girdi miktarının artırılarak sonucundaki çıktının yüzdeler orandaki artışı (bunun için çıktı miktarındaki yüzdeler artışın girdi miktarındaki yüzdeler artıştan fazla olması gerekir)
4. Girdi miktarını küçöltürerek çıktı miktarını daha düşük düzeylerde tutmak (bu şartlar altında verimlilikten söz edebilmek için girdi miktarındaki azalış yüzdesinin çıktı miktarındaki azalış yüzdesinden az olması gerekir) (Turhan, 2009: 104).

Örneğin kamusal bir hizmet olan sağlık hizmetinin hastanelerde sunumu sırasında hemşire, doktor, sağlık teknisyeni, hasta bakıcı, idareci gibi personellerin kullanılarak hizmetin etkin bir şekilde sunulması (daha az zamanda daha fazla hastaya hizmet) teknik donanımlarla birliktelik sağlanarak nasıl oluşturulabilir analizinin yapılması önem arz etmektedir. Tabiî ki bu beklentilerin karşılanması için hizmet kalitesinden ödün vermemek de önemli olacaktır. Bu bağlamda daha fazla hastaya sağlık hizmetlerinin verilmesi veya aynı sunulan hizmetin daha düşük bir maliyet (daha az personel, donanım, malzeme v.s.) ile sağlanması veyahut da sağlık hizmeti verilen hastaların sayısı artarken, bu hizmet için kullanılan üretim faktörlerinin hasta sayısına nazaran daha az artması gerekir (Arslan, 2002: 3).

Devletin yapması gereken zorunlu fonksiyonlarını en az maliyetle ve en yüksek miktarda hizmet çıktısı sağlanmış olarak yerine getirmesini sağlamak üzere kullanılan

verimlilik anlayışı, kamu harcamalarının ölçülebilir sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe kayıtları ve mali tablolarla genel görünüme sunmak için ve kamu harcamaları sonucundaki kamusal etkinliğin ölçülmesi açısından büyük önem arz etmektedir (Sarıkaya, 2008: 26).

2.5. KAMU HARCAMALARI AÇISINDAN VERİMLİLİĞİ FAZLALAŞTIRAN GENEL UYGULAMALAR

Verimlilik, ülkelerin gerek refah düzeylerinin arttırılmasında gerekse rekabet güçlerinin geliştirilmesinde anahtar bir kavramdır. Tüm disiplinlerin yanı sıra özel sektörle beraber yeni bürokrasi anlayışının gelişimine paralel olarak günlük yaşamın her yönünde olduğu gibi kamu yönetimi de bu kavramla çok yakından ilgilidir. Çünkü bu terimin içeriğinde insanlar, tüm maddi kaynaklar, üretim teknolojileri ve bilgiler, doğal varlıklar, beşeri ve mali sermaye kaynakları yatmaktadır. Sözü edilen bu varlıkların bir araya getirilmesiyle ve bilimin üretime uygulanmasıyla, yeni değerler, yeni ürün ve hizmetler üretilmekte, böylece sektörlerin nihai amacı olan insan refahı ve mutluluğunun en üst düzeyde sağlanmasına çalışılmaktadır (MPM, 2003: 4).

Genel ekonomik düzen içerisinde üretim kapasitesini artıran veya kamu gelirlerinde artışı ortaya çıkaran harcamalar verimli, diğerleri ise verimsiz harcama olarak kabul edilmektedir. Bir harcamanın verimli ya da verimsiz olduğunun belirlenmesi konusunda farklı yaklaşımlardan hareket edilebilmekle birlikte verimlilik artışını sağlayacak uygulamaların ne olması gerektiği önem arz etmektedir. Bu bağlamda verimsizliği ortaya çıkaran yani verimliliği önleyen etkenlerin ortadan kaldırılması ile birlikte verimlilik artışını sağlayacak düzenlemelerin yapılması gerektiği kanaatindeyim.

Kamu harcamalarının miktarını ve bileşimlerini analiz etmede kullanılan prensip ve kıstasları araştırırken öncelikle verimli kamu harcamalarını verimsizlerden ayırmak gerekir. Eğer sorun benzer hedefleri örneğin *“bir bölgenin ulaşım ihtiyacının karşılanması”* ile aynı sonuçları *“büyüme, enflasyon, ödemeler dengesi ve eşitlik”* sonuçlarını ihtiva eden iki harcama programı arasında bir seçim yapmak ise o zaman uygun olan hükümetin daha az maliyetle karşılanacak olan ve kabul edildiği anlamı ile etkinliği fazla olan projeyi seçmesidir. Ancak uygulamalar göz önüne alındığında rakip olan programlar karşılıklı olarak direkt karşılaştırılmaları mümkün değildir ve bu

nedenle temel önceliklerin uygulanması kaçınılmaz olmaktadır. Bununla birlikte verimli harcamaların verimsiz harcamalardan ayrılması sürecinde yalnızca maliyet ve program hedeflerine varma ölçütünün değil, bu hedeflerin uygunluk değerlendirmesinin de yapılması gerekmektedir (Işık ve Demir, 2012, 150).

Kamu harcamalarında verimliliğin sağlanması açısından halledilmesi gereken genel prensipler bize göre aşağıdaki gibidir:

2.5.1. Verimliliği Önleyici Hususların Ortadan Kaldırılması

Devlet büyük bir kuruluştur ve her türlü kuruluşlarda olduğu gibi devletin işleyişi de mükemmel olmaktan uzaktır. Bu bakımdan devletin işleyişindeki aksaklıklar farklı yönlerden ortaya çıkabilmektedir. Bir kere devlet, kendi organları ile çalışan bir kuruluştur ve ifade edilen bu organları çalıştırmış olduğu memurlarıdır. Devletin çalıştırmış olduğu memurlarında tasarruf etme düşüncesi eksik olabilir, iktisatlı davranma düşüncesi yerleşmemiş olabilir. Bu konuda yapılacak işlerin başında, devletin çalışanlarına kamu fonlarını kullanabilme sorumluluğunu ve duyarlılığını yerleştirmesi, yani tasarruflu olma düşünce yapısının aşılmasıdır (Demir, 2011: 48).

Bununla birlikte devletin çalışanlarını da bürokrasi fazlalığından ve kırtasiyecilik kavramından kurtararak kamu hizmetlerinin daha hızlı akışını sağlaması gerekmektedir. Kamu yönetimi daha etkin ve niteliksel manada süratli çalışmalıdır. Kamu makamlarının zaman zaman ortaya çıkan politik kaygılar nedeniyle yaptıkları harcamaların politik maksatlı şekilde gerçekleştirilmesi kamu harcamalarında verimliliği düşürmüş olabilir. Kamu harcamalarının seçiminde ve kamu harcamaları konularının kendi aralarında dağılımında güdülen amacın üretilecek sosyal faydayı en yüksek düzeylere çıkarma bilincinin kamu makamlarına ve kamu personeline yerleştirilmesi kamu harcamalarında verimlilik düzeyinin artışına sebep olabilecektir (Türk, 2008: 77).

2.5.2. Verimliliği Arttırıcı Düzenlemeler Yapılması

Kamu harcamalarında verimliliği arttırmak üzere alınacak tedbirlerin başında personel reformu gelmektedir ki kamu hizmetinin daha iyi yürütülebilmesi ve görevi yürütenlerden daha fazla faydalanılabilmesi için bu gereklidir. Bunun için kamu

görevlileri, görevlerine en ehil kişiler arasından seçilmeli ve en verimli olacakları yerlerde çalışabilmeleri sağlanmalıdır. Personel yönetimine gereken özen ve önemin verilmesi kamu harcamalarında verimliliği artıracaktır (Demir, 2011: 49).

Kamu harcamalarında verimliliği artırmak üzere alınabilecek diğer bir önemli tedbirler demeti ise idari reform yapmaktır. İdari reformla kast olunan, kamu hizmetlerinin merkezi devletle mahalli idareler arasında dağılımının gözden geçirilmesi ve her idari kuruluş içindeki hizmetlerin hizmetin yapısına ve sağlıklı bir şekilde işlerliğine en uygun gelen hizmet birimlerine verilmesidir. Devletin çalışanlarını siyasi baskının dışında tutması, kamu görevlerinde vatandaşa daha kaliteli hizmet sunmak bilincini ortaya çıkarır. İdarenin tarafsız oluşu, kamu harcamaları sırasında verimliliğin daha yüksek düzeyde sağlanmasının ön koşuludur (Türk, 2008: 78).

2.6. ETKİN VE VERİMLİ KAMU HARCAMALARI İÇİN ÖNERİLER

Kamu harcamaları bakımından etkinlik hususu ele alınırken, mal ve hizmet üretimi sonucu elde edilen çıktılarla bunların sonuçlarını ayrı ayrı değerlendirmek zorunludur. Bu kapsamda elde edilen sonuçların ölçülmesi ve değerlendirilmesi, çıktıların ölçülmesi ve değerlendirilmesinden daha güçtür (Sayıştay Başkanlığı, 2002: 3-4). Dolayısıyla kişi ya da kurumları belli çıktılarından dolayı sorumlu hale getirmek imkân dâhilinde iken sonuçlardan sorumlu tutmak o kadar kolay değildir. Zira sonuçlar kurumun faaliyet sahası haricinde kalan faktörlerle de alakalı olabilmektedir (Allen vd., 2004: 12).

Bunun dışında kamu harcamaları açısından etkinlik gibi önemli bir diğer kavram da verimliliktir. Etkinlik bir kamu hizmet biriminin çıktılarını mümkün olan ekonomik ve siyasi kabul edilebilecek bütün yollardan azamileştirmeye çalışırken, verimlilik ve etkinliğin başlıca öğelerinden sadece birisi olarak çıktıların maksimizasyonunu etkinlikle beraber gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır (Arslan, 2002: 5). Sonuç olarak kamu yönetimi açısından son derece önem arz eden kamu harcamalarının etkin ve verimli kullanımı, zorunlu olarak kamu kaynaklarını kullanarak hizmet üreten kurumlar açısından da son derece önemlidir.

Ancak kamu harcamalarının yapılması zorunluluğu kadar, gerçekleştirilmesi sırasında etkinliğin sağlanması bakımından harcamaların yapılması da önemlilik

arzeden bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu harcamalarının etkinliği ve verimi konusunda kanaatimizce çeşitli hususların göz önünde bulundurulması gerekir.

1. Devletin yüklenmiş olduğu görevlerin önemli bir kısmı onu belli türde harcamalar yapmaya zorunlu kılmaktadır. Her şeyden önce, kamu kesiminin varoluşuna ana gerekçe olarak gösterilebilecek “kollektif ihtiyaçların karşılanması” için devletin bazı hizmetlerden faydalanması, bir kısım malları kullanması gerekir. Yine ülke gelişmişliğini gösterecek olan kalkınma hızı ve büyümeyi artırmak, gelir dağılımını daha iyi konuma getirmek, kamusal kaynak dağılımında eşitlik sağlamak gibi çeşitli hedefler bazen tıpkı kollektif hizmetler sağlamada olduğu gibi devleti doğrudan mal ve hizmet alımı yapmaya yöneltir. Bazen de bu faaliyetlerin yürütülmesi için özel sektöre karşılıksız ödemeleri gerekli kılar. Bütün bunların anlamı kamu harcamalarının gerçekleştirilme mecburiyetidir (Arslan, 2002: 2).
2. Etkinliği sağlanmış bir devlet kavramı kapsamında, kamu harcamalarının, yalnız kamu finansman açığını kapatmak için kısılmasını değil, aynı zamanda daha uzun vadeli bir bakış açısıyla ve olayın ekonomik ve hukuksal boyutunu dikkate alarak kamuya ait kaynaklardan en yüksek çıktı düzeyinin sağlanması, devletin düzenleyici ve destekleyici fonksiyonunun en iyi şekilde yapılması gereklidir (Şahin, 2007: 60). Etkinlik ve verimlilik sağlanırken mevcut kaynakların kullanımında planlama, yetkilendirme ve değerlendirme aynı zamanda denetime yönelik düzenlemeler yapma yönetimin sorumluluğundadır. Ancak yapılacak düzenlemelerin ne kadar etkin olduğunu incelemek ve uygulamaları takip etmek denetimin görevidir (Sarıkaya, 2008: 44).
3. Kamu harcamalarındaki meydana gelen devamlı suretteki artışlar, bu harcamaların mali yönden sağlayıcısı olan vatandaşların, yani vergi ödeyicilerinin ağır yüklere katlanmalarını zorunlu kılmıştır. Bu husus, devlet tarafından toplanmış olan vergilerin sınırlandırılması ve harcamaların kontrol altına alınmasını ve bunlara yönelik oluşturulan toplumsal baskıları yoğunlaştırmıştır (Akyel ve Köse, 2010: 11). Kamunun gelir ve giderleri arasında dengenin sağlanmasında kamu gelirlerinin yükseltilmesinin çok kolay olmadığı göz önüne alındığında kamu harcamalarının daha gerekli şekil ve

yerlerde kullanılmış olması daha büyük bir önem kazanmaktadır. Kamu harcamalarının kamu gelirlerini aşması sonucu bütçede açık oluşması likiditeye duyulan ihtiyacı artırarak faiz oranlarının yükselmesine ve özel sektörün kullanabileceği kaynağın azalmasına (crowding-out-dışlama) neden olmaktadır (Işık ve Demir, 2012: 148). Bu nedenlerle ortaya çıkabilecek toplumsal baskılara karşı koyabilmek adına harcamaların yerindeliği ve uygunluğu nitelik ve nicelik olarak araştırılarak gerçekleştirilmelidir.

4. Kişi başına düşen gelir düzeyi, gelir dağılımı, istihdam düzeyi, bölgelerarası dengesizlikler, kamu finansman yapısı gibi etkenler kamu harcamalarına yön veren temel unsurlardandır. Ayrıca kamu yönetiminin yeniden yapılanmasına ilişkin çalışmalarda etkinlik ve verimliliğin artırılması, ağırlaşmış yapının giderilmesi, fonksiyonel olmayan birimlerin tasfiyesi ilk hedef olarak öngörülmektedir. Bu anlamda etkinlik gibi “performansın ölçülmesi” de, modern kamu yönetiminin anahtar kavramlarından biridir (Güneş, 2011: 143). Ayrıca harcama kontrolleri iyileştirilmelidir. Kamu harcamalarının kontrolünde yapılan iyileştirmeler bütçede kaynaklarının aşırı harcama istemlerini önleyecektir. Böylece, uygulamada yer alan harcamacı kuruluşların, tahsis edilen ödeneklerin kullanımında amaçlananın dışına yönelmesi engellenecektir (Cansız, 2007: 101).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU HARCAMALARINDA DENETİM VE ÖNEMİ

3.1. KAVRAM OLARAK DENETİM VE ÇEŞİTLERİ

Bu bölümde denetim kavramının tanımlanması ve denetim türleri üzerinde durulacaktır.

3.1.1. Denetim Kavramı

Ekonomik açıdan bakıldığında denetim; ekonomik süreçler ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden belirlenen kıstaslara uygunluğunun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kişi ve kurumlara bildirmek gayesiyle taraf olmaksızın kanıt toplayan ve elde edilen kanıtları sistematik bir şekilde değerleyen süreç olarak tanımlanabilir (Akça, 2008: 3). Netice itibarıyla yapısal olarak bir projenin, programın yahut kurumun, ürettiklerinin ve yürütmüş olduğu faaliyetlerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluğunu araştırmak ve elde edilen bulgularının sistematik ve nesnel bir değerlendirmeye tabi tutulmasından sonra ilgili taraflara söylenmesi faaliyeti olarak ifade edilen denetim kavramı tarihsel olarak belirli bir gelişim de yaşamıştır (Bayramın, 2010: 6).

Hukuki devlet yapısı içerisinde kişilerin ve grupların faaliyetleri, sorumluluk alanları ve yasal hakları belirlenmiş ve mevzuat düzenlemeleri (tüzük, yönetmelik, yasa ve anayasa) çerçeveleri düzenlenmiştir. Kurumlar tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin, yasal düzene uyumluluğunu incelemek, ifade ettikleri bilgiler ve iddiaların doğru ve güvenilir olup olmadığını araştırmak ana amaçtır. Bununla birlikte yöneticilerin çıkara dayalı ilişki içerisinde bulunduğu kişilere, topluma ve devlete hesap verebilme yükümlülüklerini (accountability) yerine getirmeleri imkânlarını ortaya koymak üzere uygulanan denetim yetkisi, hukuki devlet yapısı içerisinde bağımsız ve tarafsız kişi yâda grupların denetlenebilmelerinin de sağlanması açısından zorunlu bir süreçtir (Turhan, 2009: 17). Denetim kavramı, dahili veya harici olarak yönetim birimini kapsayan, işlemsel veya eylemsel olarak da yönetim faaliyetlerini denetlemeyi konu edinen bir işlev veya yetkidir. Bazı zamanlar denetim ve yönetim uygulamaları iç içe geçmiştir ve hiyerarşik olarak yöneten ile denetleyenler aynı kişi olabilmektedir (Atay, 1999: 22).

Denetleme sürecinde yürütülen faaliyetlerin gerçekleşmiş olması için genel kapsamda üç hususun varlığı önemlidir. Buna göre denetimin gerçekleşmiş olması için

gerekli ilk husus; bir planlamanın kabul edilmiş olması, bununla ilgili talimatların verilmesi yahut belli şekillerle tasvir edilmiş ilkelerin varlığıdır. İkinci husus; ilk husus olarak ifade edilen planlama ve bunlarla ilgili talimatlara uyumlu olacak tesirli bir idari faaliyetin olmasıdır. Üçüncü husus ise denetim faaliyetini yürütecek bir kişi yahut organın varlığıdır. Bununla birlikte denetleme faaliyetinin yapılabilmesi için belirlenmiş planlama sürecinin oluşturulması, gerçekleşmiş çalışmaların gözetimi ve raporlanması, beklenenlerle elde edilenlerin karşılaştırılması ve gereken düzenleme faaliyetlerinin bulunması süreçlerinin var olması söz konusudur (Tortop vd, 2010: 160-162).

Denetim, yönetimin beş temel ögesinden biridir ve yönetimin hedeflerini yerine getirmesini sağlayan en temel araçlardan biri olarak tanımlanmaktadır. Kaynak israfına yol açmadan oluşturulacak olan en az para, malzeme, insan gücü, zaman ve yer kullanımı ile işlerin daha basit, daha ucuz ve daha iyi yapılmasıdır. Buna göre hedeflenenin en az maliyetle gerçekleştirilmesi temel beklentiyi oluşturmaktadır. Bahsedilen bu ana hedefe ulaşma adına kullanılan araçlardan birisi de denetim faaliyetidir. Buna göre denetimin temel amacının kurumsal hedeflere ve kurumun var olma nedenlerine uyumluluğun tespit edilmesi ve uyumsuz olan hususların düzeltilmesi olduğu görülecektir (Turhan, 2009: 17).

Çeşitli işlevleri bulunan denetim faaliyetinin özellikle kamu yönetiminde birinci işlevi, kamu kaynaklarının dağıtımında kendini göstermektedir. Kamu kaynaklarının dağılımında etkinliğin sağlanması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin, kayıp ve kötüye kullanımların engellenmesinde denetimin önemli etkileri bulunmaktadır. Denetim faaliyetiyle, idarenin ve çalışanların hukuk kurallarına uygun davranması ve faaliyetlerin bu kapsamda yürütülmesi sağlanır. Denetimin ikinci işlevi ise yönetim kalitesinin ve performansının daha yüksek seviyelere çıkarılmasıdır. Denetim sayesinde, yönetim süreçlerinin geliştirilmesi, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde ifa edilmesi, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılmasının sağlanması bakımından idareye önemli katkılar sağlanır (Candan, 2007: 13).

3.1.2. Denetim Çeşitleri

Genel olarak denetimi gerçekleştiren kurumlar, denetimi yapılan kurumlar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin özel sektör tarafından veya kamusal nitelikli oluşuna vb. açılardan çeşitli sınıflandırmalar yapmak olasıdır. Günümüzde yapılan

denetimlerin kamusal yahut özel sektör ayrımı gün geçtikçe geçerliliğini yitirmekte, birbirinin yerine geçmekte, bütünlük arz edecek şekilde birbirine karışmaktadır. Özel sektör üzerindeki kamusal denetim sürerken, kamu kesiminin denetiminde de özel sektör denetim kuruluşlarından daha fazla bir şekilde faydalandığı görülmektedir. Denetçinin niteliğine göre yapılan sınıflandırmalar temelde, denetçinin örgüt personeli olup olmamasına ve örgüt dışında ise denetçi ile örgütü bir araya getiren hukuki bağlantıya göre biçimlenmektedir (Kenger, 2001: 5). Bu noktada denetimi aşağıdaki ayrımlara yani çeşitlere ayırmak mümkündür.

3.1.2.1. Mali Denetim

Mali denetim, kamu mal ve hizmetleri, kamu harcamaları, kamu gelirleri ve kamu mal varlığının, mali mevzuatın ve maliye ilminin belirlenmiş olan hedef ve kurallara uygunluğunu araştıran ve bu yönde tespitlerde bulunmayı amaçlayan denetimdir. Mali denetimin temel hedefleri; siyasi organlara kendisini temsil yetkisini veren kamuoyunun yine kendisiyle ilgili olan harcama, vergi vb. mali konularda saydamlık ilkesi çerçevesinde bilgi sahibi olması, kamu faaliyetlerinin hukuki bakış açısıyla yasal kurallara uygunluğunun sağlanması ve hizmet üretiminde verimlilik ve etkinliğin sağlanarak, maliye politikası hedeflerine ulaşılmasının sağlanması olarak özetlenebilir (Altuğ, 2000: 7-9; akt. Siverekli, 2014: 61).

Genel tanımlama yapmak gerekirse mali denetim; gelir, gider, sahip olunan varlık ve yükümlülüklerle ilişkin olarak gerçekleştirilen hesap ve işlemlerin doğruluğunun, yürütülen mali sistem ve mali tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir (Bayramın, 2010: 17). Mali denetim kavramına kamusal açıdan bakılırsa; devlet kurum ve kuruluşlarının, kamu hizmetlerini yürütürken kullandıkları kaynaklar ve yaptıkları harcamalar ile sahip oldukları varlık ve borçlarının, Anayasa ve yasalar çerçevesinde hedef ve kurallara uygunluğunun kontrolü ve varsa aykırılıkların sorumlularının tespitidir. Ayrıca ekonomiye yönelik olarak da, yükümlülerin vergi ödevlerini yasalara uygun olarak yerine getirip getirmediğinin incelenmesidir (Saral, 2011).

Bir kurumun finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir düşünce tespit etmek gayesiyle finansal tabloların incelemesi yapılır. Mali denetim, gerçekleştirilen ekonomik çalışmaların

muhasabe yöntemleriyle ölçülerek analizinin yapılmasıdır. Mali denetimde değerlendirme ölçütleri çoğunlukla genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri, uluslararası muhasabe standartları veya yerel muhasabe ilkeleri ve organizasyonun faaliyeti ile ilgili vergi mevzuatı hükümleridir. Bu denetim, kamu denetçileri veya bağımsız denetçiler tarafından yürütülür. Denetimin konusu, ortaklara veya ilgili kamu kuruluşlarına verilen veya kamuya açıklanan finansal tablolarıdır. Bu süreçte yürütülen denetim sonrasında, açıklanmış finansal tablolar ile ilgili olarak güvence vermeye yönelik raporlama faaliyetinde bulunulur (Bayramin, 2010: 17).

Nitekim son dönemlerde mevzuata alınan 5018 sayılı Kanun'da da ifadesini bulan, Sayıştay tarafından kamunun hesabına gerçekleştirilecek olan mali denetim; kamu yönetimindeki gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi, finansal tabloların mali raporlama ölçütleri doğrultusunda denetlenen kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçek ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediğinin değerlendirilmesidir (Ceylan, 2010: 113).

3.1.2.2. Performans Denetimi

Genel olarak performans denetimi (operational audit, performance audit), mevcut kaynakların verimlilik, etkinlik ve tasarruf ilkeleri açısından idaresinin yapılıp yapılmadığını ve mali sorumluluğun gerektirdiği kıstasların makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun tüm faaliyetlerinin değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Demir ve Partal, 2011: 2). Ayrıca performans denetimi, çalışanların yürüttüğü faaliyetlerin hedefler doğrultusunda yönlendirilmesi ve kontrol edilmesi ile performanslarının fazlalaştırılması amacı ile motivasyonlarının sağlanması süreçlerini ifade etmektedir (Oyman, 2009: 55).

Performans denetiminde, denetlenen kurumun kendi kaynaklarını etkin, verimli ve tutumlu bir biçimde yönetip ve kullanmak noktasında gerekli özeni gösterip göstermediği incelenir. Bu denetimde, tahsis edilen kamu kaynağı karşılığında ortaya çıkarılan hizmetler arasında ilişki kurulur ve bu kaynakların kullanımında söz edilen ilkelere uyulup uyulmadığı gözden geçirilir. Bu denetim, sistematik ve tarafsız bir yaklaşımla icra edilir, faaliyetlerin yürütülmesinde etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığı konusunda bağımsız güvence verilmesi amaçlanır. Ayrıca,

yönetimin geliştirilmesi ile hata ve eksikliklerin giderilmesi konusunda yönetime tavsiye verilmek suretiyle yardımcı olunur (Candan, 2007: 47).

Performans denetiminde, mali ve mali olmayan bilgileri değerlendirmek amacıyla ölçütleri belirlemek son derece sübjektif bir konu olduğundan, yapılan faaliyetlerin denetimi yönetim danışmanlığına benzetilir. Denetimin sonunda yürütülen faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin olarak birtakım önerilerde bulunulur. Bu kapsamda performans denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından, ayrıca kamuya ait kuruluşlarda kamu denetçileri tarafından yürütülmektedir (Kenger, 2001: 6).

3.1.2.3. Sistem Denetimi

Sistem denetimi, denetlenen birimin(sistem) yahut sürecin hedeflerine ulaşmasını sağlamak açısından iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, denetlenen birimin işlemlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, varsa eksikliklerinin tespit edilmesi, kalitesinin ve hedeflere uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir (İDKK İç Denetim Rehberi).

Sistem denetimi, gerçekleştirilen kontrol işleminin etkinliğini ölçmek amacıyla iç kontrol sisteminin ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesini amaçlar. Faaliyetlerin verimliliği, iktisadi oluşu ve etkinliği, işlemlerin yasal mevzuata uygunluğu ve düzenliliği, finansal raporların gerçekçi ve tam olduğu konusunda güvence sağlar. Sistem denetiminde, denetlenen birimin finansal raporlarının doğru ve tam, işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının ve/veya etkinlik, verimlilik ve iktisadiliğin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi için inceleme yapılır (Bayramin, 2010: 16).

3.1.2.4. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance audit), bir kurumun faaliyet ve işlemlerinin önceden tespit edilmiş yöntemlere, kurallara yahut mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir (Bayramin, 2010: 17). Bu uygulamada amaç, süreç içerisindeki birimlerin yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup

uyulmadığının araştırılmasıdır. Söz konusu üst makam işletme içinden olabileceği gibi işletme dışından da olabilmektedir (Eski, 2006: 6). Nitekim bütün işletmeler, yürüttükleri faaliyetlerin kurumsal amaçlarına uygun hedeflere ulaşmak için birtakım kural, politika ve süreçler oluşturarak uygulama yürütmektedirler. Ayrıca yapılan kanuni düzenlemeler de işletmeler tarafından uygulanmak zorundadır (Ulutaş, 2007: 52).

Uygunluk denetimi doğrultusunda belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Denetimin konusu, örgütün finansal işlemleri ve ekonomik faaliyetleridir. Çok yönlü ve kapsamlı olması nedeniyle bir nevi istişari nitelikte yönetim danışmanlığı olarak nitelendirilmesi de mümkündür. Üretim hacmi ve türlerinin fazlaşmasına bağlı olarak bir kuruluşun büyümesi ve organizasyonel anlamda holdingleşmenin yayılması sonucu doğmuştur (Bayramin, 2010: 17).

3.1.2.5. Bilgi Teknolojileri (BT) Denetimi

Bilgi teknolojileri denetimi kısaca, denetlenen birimin elektronik bilgi sistemleri sürekliliğinin ve teknik anlamda güvenilirliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir. Bu açıdan bakıldığında sadece bu sistemlerden elde edilen verilerin değil, aynı zamanda bu verileri üreten sistemlerin de önemli olduğu görülmektedir. Teknolojide yaşanan gelişmelere bağlı olarak hızlı bir dönüşüm süreci varken, kurum ve kuruluşlar da faaliyetlerinin büyük bir kısmını gerçekleştirirken bilgisayarlar vasıtasıyla sanal sistemleri kullanmaktadır. Bu gelişim, işlemlerin daha hızlı ve etkin bir şekilde yapılmasına da imkân tanımaktadır. Zira günümüzde işlemlerini sanal ortamlarda gerçekleştirmeye başlayan kuruluşların denetiminde elde edilen verilerin daha anlamlı olabilmesi için bu verileri oluşturan bilgisayar sistemlerinin ve bu sistemler üzerindeki işlem ve uygulamaların düzgün ve güvenilir bir şekilde çalışması gerekmektedir (Özbilgin, 2003: 123).

BT denetimi, sistemlerin gizliliğini, güvenilirliğini ve mevcudiyetini garanti altına almak için bilgi teknolojileri sistemlerinin güvenliğinin korunmasındaki yeterlilik ve etkinliği inceler. Yürütülecek BT denetimi çalışmaları, öncelikle denetlenen kurumun BT yapısının anlaşılması ve BT sistemlerinin kurumun performans hedeflerinin karşılanması doğrultusundaki öneminin belirlenmesi hususunda katkı sağlayabilir. Bu kapsamda denetçi, mevcut bilgi teknolojisi kontrollerini; etkililik,

etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterlerini dikkate alarak inceler ve raporlar (İDKK İç Denetim Rehberi).

3.1.2.6. Denetçi Statüsü Yönünden Denetim

Denetçi statüsü yönünden denetim; iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmakta olup, ayrıca dış denetim; bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde de ele alınmaktadır (Eski, 2006: 9).

a) Dış Denetim (External Auditing)

Dış denetim; kuruluşun, kendi bünyesinde yer almayan denetçilerden oluşan, kuruluşla direkt bir bağlantısı vb. şekillerde organik olarak bir bağlantısı olmayan bağımsız olarak nitelendirebileceğimiz bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişileri tarafından denetlenmesidir. Dış denetimin amacı işletme ilgililerine işletmenin mali bilgilerinin gerçekçi ve dürüst bir şekilde sunulup sunulmadığının tespitine varmaktır. Bu nedenle dış denetim, hedefleri doğrultusunda kuruluşa ait finansal tabloları inceler. Dış denetim, teorik anlamda biçimlendirildiğinde bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılır (Özalp, 2006: 14).

i. Bağımsız denetim: Serbest meslek mensubu olarak kendi adına faaliyet yürüten yahut bağımsız bir denetim kurumuna bağlı olarak çalışan denetçi ve denetçiler tarafından müşterilere profesyonel denetim hizmeti sunmak için, tamamen işletmelerin kendi talepleri doğrultusunda ve sözleşme kapsamında finansal tabloların incelenmesi ile uygunluk ve performans kapsamında denetimlerin sonuçlandırılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir (Eski, 2006: 9). Bağımsız denetçiler genellikle serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olarak işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetim yaparlar (Uyanık, 2001: 58; Akt: Çatıkkaş, 2005: 11).

ii. Kamu denetimi: Görev ve sorumluluklarını kanunlardan alan, kamunun yetkilendirmesiyle onun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablolar, performans ve uygunluk denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur (Eski, 2006: 10). Kamusal denetim, genel manada kamu denetim birimlerince yasal mevzuat hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilen denetimdir.

Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri, kamu ve özel işletmelerin kanunlara, yönetmeliklere, devletin iktisadi politikasına ve kamunun faydasına olan bağlılık derecesinin ölçülmesini ve denetlenmesini gerçekleştirir (Akça, 2008: 7).

b) İç Denetim (internal auditing)

İç denetim; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve idarenin beklentilerine uygun bir şekilde kullanılmasını, iş ve işlemlerin yasal mevzuata uygunluğunu, yürütülen faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesini, kamunun sahip olduğu varlıkların korunmasını sağlayan; yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence temin eden bir yönetim aracıdır (İDKK İç Denetim Rehberi). Esas itibariyle iç denetim, organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği belirlemek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında birim başkanına sade, şeffaf ve tarafsız bir bilgi sunar (Korkmaz, 2007: 4). Bu denetim şekli, aynı zamanda ilgili kuruma denetim sonucunda ulaştığı verilerle danışmanlık ve güvence hizmeti sağlar. Gerçekleştirilen inceleme sonucunda kurum yönetimine, sahip olunan kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kurumun hedeflerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı araştırılır. Bu denetim, yürütülen faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu, kurum varlıklarının korunması ve kurum içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığını sunar ve kurumun ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık hizmeti sağlar (Akça, 2008: 15).

3.2. DENETİMİN İLGİLENDİĞİ MEVZULAR

Denetimin hangi konuları içine alacağı, kimlerin hangi şekillerde denetleneceği ve hangi hususların denetime tabi tutulacağı sorunu denetimin kapsamını belirtmektedir. Bununla birlikte denetimin gerçekleştirileceği işyerlerinin uygun olarak seçilmesi, yerleşme planlarının etkili çalışmayı arttırıcı yönde hazırlanması, zamanlamanın iyi seçilmesi ve değerlendirilmesi gibi konular da denetimin kapsamını oluşturmaktadır (Akpınar, 2006: 36).

Bir başka açıdan bakıldığında aslında yürütülen denetim faaliyetleri, hayatın her alanında karşılaşılabilen genel bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin

anne ve babaların kendi çocuklarını yoklamaları, öğretmenlerin öğrencilerin ödevlerini kontrol etmesi, meslek kuruluşlarının veya derneklerin üyelerini takip etmeleri, özel kesimdeki şirketlerin finansal tablolarının izlenmesi, kamu personelinin üst makamlar tarafından takip edilmesi, kamu kurum ve kuruluşları organları faaliyetlerinin denetimi hayatımızda karşılaştığımız denetim şekillerinden bazılarıdır. Denetim sürecinin konusu ifade edilirken, denetlenenin niteliği belirtilir yani neyin veya kimin denetlendiği denetimin konusunu oluşturan bir olgudur. Buna göre denetimin konusu bir kurum olabildiği gibi bir kişi veya organ da olabilir (Turhan, 2009: 19-20). Denetim konularını birkaç başlık altında toplayabiliriz.

3.2.1. Kurumların Denetlenmesi

Kamunun yapmış olduğu denetimin kapsamı, tarihsel süreç içerisinde ve uygulandıkları ülkeler bağlamında büyük farklılıklar göstermiştir. Öncelikle merkezi idareyi kapsayan kuruluşların finansal işlemlerinin incelenmesi ile başlayan kamusal denetim, özellikle yirminci yüzyılda kamusal etkinliklerin fazlalaşmasına bağlı olarak yürütülen işlemlerdeki karmaşıklık sonucunda denetçilerin işlem alanı genişlemiştir. Bunun yanında gelişen devlet anlayışının sonucu olarak eğitime, kültürel ve sanatsal faaliyetlere, çevre koruma ve geliştirme etkinliklerine aktarılan kamu kaynaklarının artması ve özelleştirme uygulamalarının etkisiyle finansal yapının yanı sıra denetimin kapsamı ve yapısı da değişmiştir (Akpınar, 2006: 37).

Son zamanlardaki gelişmeler sayesinde artık hem özel sektördeki kuruluşlar hem de kamu kuruluşları değişik açılardan denetlenebilir hale gelmiştir. Özel sektör kurumlarının idarecileri, kendileri denetim yapabildiği gibi bağımsız denetim kuruluşlarına da denetlettirebilmektedirler. Yöneticilerin yaptığı denetim, kurum personelinin yapmış olduğu işlemlerin yani kısaca kurumun her açıdan denetlenmesidir. Bağımsız denetim kuruluşları ise genellikle kurumun finansal tablolarını denetler ve mali durum hakkında birtakım tespitlerde bulunur. Kamu kurumlarının gerçekleştireceği denetiminin nasıl, kim tarafından yapılacağı kendi mevzuatlarında belirtilmiştir. Bu denetim kurumun örgütsel yapısını, faaliyetlerini, işlemlerini ve personelinin kapsar (Turhan, 2009: 20).

3.2.2. İşleyişin Denetlenmesi

Kurumsal işleyişin yürümesini sağlayan yasal koşullar, aynı zamanda bu işlemler için gereken bilgi ve belgelere yönelik bir yol haritası da ortaya koymaktadır. Belgeye bağlı işlemlerin tanımlanmasında idari ve kanuni koşullar kadar çevresel etkenlerin de göz önüne alınması gerekmektedir. Amacı ne olursa olsun her kurum, var olma koşullarını ortaya çıkaran ürünü ya da hizmeti, alıcı konumunda yer alan diğer kurum ya da kuruluşların beklentileri ölçüsünde hazırlamak durumundadır. Kurumların, faaliyetlerini gerçekleştiren personelinden ayrı bir tüzel kişiliği olmasına rağmen maddi anlamda sonuç doğurabilecek bir eylem ve işlem tesis edebilmesi personeli eliyle mümkün olmaktadır. Denetimin asıl konusu da söz konusu personelin gerçekleştirdiği işlemler ve bu personel aracılığıyla yürütülen eylemlerdir. İşlemler, hukuksal sonuçlar doğuran irade beyanları olabileceği gibi kendileri bir hukuksal sonuç doğurmamakla birlikte bu tür sonucu doğuran işlemlerin yapılması için gerekli maddi işlemler de olabilmektedir. Neticelenmiş faaliyetlerin denetimi, yasalara uygunluk ve yerindelik açısından olabilmektedir (Atay, 1999: 30).

3.2.3. Organların Denetlenmesi

Genel olarak organların bu niteliklerini kazanmalarının tescili, bu niteliği kazanıp ve kaybetmeleri sonucundaki kontrol, söz konusu çalışma organlarının atamayla oluşturulması, değişimi, görevlerinden el çektirilmesi ve bunlarla ilgili yargısal denetim; bu yapıların ve kurulların oluşumları, işleyişleri ve organlar üzerindeki gerçekleştirilen çeşitli şekillerdeki denetlemeler bu kapsamdadır. Organların denetlenmesi, büyük nispette yargı açısından denetiminin konusunu oluşturmaktadır ve yürütecekleri faaliyetlerin yasal geçerliliğini etkilemektedir (Atay, 1999: 30).

3.2.4. Kişilerin ve Personelin Denetlenmesi

Hukuki yönden bakıldığında insanlar gerçek kişi olarak tanımlanmakta, diğerleri ise tüzel kişi olarak kabul edilmektedir. Bağımsız haklar olarak tarif edilen hakkın sahibi belli olduğu halde Bağlı haklar olarak tarif edilen haklarda hakka sahip kimse hakkın bağlandığı ilişkiye göre değişmektedir. Örnek vermek gerekirse, Aile hukuku içerisinde tarif edilen kişiler hukuku içerisinde, kamu hukuku niteliği kapsamında ifade edilebilecek çoğu zaman aile ve toplumsal düzenin korunmasına

yönelik hükümler bulunduğu gibi; kamu kurum ve kuruluşlarının aynen özel hukuk tüzel kişileri veya gerçek kişiler gibi faaliyet ve işlerde bulundukları gözlemlenmektedir. Örneğin özellikle Kamu İktisadi Teşebbüsleri veya Anonim Şirket tarzında faaliyet gösteren kamu kuruluşları bunlara örnek oluşturabilir (Uluslan, 2002: 154).

Gerçek kişiler bulundukları toplumda bir kurumun personeli veya bir kuruluşun üyesi olabilmektedirler. Bir kuruluşa üye olmanın veya bir kuruluştaki faaliyet yürütebilmenin belirli şartları vardır. Ayrıca kurum personelinin veya kuruluşların üyelerinin neleri yapıp neleri yapamayacağı önceden belirlenmiştir. Kişilerin, mevcut kurallara uygun bir şekilde davranıp davranmadığının denetimi kişilerin ve personelin denetimini oluşturur. Bilhassa kamuda, çalışan personellerin diğer statülere göre daha çok sınırlamalara ve denetimlere tabi olduğu bilinmektedir. Ülkemizdeki kamu kurumlarının teftiş kurulları, büyük oranda kurum personellerinin yürütmüş olduğu işlemlerin teftişini yapmaktadırlar (Turhan, 2009: 21).

3.2.5. Malların Denetlenmesi

Sayıştay'ın taşınır ve taşınmaz mallar üzerindeki denetimi Anayasa'nın 160'ıncı, Sayıştay Kanunu 1'nci ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68'inci maddesinde hükme bağlanmıştır (Turguter, 2010: 108). Anayasa'nın 160. maddesinde; *“Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir”* denilmektedir. Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Neticede kamu kurumları, beklentilerini gerçekleştirebilmek için taşınır ve taşınmaz mallara ihtiyaç duyarlar. Kamu hizmetlerinin sunulması için gerekli görülen bina, otomobil ve diğer araçlar bu kapsamda değerlendirilen mallardır. Hizmetlerin, daha etkili ve verimli bir şekilde sunulabilmesi ise sahip olunan malların saklanması, korunması ve her an hizmete hazır halde saklanması ile mümkündür. Kısacası mal

denetimi sahip olunan malların durumlarının denetimi anlamına gelmektedir (Turhan, 2009: 22).

3.3. KAMU HARCAMALARI SIRASINDA DENETİM FAALİYETİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.3.1. Kamu Harcamalarında Yönetimsel Denetim

Yönetimsel denetim, idarenin yine idare tarafından denetlendiği, yönetimin kendi içerisinde gerçekleştirdiği veya farklı bir idare ya da merci tarafından denetlenmesini ifade etmektedir (Bastık, 2011: 8). Farklı bir tanımlamayla idari kurum ve kuruluşların faaliyet, işlem ve almış oldukları kararlarının düzenlilik ve teşkilat içi amaçlara uygunluk açılarından denetlenmesinde etkin yöntemlerden biriside bu kurum ve kuruluşların kendilerinin meydana getirdiği mekanizmalar kanalıyla denetlenmesidir (Özhan, 2012: 108).

Kamu harcamalarının yönetimsel denetimi, çeşitli biçimlerde yürütülebilmektedir. İdarenin kendini denetlemesine iç denetim, bir başka idare tarafından denetlenmesine ise dış denetim denilmektedir. İdari denetim kendi içinde hiyerarşik denetim, vesayet denetimi ve özel denetim olmak üzere de üçe ayrılmaktadır (Gözübüyük, 2001:295; akt. Kuluçlu, 2006: 6). İdarenin gerçekleştirdiği faaliyetler, yasama ve yargı organları tarafından denetlendiği gibi idarenin kendi içerisinde oluşturduğu denetim organları tarafından da denetlenir. Bu denetimlerin bir kısmı faal idarenin yapısı içerisinde diğer bir kısmı ise özel teminat müesseseleri eliyle gerçekleşmektedir (Bozoğlu, 2008: 17). İdari denetimde, idarenin içinde sırf denetim amacıyla kurulmuş özel kurullar vardır. Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu olmak üzere başlıca iki denetleme kurulu* vardır (Gözler, 2008: 299).

Devlet bütçesinin bir yandan büyüklüğü, diğer yandan kamunun finansal kaynaklarının kullanılması açısından etkin ve verimli kullanılması gerekmektedir. En az kaynak kullanılarak en fazla sosyal faydayı sağlayacak biçimde oluşturulacak bütçe uygulaması, etkinlik denetimi olarak adlandırılmaktadır. Günümüzde bu denetim biraz daha geliştirilerek İngilizce karşılığı (effectiveness, efficiency and economy) 3E olarak

* 19.12.2010 tarihi itibarıyla Sayıştay'a devredilerek tüzel kişiliğine son verilen *Yüksek Denetleme Kurulu* da bu amaçla kurulmuş kurullar arasındaydı.

kısaltılan ve Türkçeye de verimlilik, etkililik ve tutumluluk yani VET olarak çevrilen denetim türü geliştirilmiştir (Dülger, 2012: 7). Performans denetiminin de temel unsurunu kapsayan kamu kaynaklarının kullanımında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) ilkeleri, bütün dünya ülkelerinde uluslararası denetim standartlarını esas alarak tanımlanmaktadır. Bu ilkelere göre yapılacak Sayıştay denetimi de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yerini almıştır (Özsemerci, 2011:104). Verimliliğe, etkinliğe ve kaynakların ekonomik olarak kullanımına ilişkin kıstaslar aracılığıyla yapılan her düzeydeki denetim, kaynak savurganlığının olup olmadığını gösterecektir.

3.3.2. Kamu Harcamalarında Yasama Denetimi

Bütçenin yasama organı tarafından denetlenmesi olarak ifade edebileceğimiz yasama denetimi, bütçenin uygulanması için yürütme organına yetki veren yasama organının, bu yetkinin nasıl kullanıldığını ve uygulama sonuçlarını kontrol etmesidir. Ülkemizde yasama denetimi, bütçenin hazırlanmasında, uygulanmasında ve uygulanması sonrasında olmak üzere üç aşamada gerçekleştirilmektedir (Özhan, 2012: 108). Bütçenin klasik anlamdaki tanımı düşünüldüğünde bütçenin denetim işlevi de hemen anlaşılacaktır. Çünkü bütçenin tanımında yer alan gelir ve giderlerin uygulanmasına önceden izin veren bir belge olması sonucunda, verilen bu iznin de nasıl kullanıldığının denetlenmesini gerektirmektedir. Bir başka deyişle parlamento hükümete vermiş olduğu uygulama iznini en azından mali yılsonunda denetlemek isteyecektir. Bu denetim siyasi denetim olarak adlandırılmaktadır (Dülger, 2012: 7).

Siyasî denetim, idarenin yasama organı, yani Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından denetlenmesi demektir ve bu denetim, soru, genel görüşme, meclis araştırması, gensoru, dilekçe hakkı yöntemleri kullanılarak gerçekleştirilir (Gözler, 2008: 295).

3.3.3. Kamu Harcamalarında Yargısal Denetim

İdarenin hukuk yönünden denetlenmesi hukuka bağlı devletin temel güvencesidir. Ayrıca idari eylem ve işlemlerin yargı organları tarafından denetlenmesi, hukuk devletinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Anayasanın 2 nci maddesinde de devletin temel niteliklerinden birisinin hukuk devleti olduğu belirtilmektedir. Yine Anayasanın 125 inci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı

yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır. İdarenin denetlenmesinde, adli ve idari yargı yerlerinin dışında Türkiye'nin de dâhil olduğu birçok ülkede Sayıştaylar da yargısal yetkilerle donatılmıştır (Özhan, 2012: 108).

İdari yönetimin yönetilenlerle yaşamış olduğu anlaşmazlıklar ile gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerinin idari yönetimin dışında ve bağımsız mahkemeler tarafından denetimin yapılması, vatandaşlar açısından önemli olduğu kadar devlet yapısı içerisinde nitelenen hukuk devleti özelliği açısından da önemlidir. Yargı açısından denetim, idare üzerinde uygulanan ve idarenin dışında yer alan en etkili denetleme yolu olarak kabul edilmektedir (Gözübüyük, 2001:295; akt. Kuluçlu, 2006: 7).

İdarenin denetimi yollarından olan yargısal denetimin etkili yol olduğu tartışmasız olarak kabul edilir. Zira yargısal denetim sürecinde yönetim, tamamen bağımsız bir şekilde çalışan yargı mercilerince denetime tabi tutulmakta, denetleme sonucu bağlayıcılığı ve uyulma zorunluluğu olan kararlar alınabilmekte ve alınan kararlara uyulmamasına yönelik cezai yaptırımlar içermektedir (Bastık, 2011: 4). Yargısal denetimin, yargı dışı denetimden farkları vardır. Bir kere, yargısal yolda, denetim bir yargı organı tarafından yapılmaktadır. Yargı organları, teminatlı ve meslekten hâkimlerden oluşmuş bağımsız mahkemelerdir. Bu husus uyuşmazlığın tarafları bakımından bir güvence teşkil eder (Gözler, 2008: 302).

Türkiye’de sürekli olarak bütçeleme sürecinin denetim ve kontrollerinde önemli problemler yaşandığı, kullanılan mekanizmaların yeterli ve etkin bir şekilde çalışmadığı, kullanılan kaynakların tasarruflu, etkili ve yeterli bir şekilde temin edilmesi ve kullanımını sağlama yönünde gerekli katkıların oluşturulamadığı iddia edilmektedir. Kamunun idari ve hesap verme sorumluluklarının gerekliliklerini ortaya koymada yeterli olmadığı ve idarecilere bu hususlarda güvence vermekten yoksun olduğu ifade edilmektedir. Kurumlar faaliyetlerinin geliştirilmesi, kurumsal olarak hedeflenenlere varılması hususunda objektif değerlendirmeler yapılması suretiyle kararların alınmasının iyileştirilmesi konusunda işlevinin olmadığı ifade edilir. Bu bağlamda iç denetim sisteminin bir bölümü olarak ortaya çıkmış olan kurumların bütçesel performanslarının geliştirilmesi, mevcudiyetlerinin korunması ve olumsuz kullanımları ile kaybedilmelerinin engellenmesi arzulanır. Buna göre iç kontrol sisteminin bir parçası olarak ortaya çıkarılan kurumların bütçe performansının geliştirilmesi, varlıkların

korunması, kötüye kullanımların ve kayıpların önlenmesi istenir. Genel manada artı değer oluşturulması gerekçeleriyle kamusal hizmetlerin yürütülmesinde yönetici ve idarelere yardım edilmesi yerine faaliyet ve hizmetlerde tıkanıklık yaşanmasına sebebiyet verildiği yönünde eleştiriler de dile getirilmektedir (Candan, 2007: 197).

Kamu harcamalarının bütçe aracılığıyla denetiminde; ilgili yasalarda, idari ve mali denetim ilkeleri esas olacak şekilde, temel ilke ve düzenlemeler öngörülmüştür. Bu şekilde, idarenin kullanımına ayrılan kaynakların, hedeflenene en iyi şekilde ulaşması için, en etkili şekilde kullanılmasının sağlanması amacıyla öngörülen verimlilik ve etkinlik denetiminin gerçekleştirilmesi ve kamu harcamalarının yapılan hizmet doğrultusunda başarılı biçimde kullanılıp, kullanılmadığı değerlendirme konusu yapılmaktadır (Siverekli, 2014: 63).

Yönetim ve denetim birbirini besleyen süreçleri ifade eden bir yapısı olup iyi hazırlanmış sağlıklı bir yönetim sisteminin olduğu ortamda, denetimin de kendinden beklenen işlevleri gerçekleştirmesi kolaylaşmaktadır. Aynı şekilde denetim sisteminin de devamlılığı, yönetime pozitif etki etmekte ve yönetimi daha şeffaf ve saydam hale getirebilmektedir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yapılan vurgulamalarla denetimin yönetime rehberlik etme fonksiyonu da ifade edilmektedir (Kuluçlu, 2006:5).

Kamu harcamalarında etkinlik ve verimliliğin sağlanması hususunda denetimin çok çeşitli işlevleri bulunmaktadır. Bunlar arasında, gerçekleştirildiği kurumun gelir ve harcama kalemlerinin planlanması, bütçelenmesi ve kıt kaynaklarının kullanılma sistemlerinin incelenmesi, görev alan hizmet personelinin eğitim ve yeterlilik tespiti, olumlu performansın özendirilmesi, olumsuz performansın düzeltilmesi amacıyla önceden belirlenmiş hedef ve standartlar bakımından sonuçların izlenmesi sayılabilir (Sarıkaya, 2008: 44). Neticede kamu harcamalarından istenilen etkilerin sağlanması için çok çeşitli faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Kamu harcamalarında etkinlik ve verimlilik sağlanması hususunu denetim kapsamında üç ana başlık altında toplamak mümkündür (Ejder, 2006: 33):

- Gereksiz ve işlevsiz uygulamaların ortadan kaldırılması amacıyla, denetim fonksiyonlarının gözden geçirilmesi,
- Yerine getirilmemiş mali yükümlülüklerin yönetiminin ve kontrolünün iyileştirilmesi amacıyla taahhüt raporlamasına geçilmesi,

- Devletin denetim imkânlarını, tüm kurumları kapsayacak şekilde artırarak, hesap denetim alanının genişletilmesi şeklindedir.





DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE KAMU HARCAMALARININ YÖNETİMİ, ETKİNLİK VE VERİMLİLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRMELER

4.1. TÜRKİYE’DE KAMU HARCAMALARININ YÖNETİMİ

Türk bütçe sisteminde kamu harcamaları, son döneme kadar, ikili bir yapıyla tasnif edilmiştir: “*Ekonomik tasnif*” ve “*idari-fonksiyonel tasnif*”. Ekonomik tasnifte kamu harcamaları cari, yatırım ve transfer harcamaları olarak ayrıma tabi tutulmuşken; idari fonksiyonel tasnifte ise, faaliyetlerin yerine getirilmesinde ve sürdürülmesinde “hizmeti” esas alan bir yaklaşım benimsenerek kamu harcamaları, gerçekleştirilen hizmetlere göre (eğitim, sağlık, savunma, genel idare vb.) ayrıma tabi tutulmuştur. 2004 yılında uygulanmaya başlanan analitik bütçe kod sistemi ise dört farklı sınıflandırma sistemine dayanmaktadır: “*Kurumsal sınıflandırma*”, “*fonksiyonel sınıflandırma*”, “*finansman tipi sınıflandırma*” ve “*ekonomik sınıflandırma*” (Özbaran, 2004: 116).

Ülkemizde kamu harcamalarının nitelikleri, büyüklükleri ve kapsamı yukarıda bahsedilen tasniflere tabi tutulurken biz kamu harcamalarının seyrini özellikle siyasi, hukuki ve sosyo-ekonomik yönden ifade etmeye çalışacağız.

4.1.1. Kamu Harcamalarının Siyasi Yönden Yönetimi

Gelişim ekonomisi literatüründe kamu harcamalarının toplumsal gelişmişlik düzeyine olumlu etkilerinin olduğu yaygın bir şekilde kabul edilmektedir. Esas itibarıyla vergi gelirleriyle finanse edilen kamu harcamalarının oluşturduğu mali baskı düzeyine ve harcama kalemlerinin çeşitliliğine göre kamu harcamalarından beklenen etkiler değişebilmekte, az yahut çok olarak kabul edilmektedir. 1960’lı yıllara kadar üretkenliğinin düşük düzeylerde olduğu kabul edilen ve GSMH hesapları içerisine bile dâhil edilmeyen bedelsiz kamu hizmeti üretimi, 1980’li yıllardan itibaren yeni makroekonomik modellerin de etkisiyle büyüme yönünde yüksek üretkenliği olan harcamalar olarak nitelendirilmeye başlanmıştır. Özellikle beşeri yatırım hedefli sağlık ve eğitim harcamaları ile altyapı harcamaları ve ar-ge harcamalarının orta ve uzun vadede büyümeye katkısının, direkt olarak üretimde kullanılan sabit sermaye yatırımlarından daha düşük olmayacağı varsayımından hareketle dikkatleri yeniden harcamaların önemli aktörü olan kamuya yöneltti. Bu kapsamda kamu harcamalarının karşılanması yönünden oluşturduğu baskının büyüme üzerindeki negatif etkileri karşılığında, üretkenliği yüksek kamu harcamalarının oluşturduğu büyüme etkisinin el alındığı yeni fayda maliyet denklemlerini gündeme getirmiştir. Bu bağlamda büyüme

literatüründe kamu harcamaları büyüme etkisi bulunmayan, büyüme etkisi yüksek olan ve büyüme etkisi düşük olanlar olarak yeniden (İnsel, 2008: 19).

Özellikle 80’li yılların başından itibaren egemenliğini pekiştiren yeni liberaller, ortaya çıkan ekonomik sorunların kaynağı olarak refah devletinin müdahaleci uygulamalarını kabul ederken kamusal ihtiyaçlara ait sunumların serbest piyasa sistemi anlayışı içinde yeniden yapılandırılması durumunda işlerin verimlilik ilkesine göre yürüyeceğine inanmaktadırlar. Bu kapsamda devletin sunması gereken kamusal mal ve hizmetlerin sınırının olabildiğince daraltılarak özel kesimler tarafından sunulan hizmet modellerinin geliştirilmesine çalışılmıştır. Bu iktisadi anlayıştan amaçlanan, kamunun tamamen piyasadan çekilmesi ve refah devletinin ortadan kaldırılması değil devletin dolaylı olarak yani doğrudan üretimde yer almamasıdır (Turşucu, 2011: 13).

2000’li yıllardan itibaren başlayan enflasyonu düşürme programları ve Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ile birlikte siyasi yönden kamu harcamaları kapsamında kamuda kaynak tahsisi sürecinde şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanması, rasyonel olmayan müdahalelerin bir daha geri dönüşü olmayacak şekilde önlenmesi, iyi yönetişimin ve yolsuzlukla mücadelenin güçlendirilmesi hedeflendi. Kamu harcamaları disiplin altına alınarak azami tasarruf sağlanacaktı. Bu amaçla, Kamu Tasarruf Genelgelerinin titizlikle uygulanmasına, Maliye Bakanlığı’nın uygun gördüğü ödenek kalemlerinde ise durdurma uygulanmasına çalışıldı. Diğer cari, yatırım ve bazı transfer harcamalarındaki artış kur ve fiyat artışlarının altında tutularak GSMH’nın yüzde 1,5’i kadar tasarruf sağlanması hedeflendi (T.C. Merkez Bankası, 2001: 26). Kamu açıklarının finansman sorunu, yaşanan krizlerle karşı konulamaz haller alınca bu açıkları azaltabilmek adına kamu harcamalarının daraltılması ile birlikte iç ve dış finansman yöntemleri devreye sokulmak zorunda kalındı.

Günümüzde artık tüm dünyada ülkeler, devleti yürütücü devlet olmaktan çıkararak düzenleyici devlet olma şekline getirme girişimleri içindedirler. Türkiye’de de son dönemde bu düşünce hâkim olmuş ve yaşanan büyük krizlerden sonra siyasi olarak istikrar kazanmış olan ülkemizde, kamunun elinde bulunan harcamacı büyük iktisadi kurumların özelleştirme politikalarına hız verilmiştir. Ancak bir yandan özelleştirme politikalarına hız verilerek devleti küçültme düşüncesine sahip çıkılırken siyasi olarak algılanabilen ve önceki düşünce sistematığına uygun olmayacak şekilde devleti

büyütme sonucu doğuracak kararların da alınabildiği görülmektedir. Örneğin gerekliliği araştırılıp, tartışılmadan ve onun görevlerini mevcut bazı kuruluşlar yerine getirebilecekken yeni kurum ve kurullar kurulması kamu harcamalarını gereksiz yere arttırmaktadır. Bu yolla kamu harcamaları artarken, maalesef kurumlar arasında olması gereken koordinasyonun da bozulmasına neden olunmaktadır (Mutluer vd., 2007: 162). Örneğin eskiden Maliye Bakanlığı'nın temsilcisi olarak illerde Defterdar görev yaparken, şu anda Defterdar halen varken gelirden sorumlu olarak Vergi Dairesi Başkanlıkları, denetimden sorumlu olarak Vergi Denetim Kurulu (VDK) Grup Başkanlıkları görev yapmaktadır. Vergi Dairesi Başkanlıkları ve VDK Grup Başkanlıkları her ilde yer almamakta ve buralarda görev tanımından kaynaklı karışıklıklar yaşanmaktadır.

4.1.2. Kamu Harcamalarının Hukuki Yönden Yönetimi

Dünya ülkelerinin birçoğunda kamu harcamalarının harcama sonrası denetimi kapsamında görev yapan birimler yer almaktadır. Ülkemizde Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılmakta olan harcama sonrası denetimden amaçlanan, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesindeki işlemlerini sorgulamaktır. Kamu harcamalarının hukuki seyri kapsamında yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve denetim sonuçlarının TBMM'ye raporla sunulması gerçekleştirilmektedir. Hukuki olarak Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları da dikkate alınarak, kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınmak suretiyle yürütülür. Bu işlem malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine yöneliktir (Karaaslan, 2012: 2-3).

Kamuya ait kaynakların hukuki anlamda etkili ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi sırasında, gerçekleştirilen faaliyetlere ait sonuçlar ölçümler yapılarak ve yürütülen faaliyetin genel anlamda performans bakımından değerlendirilmesi sağlanmaktadır. Sayıştay denetimi sırasında, kamu idareleri tarafından düzenlenen raporlar çoğunlukla denetim kapsamında Sayıştay denetçilerinin bilgilerine sunulur. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak

düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Yapılan işlemler bütünü, aslında Sayıştay tarafından kamu idari hesaplarının hükme bağlanması olup genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir. En son yapılan hukuki düzenleme olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile dış denetim bakımından yapılan düzenlemelerle; Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmiş, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi sağlanmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2012: 3-5).

Kamu harcamalarını ihtiva eden kanunlar, teknik yönleri ağır basan kanunlardır ve bu alanda yetişmiş yeterli sayıda personelin bulunması zaman zaman sorun teşkil etmektedir. Genellikle yeni uygulamaya alınan kanunlarla ilgili eleştiriler getirilir ve yapılan düzenlemelerin birimler tarafından kabullenilmesi hususunda zorluklar yaşanabilmektedir. Yaşanan bu süreçleri ihtiva eden birçok uygulama örneklerini bulmak pekâlâ mümkündür. Örneğin, 1970’li yılların başında Türkiye’de program bütçe sistemine geçilmiştir. Bu uygulama başarılı olamamış ve bir süre sonra yeni getirilen sistemin uygulamasından vazgeçilmiştir. Bu açıdan bakıldığında yasalaştırılan düzenlemelerden gerçek anlamda başarı sağlanabilmesi adına ve ekonomik yükümlülük getirmesi anlamında özellikle mali anlamda uygulamaya konulan yasaların teknik anlamda başarısı, uygulamacı birimlerin yeni getirilen sistemi benimseyip benimsememesiyle yakından ilgilidir (Mutluer vd., 2007: 164).

4.1.3. Kamu Harcamalarının Sosyo-Ekonomik Yönden Yönetimi

İktisat tarihine bakıldığında, kamu harcamalarının kamu gelirlerini aşmayacak seviyelerde olmasını savunan bütçe denkliğinden, harcama ve gelir kıyaslamasında ekonomik denkliğin savunulmaya başlandığı iktisadi uygulamaların varlığı bilinen bir gerçektir. Artık günümüzde teorisyen maliyeciler, kamu kaynaklarının ekonomik büyümeyi sağlayacak şekilde kullanılmasını ve kamu harcamalarının aynı zamanda sosyal kalkınmayı da etkileyecek şekilde gerçekleştirilmesini savunmaktadırlar. Kamu kaynaklarının kıt ve buna karşın toplumsal ihtiyaçların sınırsız olması münasebetiyle kamu kaynaklarının ekonomik istikrar ve beklentileri karşılayabilmesi anlamında planlamaya maruz kalması ve uygulamacı birimler yahut üst planlayıcı birimler

tarafından tasnif edilerek program dâhilinde yürütülmesi gerekmektedir (Tosunoğlu, 2012: 150-159).

Türk ekonomi yönetiminde olması gereken birlikteliğin mevcut olması, uygulama ve karar koordinasyonunun sağlanmasıdır. Yatırım harcamaları Kalkınma Bakanlığı tarafından, cari ve transfer harcamaları Maliye Bakanlığı tarafından, Hazine İşlemleri de Hazine Müsteşarlığı tarafından yürütülmektedir. Ekonomi yönetim görevini üstlenmiş olan kuruluşlar arasında olması gereken koordinasyonun kurulması, her şeyden önce ekonomi yönetimi ile uğraşan kuruluşların sayılarının azaltılmasıyla başlar. Daha sonra da bu kuruluşlar arasında olması gereken birliğin kurulmasına çalışmak gerekir (Mutluer vd., 2007: 172).

Kamu kesiminde oluşturulmaya çalışılan küçültme çabaları sonrasında personel yönetiminde uygulamaya getirilen “sözleşmelilik” esasına dayalı “taşeron personel çalıştırma” düzenlemesinden amaç özel hukuk sözleşmeleri ile daha düşük maliyetlerle kamu hizmetlerinin üçüncü kişilere yaptırılmasıdır. Kamu personel sisteminde yaşanan değişim, ekonomik ve sosyal örgüt yapısı içerisinde ülkenin nasıl bir hal alması gerektiği sorunsalına bağlı bir şekilde kurulmuş olan bir yapıdır. 1980’li yıllardan itibaren yaşanmış olan devlet örgütlenmesinin küresel kapitalizm esaslarına dahil edilmesi gayesiyle kamuya ait hizmetler alanının işgücü çalışma düzeni bakımından piyasanın kendi ilkeleri yönünden yeniden düzenlenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda, kamunun yürütmüş olduğu hizmetlerin özelleştirilmesini ve ticarileştirilmesini sağlayacak çalışma ilişkilerinin kurulması girişimi, kamu personel istihdam yapısının özellikle taşeronlaşma ve sözleşmelilik üzerinden yeniden konumlandırılmasıyla olmuştur. Memurluğa göre daha güvencesiz olarak tanımlanabilecek bu istihdam biçimi ülkemizde memurluğa alternatif olarak sunulmuştur. Bu istihdam biçiminin gerekçesi ise kamuda var olan düşük nitelikli aşırı personel sayısı ile kurulu istidam yapısıdır. Buna göre 2002 yılından sonra Bütçe Kanunlarıyla artık kadrolu işgücü yapısındaki artış engellenmiş ve sözleşmeli yapıda personel istihdamı artmıştır. Bu sistem dâhilinde özellikle sağlık ve adalet hizmetlerinde personel uygulamaları devam ettirilirken, sistemde ortaya çıkan suiistimaller ve zorluklar sonucunda ülkemizde siyasi karar alıcılar çoğunlukla seçim dönemlerinde bu hususu siyasi malzeme yapmakta ve sözleşmelilikten kadrolaşmaya dönülmektedir (Sayan ve Küçük, 2012: 172-201).

4.2. ETKİNLİK VE VERİMLİLİĞİN SAĞLANMASI AÇISINDAN TÜRKİYE'DE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Küreselleşme olgusu ile birlikte artış gösteren çok yönlü değişim dinamikleri, bütün toplumların kültürel, ekonomik ve sosyal hayatında önemli değişimleri meydana getirmekte, ortaya çıkmış olan bu çok yönlü dönüşüm dinamikleri sonucu baskı unsurları da artmaktadır. Bu bağlamda toplumu oluşturan tüm bireyler tarafından etkinliği ve kalitesi daha yüksek hizmet talebi, kamu kurum ve kuruluşları tarafından talep edilen hizmetlere gerekli karşılığın verilememesi, verilen hizmetlerde kalitesizliğin, pahalılığın, yavaşlığın, ulaşım zorluğunun bulunması, devlet idaresine bu anlamda biçilen roller, kamu idaresinin değişmesi olgusuna dayalı beklenti bu baskılardan birkaçıdır. Bununla birlikte artan kamu harcamaları nedeniyle mali ve iktisadi sistemde meydana gelen sıkıntılar ve teknolojik iletişim olanaklarında yaşanmakta olan gelişimin her yönüyle toplumsal yaşama entegre olması kamunun mali yönetiminde değişiklik olmasını zorunlu (Karakuş, 2010, ii).

Bu kapsamda Türkiye'de yapılan çalışmaları etkinlik ve verimliliğin sağlanması açısından Kamu İhale Kanunu'nda ve Kamu mali yönetiminde yapılan değişiklik sonucu mevzuatımıza giren yasal düzenlemeler ile birlikte tasarruf tedbirleri kapsamında yapılan çalışmalar da dikkate alarak değerlendirilmeye çalışılmıştır.

4.2.1. Kamu İhale Kanunu (KİK) ile İhale Yapısındaki Farklılaşma

1983 yılında mevzuatımızda uygulanmaya başlanan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, zamanla zuhur eden değişiklikler ve gelişmelerle kamunun ihtiyacını karşılayamaz olmuştur. Uygulamada ortaya çıkan aksaklıklar ile artık mevzuat yetersiz kaldığından ve bütün kamu kurumları kanunun kapsama alanında yer almadığından yeni bir kanun uygulamasının hâsıl olduğu dillendirilir hale gelmiştir. Avrupa Birliği sistemi içerisinde yer alma gayreti ile birlikte mevzuatımız uluslararası ihale uygulamalarına paralellik göstermediği gerekçesiyle 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hazırlandı ve 2003 yılı itibarıyla yürürlüğe girmiştir (Ateş, 2010: 119).

Çıkarılan kanun, uygulamaya konulan yeni mevzuat ve teşkilat yapısıyla yapılmak istenenler kısaca şunlardır (Eren, 2010:71-72):

- Uygulamaya alınan ihale mevzuatının, Avrupa Birliği ve Dünya Ticaret Örgütü gibi uluslararası kapsamdaki kuruluşların ihale mevzuatına uygun hale getirilebilmesi için, kamu harcaması yapılmasını gerektiren mal veya hizmet alımları ile yapım işleri yeni kanun kapsamına alınmıştır.
- Aynı hedeflerle gerçekleştirilen kamu ihaleleri sonucunda düzenlenen sözleşmeler ile ilgili hususlar, 4734 sayılı kanun kapsamı dışında ayrı olarak bir 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri kanunu ile düzenlendi. Uluslararası ihale uygulamalarına paralellik sağlamak amacıyla; açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü, pazarlık usulü ve doğrudan temin olmak üzere dört ayrı ihale usulü belirlenmiştir.
- Pazarlık usulü ihale yöntemi ile yapılabilecek işler, uluslararası mevzuata eşdeğer bir şekilde özelliği olan ve ivedi olarak yapılması gereken işlerle sınırlandırıldı. İşin doğası gereği ilan yapılmaksızın ihtiyacın belirli bir istekliden karşılanmasının kaçınılmaz olduğu durumlar dikkate alınarak doğrudan temin ihale usulü düzenlendi. Uluslararası uygulamalara eşdeğerlik kapsamında danışmanlık hizmet ihaleleri için özel düzenlemeler getirilmiştir.
- İhalesi yapılacak her iş için ödeneğin bulunma zorunluluğu getirildi. Ayrıca, işlerin ihale edilebilmesi için proje maliyetinin % 10'u oranında başlangıç yılı ödeneğinin ayrılması ve daha sonraki yıllar için programlanmış olan ödenek dilimlerinin azaltılmaması öngörülmüştür.
- Yapım işlerinin uygulama projeleri yapılarak ihale edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.
- Kamu kaynaklarının kullanımı konusunda kamuoyunun bilgilendirilmesi ve sadece ihale öncesi değil, ihale sonrası saydamlığın da sağlanması amacıyla, yapılan ihalelere ilişkin sonuçların ilan edilmesi öngörülmüştür. Saydamlık ilkesinin gereği olarak, ihalelerin isteklilerin yanı sıra hazır bulunan herkes önünde açık olarak yapılması ve ihale dışı kalan veya teklifi uygun görülmeyen isteklilerin talep etmesi halinde yazılı olarak gerekçelerin bildirilmesi öngörülmüştür.

Kamu İhale Yasasının mevzuatımızda yer alması sonucu etkin bir ihale sisteminin oluşturulması ile birlikte daha rekabetçi ve uluslararası standartlara uyum sağlanmasının amaçlandığı ifade edilmektedir. Bu kanun ile birlikte idarelerin yapacağı sözleşmelerde ve kamunun oluşturacağı ihalelerde hem en yeteneklilerin bulunması hem de yolsuzluk şüphe ve söylentilerinin önlenmesi için katılımın en fazla düzeyde sağlanabilmesi ile açık rekabet düzeninin oluşturulması bağlamında ilanın herkese duyurulması birincil öncelik olarak kabul edildi. Bunun yanı sıra bu yasa ile uygulama projesine dayalı anahtar teslimi ihale yapılarak hem daha etkin ve rekabete açık bir ihale yönteminin izleneceği, hem de ihale edilen projelerde ekonomik açıdan en avantajlı teklif usulü yöntemiyle maliyet artışına engel olunacağı düşünüldü (Toğuz, 2002: 179-183).

Gerçekleştirilen ihaleler sonucu mal veya hizmet alım sürecini gerçekleştiren görevlilerinin kamuoyu nezdinde hesap verebilir bir duruma getirilmesinin sağlanması için alım süreçlerinin baştan sona kadar mümkün olabilen en yüksek seviyede şeffaf olarak yürütülmesi beklenmektedir. Sürecin açık bir şekilde şeffaf yürütülmesi ve dolayısıyla saydamlığın sağlamış olduğu güvenli ortamda teklif vermek isteyen istekli veya yüklenicilerin sayısının artması ve netice itibarıyla ihalelerde rekabetin artırılması beklentileri ana düşüncedir (Ateş, 2010: 115-119).

4.2.2. 5018 Sayılı Kanun ile Kamu Mali Yönetimi Sisteminin Değiştirilmesi

Kamu mali yönetimi alanında yaşanan gelişmeler, ülkemizdeki kamu mali yönetim sistemi alanında büyük anlayış değişikliklerinin oluşumunu beraberinde meydana getirdi. Bu kapsamda teorik anlamda ifade edildiği üzere, mali yönetim ve kontrol sistemimizin; orta vadeli mali plan, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme ve mali şeffaflık çerçevesinde daha saydam olarak yeniden düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Yılmaz ve Susam, 2005: 114).

Dünyada yaşanan birçok gelişmeler ve bu süreçlere uygun değişimler sonucunda, aslında hep dile getirilen ve eleştiri olarak değerlendirilen 1050 Sayılı yasanın kamu mali yönetim sistemimizde uygulama alanlarında artık alan darlığı yaşadığıdır. Uygulama dönemlerinde geçen süre zarfında, ülkemizdeki kamu mali yönetim ve denetimi uygulama sistemlerinde önemli değişiklikler yaşandı. Örneğin Türkiye’de kamuda, kamu hizmetleri ile bu hizmetleri yürüten kamu idarelerinin sayı,

nitelik ve teşkilatlanmalarında dikkate değer ölçüde değişiklikler meydana geldi. Ayrıca bu süreçte, gerek yeni oluşturulan kamu idareleri ve gerekse teşkilat yapısı içerisinde daha önce var olanlar teşkilatlar, 1050 sayılı Kanunun kapsadığı alan içerisinde çıkma eğiliminde olmuş ve kısmen de bunu başarmışlardır (Cebeci ve Tosun, 2006: 2).

Buna göre mali yönetim sistemimizde önemli sayılabilecek düzenlemeleri beraberinde getiren, çağdaş ve modern uygulamaları esas alarak hazırlanan, kamu mali yapımızı ve kontrol sistemimizi yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, tüm hükümleri itibarıyla 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5018 sayılı Kanunla mevcut mali yönetim sistemi değiştirilerek değişen idari yapılanmalar eşliğinde etkinliği arttırılmış bir yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması hedeflendi. Bütçenin kapsadığı alan genişletilerek bütçe hakkının Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından tam olarak kullanılmasına yönelik düzenlemeler yasa içeriğine alındı. Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetimi sürecinde yapılmak istenen strateji ve performans sistemi ile etkinlik artırılmaya, mali yönden saydamlık ve şeffaflık sağlanmaya, hesap verilebilir yönetim anlayışına uygun mekanizmalar oluşturulmaya, harcama sürecinde ise yetki, sorumluluk, görev dengesi ve etkin bir iç kontrol sistemi kurulmaya çalışıldı. Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil işlemleri kaldırılarak, Maliye Bakanlığınca yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vizesi işlemi ise yönetsel sorumluluk ve mali kontrol yetkisinin paylaştırılması ilkesi çerçevesinde kamu idarelerine bırakılmıştır (Saraç, 2006:124-125).

Kamuya ait finansal yönetim kapsamında gerçekleştirilen düzenlemeler ve alınan kararlarda “sorumluluk” kavramı öne çıkmaktadır. Kamunun finansal yönetiminde, 5018 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile mali saydamlığın ortaya çıkarılması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve gerekli tedbirlerin alınması konusunda kamu idarelerine “sorumluluk” yüklenmiştir. Mali saydamlık, politik mali planların, kamu hesaplarının ve finansal gayeleri kamuoyuna açık olması olarak belirtilebilir (Cebeci ve Tosun, 2006: 22). 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerini alan 5018 sayılı Kanun ile birlikte kamuya ait her türlü kaynağın elde edilmesinde ve kullanılmasında ön plana çıkan kamu görevlilerinin görev ve yetkileri ile işlemlerden kaynaklanan sorumluluklarının yeniden düzenlenmiş olması, yeni bir uygulama ortaya çıktığının önemli bir göstergesidir (Üstün vd, 2011:381).

4.2.3. Tasarruf Tedbirleri Bakımından Gerçekleştirilenler

Gelişen ve modernleşen dünya düzeninde kamu kaynaklarını da büyüyen ekonomiye uygun hale getirerek kullanmak neredeyse zorunlu hale gelmiştir. Son dönemlerde ülkemizde anlamını hızla kazanmaya başlayan sosyal devlet anlayışı ve ülkemizdeki ekonomik anlayışlarda bu yönde yapılan makro düzenlemeler, kamuya gittikçe büyüyen bir mali yük getirmektedir (Çakmak, 2006: 34). Buna göre ülkemizin içinde bulunduğu ekonomik şartlar, kamunun yaptığı harcamalar üzerindeki mali sınırlar, kamu yönetimi ve hizmet standartlarının halkın talep ve beklentilerine uygun olarak yükseltilmesi ihtiyacı ve teknolojiye yaşanan gelişmeler kamu hizmetlerinin sunumunu ve maliyetlerinin yeniden yapılandırılmasını gerekli kılmaktadır (Başbakanlık, 2005: 13).

Kamu kaynaklarının daha tasarruflu, etkinliği yüksek ve daha verimli olarak kullanılması, kamu hizmetini sunanlar tarafından öncelikle dikkate alınması gereken bir konu olmasının yanı sıra verimlilik bağlamında yatırımları da doğrudan etkilemesi açısından önemlidir. Bu gerekçeyle yapılan ve yapılacak olan yasal düzenlemeler ile bu düzenlemelere uygun olarak alınan idari kararların temel amacı da Türkiye’de kıt olan kamu kaynaklarının ifade edilen performans kıstaslarına uygun olarak kullanılmasını sağlamaya yöneliktir (Arslan, 2003: 114).

Türk Kamu yönetiminde verimliliğin ve tasarrufun sağlanabilmesi için mevcut yasal ve idari düzenlemelere ek olarak Başbakanlık Genelgeleri çıkarılması geleneği oluşmuştur. Aslında Türk Kamu yönetiminde göze en çok çarpan tasarruf çalışmalarının basında tasarruf genelgeleri gelmektedir. Başbakanlık tarafından kamu harcamalarında tasarruf sağlamaya yönelik çıkarılan bu genelgelerin amacı, bütçe açıklarının azaltılması, kamu mali yapısının disipline edilmesi ve bütçe açıklarına ilişkin hedefler konulmasından ziyade kamudaki cari harcamaların azaltılmasıdır (Çakmak, 2006: 41).

Ülkemizde bütçe açığı sorunlarının önemli düzeylerde yaşanmaya başladığı 1970’li yılların ikinci yarısından itibaren, kıt olduğu her zaman ifade edilen kamu kaynaklarının kullanımı konusundaki kanuni ve idari düzenlemelere ilaveten, kamu harcamalarında tasarruf sağlamaya yönelik olarak Başbakanlık tarafından “Başbakanlık Tasarruf Genelgeleri” çıkartılmaya başlanmıştır. Aradan geçen 30 yılı aşkın süre içerisinde, gerektiği düşünülen zamanlarda yayınlanmaya devam edilen bu Tasarruf

Genelgeleri ile beklenen sonuçlara ulaşıp ulaşılamadığı da sürekli olarak kamuoyu tarafından tartışıla gelmiştir (Arslan, 2003: 113).

Kamu ekonomik sistemi ile alakalı birçok genelge bulunmakla birlikte tasarruf tedbirlerini içeren en son genelge kapsamında yapılması istenenler aşağıdaki gibidir:

- “Kamunun Satın Alma ve Kiralama Yoluyla Gayrimenkul Elde Etmesi” kapsamında kamu kurum ve kuruluşlarının yurt içinde veya yurt dışında hiçbir surette hizmet binası, lojman, memur evi, kamp, kreş, eğitim, dinlenme ve benzeri sosyal tesis ve bunlarla ilgili arsa ve arazi satın almaması, kamulaştırma yapılmaması, kiralanmaması ve yeni inşaat gerçekleştirilmemesi istenilmektedir.
- “Resmi taşıtların kullanımı” kapsamında 237 sayılı Taşıt Kanunu hükümlerinin izin verdiği haller hariç, hiçbir makama arazi binek, jeep gibi taşıtlar ile yabancı menşeli taşıt, makam aracı olarak tahsis edilmeyecektir.
- “Haberleşme giderleri” kapsamında kamu kurum ve kuruluşlarında yetkililerin özel görüşme bedellerinin ilgililerden tahsil edilmesi ve bütçe ödeneklerinin aşılmaması hususunda gerekli ihtimamın gösterilmesi istenilmiştir.
- “Yurtdışı geçici görevlendirilmeleri” kapsamında yurt dışı geçici görevlendirmelerin zorunlu hallerde yapılacağı, görevin süresi ve görevli sayısının en düşük seviyede tutulması istenilmektedir.
- “Temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri” kapsamında uluslararası toplantılar ile milli bayramlar hariç, açılış, konferans, seminer, yıldönümü ve benzeri kutlama ve organizasyonlara ilişkin faaliyetler nedeniyle gezi, kokteyl, yemek ve benzeri davetler düzenlenmeyeceği, hediye ve diğer adlar altında ödeme yapılmayacağı belirtilmiştir.
- “Ödeme taahhütleri” kapsamında kamuya ait kurum ve kuruluşların kendi kuruluş mevzuatlarında belirtilen faaliyet alanlarıyla direkt ilgisi olmayan herhangi bir harcamanın yapılmaması veya taahhütte bulunulmaması istenilmektedir.
- “Menfaat teminleri” kapsamında satın alınan ve bedelleri kurum ve kuruluşlar tarafından ödenen mal ve hizmetler karşılığında ortaya çıkarılmış olan her çeşit ayni ve nakdi menfaatlerin, hizmeti kullanan şahıslarca tasarruf edilmesi

önlenecek ve ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından iktisap edilmesinin sağlanacağı belirtilmiştir.

Tasarruf tedbirleri bağlamında genelgelerle yapılması istenenler dışında personel giderlerinin azaltılmasına yönelik norm kadro uygulamasına gidilerek ihtiyaç fazlası personelin ihtiyaç sahibi birimlere kaydırılması sağlanmıştır.

Sosyal güvenlik kuruluşlarının yaptığı sağlık harcamalarındaki dağınıklığın önlenmesi ve özel hastaneler, devlet hastaneleri ve üniversite hastanelerinin uygulama içerisinde farklı tarifeler uygulamasının önlenmesi ile birlikte giderlerin en alt düzeyde tutulabilmesi için sosyal güvenlik sisteminin tek çatı altında toplanması sağlanmış, bu kapsamda 2006 yılından itibaren Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) kurulmuştur. Bu reformla sigorta hak ve yükümlülüklerinin eşitlendiği, mali olarak sürdürülebilir tek bir emeklilik ve sağlık sigortası sisteminin kurulması öngörülmüştür (sgk.gov.tr, 2014).

Sağlık karnelerinin sahipleri dışında kullanılmasını önlemek amacıyla sağlık karnelerinin ve reçetelerin yeniden düzenlenmesine gidilmiş, kamu kesiminde ilaçların tane ile satılması da dâhil olmak üzere alınacak çeşitli önlemlerle sağlık giderlerinden azami tasarruf sağlanması amaçlanmıştır.

Tasarruf tedbirleri kapsamında yapılanlardan sağlıklı sonuçlar alınabilmesi için gereksiz harcamaların ve israfın önüne geçilmesi, yatırımlarda stratejik önceliklendirmenin yapılması, kamu yönetimlerince sunulması zorunlu olmayan hizmetlerin özel sektöre devri ve etkinliği bulunmayan birimlerin tasfiyesinin sağlanması gerekmektedir. Kamu hizmetlerinde tasarruf kültürünün yerleştirilmesi ve maliyetlerin kontrol altına alınması, hizmet sunumunda vatandaş merkezli bir yönetim anlayışının ve bu kapsamda yapılacak analizin hâkim olmasıyla mümkün olduğu düşünülmektedir. Tasarruf Önlemlerinin kesin sonuç vermesi için mutlaka şeffaf bir yönetim anlayışının ve yapısının oluşturulması gereklidir. Bu bağlamda kamu kurum ve kuruluşların gider kalemlerinin ayrıntılı olarak vatandaşın ulaşabileceği noktalarda sergilenmesi önemli olacaktır (Çakmak, 2006: 92).

4.2.4. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

Anayasal bir üst yargı olarak kendisine özel yetkiler verilmiş olan Sayıştay açısından esas itibariyle yürütülen üç temel görev bulunmakta olup bunlar denetim, yargılama ve raporlamadır. Sayıştay yaklaşık 146 yıldır TBMM adına kamunun dış denetimini gerçekleştirmekte, merkezi idarenin bütçe hesapları içerisindeki kamuya ait idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin bütün gelir ve giderlerini incelemektedir. Bununla birlikte bu birimlere ait malların denetimini Meclis adına gerçekleştiren ve sorumluluğu bulunanların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan ve kanunlarla verilen diğer inceleme, denetim ve hüküm oluşturma işlerini takip etmektedir (Üstün vd., 2011:388).

5018 sayılı Kanundan önce uygulama içerisinde yer alan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa göre harcama sürecinde bağlı bulundukları yönetimlerin en üst idarecileri olan ita amirlerinin kendilerine ait görevlilerin mali sorumluluklarının saptanmasında istisnalar dışında herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktaydı. Tahakkuk memuru ve saymanların sorumluluğu, kusursuz sorumluluk kapsamında nitelenmekteydi. Bu açıdan 1050 sayılı kanuna göre kamu görevlilerinin sahip oldukları yetkiler ile sahiplendikleri sorumlulukları arasında adalet duygusunu olumsuz etkileyecek istikrarsızlık ve orantısızlık göze çarpmaktaydı (Çolak, 2008: 11).

1050 sayılı Kanunun yerini alan 5018 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Sayıştay Kanununda ise sorumluluk kavramı esas alınmak suretiyle önemli değişiklikler yapıldığı dikkati çekmektedir. Bu kapsamda 5018 sayılı Kanundaki sorumluluk kavramı, görev ve yetki sorumluluk düzeni göz önünde bulundurulmak suretiyle yenilenmiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile de Sayıştay'ın gözetimindeki hesap yargısı 5018 sayılı Kanuna paralel bir düzenlemeye kavuşturulmak istenmiştir. 6085 sayılı Kanun'un 2 nci maddesindeki hesap yargılaması; *“Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını”* ifade etmektedir. Bahsi geçen tanım kapsamında; sorumlu olarak belirtilen ve hesapları ile işlemleri kesin olarak hükme bağlanan kişilerin ve sorumluluk durumlarının kanunla belirlenmesi, sorumluluğu olanların hesapları ile işlemlerinin yargılanması, bunların yasal mevzuata

uygunluğuna karar verilmesi gibi hususlar hesap yargılamasının hususiyetleri arasında sayılmaktadır (Mutluer vd, 2007: 373).

Bu açıklamalar doğrultusunda şu husus rahat bir şekilde ifade edilebilir ki, yeni Sayıştay Kanununda kamu mali yönetiminde önemli kavramlardan birisi olarak hesap verme sorumluluğu bir sorumluluk türü olarak düzenlenmiştir. 6085 sayılı Kanunun 34 üncü maddesinde Sayıştay denetiminin temel hedeflerinden birisinin kamunun içerisinde hesap verme sorumluluğunun yerleştirilerek bunun yaygınlaştırılması olduğu ifade edilmektedir (Üstün vd., 2011:391).

5018 ve 6085 sayılı Kanunlar Sayıştay denetiminin kapsamını oldukça genişletmiş ve Sayıştay’a bir takım yeni görevler vermiştir. Ancak sonradan yapılan bazı düzenlemelerle bir takım kurumlar Sayıştay denetiminin kapsamı dışına çıkarılmıştır. Örneğin önemli miktarda kamu kaynağı tahsis edilen ve genel yönetim kapmasında olması gerektiği düşünölen TRT, TOKİ, Milli Piyango ve TMSF Sayıştay’ın denetim kapsamından çıkarılan kurumlardan bir kaçı olarak göze çarpmıştır (Çolak, 2008:167). Ancak 6085 Sayılı Kanun’la Yüksek Denetleme Kurulunun Sayıştay’a devredilmesi sonucu ismi geöen kurumlar yine Sayıştay denetimi kapsamına girmiş ve belirtilen eksiklik bu şekilde giderilmiştir.

6085 sayılı Kanunun 7 nci Maddesinde ifade edilen “**Sorumlular ve Sorumluluk Halleri**” başlığı altında belirtilen “*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. Bu sorumluluğu yerine getirilip getirilmediği Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır.*” Hükümüyle sorumluluğa ilişkin Sayıştay’ın gözetim ve denetiminden bahsedilmektedir.

Yine aynı maddenin 5 numaralı bendinde ifade edilen “*Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar*” şeklindeki düzenleme ile bakanların Sayıştay’a karşı herhangi bir sorumluluklarının bulunmadığı

dolaylı yoldan ifade edilmiştir. Bu konuda Sayıştay Genel Kurulunun 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Kararında yer alan “*Ancak Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün bulunmaktadır*” kararı çerçevesinde, bakanların politik, yönetsel veya hukuksal kapsamlı bir sorumluluğunu gerektiren hususlar bulunduğu takdirde, konunun ilgili olan mercilere bildirileceği ifade edilmektedir (Sayıştay Genel Kurulu, 2007:158 akt. Üstün vd, 2011:391).

6085 sayılı Kanunun 7 nci maddesi son bendinde ifade edilen “*Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz*”, tarafımızca Sayıştay tarafından yürütülecek performans denetimlerinde yetki ve denetimin kısıtlanması durumunun ortaya çıkışını ve sorumluluğun tespitine yönelik cezalandırma işleminin sonuçsuz kalacağını göstermektedir (Çolak, 2008:168)

4.3. ETKİNLİK VE VERİMLİLİĞİN SAĞLANMASI AÇISINDAN TÜRKİYE’DE YAPILANLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gerçekleştirilmiş olan kamu harcamalarına en basit bir şekilde kabul edilebilecek değerlendirmeye göre bakıldığında, milli gelir seviyelerinde artışı ortaya çıkaran kamu harcamaları verimliliği olan kamu harcamaları, milli gelir seviyesinde herhangi bir artışı sağlamayan harcamalar verimsiz kamu harcamaları olarak kabul edilir. Tespit edilebilmesi için büyük sorunları barındıran bu yaklaşım tarzının yanında savunulan bir diğer görüş ise gerçekleştirilmiş olan kamu harcamalarının beraberinde özel sektör üretim kapasitesi ve bunun sonucunda da milli gelir seviyelerinde yükselişi ortaya çıkarması ile verimli olarak kabul edileceğidir. Örnek vermek gerekirse, kamunun yapmış olduğu yatırımlar, bilimsel araştırmalar için yapılan harcamalar ve ekonomik yardımlar bu özelliktedir. Buna karşın, askeri nitelikteki harcamalar ve genel yönetim giderleri kapsamında değerlendirilen harcamalar bu değerlendirme ölçütlerine göre verimliliği olmayan harcamalar olarak kabul edilmektedir (Erginay, 2010: 153-154).

Kamu hizmetlerinin etkinlik motifleriyle piyasada oluşan sisteme benzetilmeye çalışılması eğiliminin yaygınlaşmasıyla özel sektörü değerlendirme ölçütleri kamu hizmetleri alanına taşınmaktadır. Kamu kuruluşlarının kaynaklarını israf etmeye meyilli olduğu varsayımına dayanan ve kamu faaliyetlerinde etkinliği ölçmeye ve dolayısıyla

sağlamaya yönelik bir kavram olarak kabul edilen harcama performanslarının geliştirmesinin gerekliliği anlamında kamu hizmetlerinde pozitif değişikliği gerektiren eksikliklere örnek olarak verilebilecek olanlar şunlardır (Berman, 2006:26-28; akt. İlkorkor, 2013: 33-34).

- Kamu kuruluşları, hedef kitlenin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmakta, vatandaşlar kamu kuruluşları ile iletişimde muhatap bulmakta zorlanmaktadırlar,
- Kamu kuruluşlarının sunmuş olduğu hizmet ya da belirlediği misyon, toplumsal ihtiyacı sağlamaya yönelik olmamaktadır,
- Kamu kuruluşlarının hizmet sunma teknolojisi yetersiz kalmakta, hizmetin sunumu kapsamında belli siyasi gruplar üzerinde yoğunlaşmaktadır,
- Bağlantılı olarak yürütülen kamu hizmetlerinde, kamu kurumları arasında koordinasyon yeterli olmamakta, hizmetlere ilişkin planlama fonksiyonu yetersiz kalmaktadır,
- Kamu görevlileri kamu hizmetinin ve teşkilatının gerektirdiği değerleri benimsememekte, kamu kuruluşlarının yürüttükleri projeler bu kapsamda yeterince denetlenmemektedir,
- Kamu görevlileri çağın ve hizmetin gerektirdiği teknik becerilere sahip bulunmamakta, yürüttükleri hizmetler de mesleki tatmin sağlayamamakta bu bağlamda, kamu görevlilerinin sosyal iletişim yetenekleri yetersiz kalmaktadır.

Kamu harcama yönetimine yukarıda sayılan eksiklikler gözüyle bakıldığında, 2002 yılından sonra yapılanlar ve değerlendirmelerimiz şu şekildedir:

1) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Olumlu Olmuştur

Son zamanlarda dünyadaki bütçe ve kamusal finansal idare ile ilgili yaşanmış olan farklılaşma süreçlerine bakıldığında; kaynakların kullanımında etkinlik, etkililik ve iktisadiliğin sağlanması ve hesap verilme sorumluluğunun güçlendirildiği görülecektir. Ayrıca mali açıdan şeffaflığı ihtiva eden, performans esaslı ve hedeflere yönelik mali yönetim anlayışının ve güvenilir iç kontrol sisteminin ön plana çıktığı anlaşılabacaktır. Bütün bu gelişmeler göstermektedir ki ülkemizde de kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde reform çalışmaları olumlu sonuçlarla gerçekleştirilmiştir. Bu reform

alışmalarının en önemlisi olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, finansal yönetim ve kontrol sistemimizi Avrupa Birliği mktesebatıyla ortak çalışır hale getirebilmek üzere hazırlanmıştır. Bu kanun eşgüdümünde; iç denetim ve iç kontrol ile kaynakların yönetiminde etkinlik, ekonomiklik sağlanması ve performans esaslı btçeleme ile stratejik planlama, orta vadeli harcama perspektifi gibi hususlar finansal yönetim ve kontrol sistemimize dâhil edilmiştir (Unakıtan, 2008: 27-28).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun uygulanmasının benimsenmesi ile birlikte ülkemizde kamu harcamalarında uzun vadeli önemli değişmeler ve gelişmeler beklenmektedir. Kanunla birlikte, kamu kaynaklarının etkili verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere performans esaslı btçeleme sistemi uygulamaya konulmuştur. Performans esaslı btçeleme ile kamu mali yönetiminde; hizmet sunumunu ve idari yapıyı güçlendirmek, kaynak dağılımını stratejik önceliklere göre gerçekleştirmek, kamuoyu ve parlamentoya karşı saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlamak ve tasarruf etmek amaçlanmaktadır. Finansal disiplin, hesap verilebilirlik, performans esaslı cretlendirme, kamuoyu denetimi gibi konularda, 5018 sayılı kanunla ortaya konulan performans esaslı btçeleme sisteminin önemli katkıları olacaktır. Özellikle btenin üç yıllık olması fayda-maliyet ve amaç-sonuç ilişkisi açısından daha önceki bt uygulamalarına göre daha verimli olacaktır (Sökenoğlu, 2008: 81).

5018 Sayılı Kanun'la getirilen yeni anlayış sayesinde, bir kamu kurumunun önceden belirlenmiş olan hedeflere ulaşabilmesi adına bir plan yapması, bunu uygulaması ve uygulamayı izlemesi zorunluluk haline getirilmiştir. Bu süreçle amaçlanan; kamu kurumlarının kendilerini izlemesi, eksikliklerini görmesi ve performanslarını istenen düzeylere getirmesidir. Özetle yeni kamu mali yönetiminde **stratejik (sonuç odaklı) yönetim anlayışı** artık ağırlık kazanmıştır. Bu çerçevede, kamu kurumlarının ekonomik ve mali faaliyetlerde bulunması 5018 sayılı Kanun öncesinden farklı olarak artık daha profesyonel bir şekilde gerçekleştirilecektir. Böylece kamu kurumlarının btleri ekonomik bir araç haline gelmiş ve kurum btlerine kullanım hakkını meclisin de bt kullanım sürecinde etkinliği arttırılmıştır (Akyel ve Köse, 2010: 9-47).

2) İdari Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Getirilmiştir

Kamu mali yönetiminin yeniden organize edilmesi sürecinde, kamu harcamaları kapsamında tasarruf, verimlilik ve etkinlik oluşturulması için hizmeti yürütenlerin performansının yükseltilmesi ve etkinliğinin arttırılmasını sağlayabilmek adına bir ölçümleme sistemine geçilmesi önemlidir. Yetki ve güç devrinin esneklikle iletilmesi ancak idari şeffaflığın güçlendirilmesi ve hesap verme sorumluluğunun unutulmadan kamu hizmetlerinin sunulmasında kalite anlayışının ve etkin yönetim anlayışının yerleştirilmesi önemlidir. Kamu hizmetlerinin vatandaşlara sunumunda memnuniyetin esas alınması sonucu, sunulan hizmetin sonuçlarına ve kaliteliliğine odaklanılarak kamu yönetiminin güvenilir olmasının ve etkinliğinin sağlanması temel hedef kabul edildi. Bu kapsamda, daha kaliteli kamu hizmetinin sunulması için performans idaresi, Toplam Kalite Yönetimi (TKY) gibi çeşitli çağdaş idari anlayışların bütün kamu kurumlarında faydalanılması, böylece kamu yönetiminin tüm idare anlayışında kalitenin artırılmasının sağlanması istendi (Karakuş, 2010: 10).

3) Kamu Harcamalarının Denetiminde Bütçenin ve Sayıştay'ın Rolü Genişledi

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 2006 yılından sonra uygulamaya girmesiyle denetime getirmiş olduğu yeni bakış açıları sayesinde bütçenin kamu harcamaları üzerindeki etkisi yükselmiştir. Buna göre bütçeleme sürecinde bu yolla, kamu harcamaları; mevzuata uygunluk kapsamında hukuki denetlemeye tabii tutulduğu gibi, stratejik yönlü plan, performansa esas program ve faaliyetin raporlanması uygulamaları ile performans denetimine de tabii tutulmaya başlanmıştır. Bunlarla birlikte, denetimi gerçekleştirenler açısından; iç denetim mekanizması uygulaması yasal mevzuatımıza dâhil edilmiş ve kamu harcamaları, harcamalardan önce ve harcamanın sonrasında olmak üzere iki dönemde denetimlemeye tabii olmuştur. Denetimi gerçekleştiren kurumlar bakımından, Sayıştay tarafından yürütülen dış denetimin kapsamının genişletilmiş olması kamu harcamalarının denetiminde ortaya çıkarılan ve etkinliği belirgin olan bir diğer uygulamayı oluşturmuştur (Siverekli, 2014; 78).

4) AB Standartlarına Uyum Sağlanmıştır

5018 sayılı Kanun ile uygulanmakta olan sistemin değiştirilerek etkinliğin arttırılması, Milli Program ve Politika Belgesi'nde de yer aldığı gibi uluslararası normlara ve Avrupa Birliği(AB) standartlarına uygun bir kamu finansal idari ve denetim

sistemi oluşturulması amaçlandı. Bunu yapmak isterken, bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması sağlandı. Kamu finansal yönetiminde saydamlığın sağlanması ve sağlam bir hesap verilme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin tekrar oluşturulması hedeflendi. Etkin bir iç denetim sisteminin meydana getirilmesi ve bununla birlikte çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali idari sisteminin oluşturulması ile AB Standartlarına uyum sağlanmış oldu (Cebeci ve Tosun, 2006: 2).

5) Kamu İhale Mevzuatı Güncellenerek Saydamlık Sağlandı

1983 yılında uygulamaya giren 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu döneminde kamu yönetim birimlerinin hepsinin tek bir ihale kanunu içerisinde yer almaması ve zaman içinde bu idarelerin kendine ait ihale mevzuatları oluşturmaları nedenleriyle yeni bir mevzuata gerek duyulmuştur. 4734 sayılı Kanun ile Kamu İhale Kurumu ve Kamu İhale Kurulu(KİK) oluşturulmuştur. Gerçekleştirilen düzenlemeler ile birlikte kamu ihale usulleri değiştirilmiş, ihalelerle alakalı oldukça uzun sayılabilecek ihale ilan süreleri getirilmiş ve sözleşme imzalanıncaya kadar olan ihale süreci ile ilgili şikâyetler için idari kapsamda inceleme süreci kabul edilmiştir. Meydana getirilen kuruluşa, ihale süreçleri ile ilgili şikâyetleri inceleyerek karara bağlama görevinin yanında bahsedilen yasalara uygun olarak yönetmelikleri ve tebliğleri çıkarma yetkisi de verildi (Eren, 2010: 71-73).

Türkiye, Kamu İhale Kanunu düzenlemelerinin önemli ölçüde bir oranını AB'ye uyum çerçevesinde AB düzenlemelerinden transfer etmiştir. AB düzenlemeleri Topluluk genelinde ticareti etkileyecek belirli bir büyüklüğün üzerindeki kamu alımlarında rekabeti ve saydamlığı sağlamayı, bu beklentileri korumayı hedeflemektedir. Büyük ihalelerde, ilan süreleri uzun, teklif hazırlama faaliyetleri ayrıntılı (masraflı), kazanan teklifin belirlenmesi ve şikâyetlerin değerlendirilmesi zahmetlidir. Ancak, ilgili projelerdeki kamu alımlarının parasal hacmi arttığı (azaldığı) sürece, bu nicel ve nitel -sabit- maliyetlerin istekliler üzerindeki oransal yükü azalmaktadır (artmaktadır). Bu yük arttığı oranda da pazara giriş engeline ve rekabet kısıtına neden olmaktadır. Eşik değerlerin altındaki ihalelerde, istekliler üzerindeki bu nispi yükü düşürmek (ihaleye katılımı artırmak) için, AB Komisyonu eşik değerlerin

altındaki ihalelerde üye devletlerin (rekabet ve saydamlığa riayet etmek kaydıyla) daha basit usuller uygulamalarına izin vermektedir (Emek, 2011). Türkiye’de yapılan değişiklik ve düzenlemelerin de işleyişi basitleştirici yönünün olduğu düşünülmektedir.

Yapılmak istenen yeni sistem kurma çabaları kendi bünyesinde birçok olumlu sonucu doğururken içerisinde eleştirilmesi gereken hususlar yer almadı mı? Elbette tarafımızca eleştirilmesi gereken hususlar da ortaya çıktı. Bunlar:

1) *İç Denetim Yetki ve Sorumluluğu Belirginleştirilmelidir*

Hesap verilebilmenin denetimi anlamında sorumluluğu bünyesinde barındıran sistem olarak iç denetim faaliyetinin ve 5018 Sayılı yasada öngörülmüş tedbirlerin yeterli düzeyde olmadığına kanaat getirilmektedir. İç denetim mekanizmasının etkili ve yeterli bir biçimde işletilebilmesi açısından iç denetim birimlerinin ve bu birimlerin yöneticisinin idari teşkilatlanma bünyesindeki pozisyonunun açıklığa kavuşturulması daha sağlıklıdır. İç denetim personelinin görev, yetki ve sorumluluklarının belirginleştirilmesi ve yeterli sayıda iç denetçi ataması yapılmayan kurumlarda bu eksikliğin giderilmesi gibi bir takım iyileştirme ihtiyaçları olduğu düşünülmektedir (Kaplan, 2012: 235, 236).

2) *Yeni Görevlerin Tanımlanması Daha Belirgin Hale Getirilmelidir*

Oluşturulan yeni görevlerin uygulanması ve gerçekleştirilmesine ilişkin bir takım sıkıntılar olduğu açıktır. Şöyle ki; 5018 sayılı Kanun’un Genel Uygunluk Bildirimi başlıklı 43 üncü maddesine göre, “*Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Genel uygunluk bildirimi, dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır.*” Bu düzenlemede yer alan, genel uygunluk bildiriminin dış denetim genel değerlendirme raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu çerçevesindeki düzenleme uygun bir düzenleme değildir. Zira uygunluk bildirimleri mali işlemleri içeren bir belge olduğundan performansa bilgilerine bu belgede yer verilmez. Faaliyet raporları ise tam tersine bir performans ölçme ve değerlendirmesi aracıdır. Bu raporların asli amacı “mali” değil “performans” raporlamasıdır. (Coşkun ve Karabeyli, 2010: 87) İlave olarak, performans denetimi hususunda yeterli tecrübesi bulunmayan Sayıştay’dan her

yıl tüm kurumları performans açısından denetlemesini istemek makul değildir (Baş, 2005: 444-445).

3) 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu ile Çok Oynanmıştır

Yasanın çıktığı günden bugüne kadar kamunun alımlarını düzenleyen 4734 sayılı Kanunda çok sayıda ciddi değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Söz konusu değişikliklerin büyük bir çoğunluğu AB'ye uyum süreci ile birlikte uygulamada bazı esneklikler getirme çabası ve kamunun mal ve hizmet alımına ait işleyişin hızını artırma gibi gerekçelere dayanmaktadır. Ancak görülmektedir ki bu değişikliklerin bir kısmı siyasi getirim riskliliği taşıyan hususlar içermektedir. Bu risk, yapılan değişiklikler ile daraltılan kapsam maddesi ve tevsii edilmiş olan istisna maddelerinde kendisini gösterse de, bunların dışında kalan maddelerle birlikte ihale kanunu son dönemde politik çevrelere yakın bir sermaye birikimi modeli oluşturmanın aracı haline gelmiş gibi görülmektedir. Söz konusu modelin uygulanması sürecinde yerel idareler ve yapım işlerinde rol alan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının yer aldığı açıktır. Kamusal kontrolün zayıflatılarak ihale süreçlerinin yasaların kuruluş felsefesini oluşturan şeffaflık ve kaliteli rekabet anlayışından uzaklaştırılmasına neden olacaktır. Bu durumun ise kamu kaynaklarının rasyonel bir biçimde kamu yararına kullanımında ciddi sıkıntılar oluşturacağı çok açıktır (TEPAV, 2009: 21).

Ancak yukarıda bahsettiğimiz sıkıntı ve bunun doğrultusunda ortaya çıkan gelişmeleri de sadece bahsedildiği gibi yorumlamamak gerektiği kanaatindeyim. Zira TEPAV'da yapılan bir toplantıda yapmış olduğu bir sunumda Kamu İhale Kurumu Başkanı *“İhale Kanunundan istisna edilmeyi haklı kılacak kamu alımlarının (ulusal güvenlik ve işin aciliyeti gibi) tespitinde çok hassas olunması”* gerektiğini, çünkü *“kamu alımlarının, israf ve yolsuzluğa karşı en hassas kamu faaliyeti”* olduğunu belirtmektedir (Emek, 2011) Bu nedenle gerçekleştirilen değişikliklerin hepsinin yanlış olduğunu ifade etmek doğru değildir ancak çok sık değişiklik de yapılmamalıdır.

4) Etkin Yöneticilerle İyi Bir Yönetim Sinerjisi Sağlanmalıdır

Eğer kamu yönetim yapısında kurumsal yönetim ilkeleri yaşama geçirilerek “etkin yönetim” sistemi sağlanabilirse, “iyi yönetici” ve “yetkin kamu görevlisi” istihdamı yoluyla “iyi kamusal idareler” kavramlarına ulaşılabilecektir. Böylece, kıt ve zor bulunan kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması daha fazla söz konusu

olabilecektir. Bu durumun oluşturulması durumunda kamu bütçeleri gerçekçi yapılabilecek, bütçenin hedeflerine göre başarı oranının irdelenmesi ve yorumlanması mümkün olacak, uygulama sonuçlarının takip edilmesi, kamu yönetimi ve idarecisinin performansının hesaplanabilmesi yoluyla kamu harcamalarında verimliliğe ulaşılması mümkün olabilmektedir. Bunu; kamuya kaynak oluşturanlarla, kamuyu idare edenler arasındaki ilişkinin düzenlenerek, hizmetlerin maliyeti olan harcamalar ile kamusal gelirlerin açık ve hesap verilebilir bir seviyeye ulaştırma amacı olarak da söyleyebiliriz (Kahraman, 2010).

5) Kamu Harcamalarının Küçültülmesi Sağlanmalıdır

Demokrasinin gelişimiyle birlikte vatandaşların kamu kaynakları kullanımına olan ilgisinin ve yönetim hizmetlerinden olan istek ve taleplerinin her geçen gün artması sonucunda kamu harcamaları üzerinde denetimin önemi ile etkinlik ve verimlilik hususlarında önemlilik düzeyi artışı sağlanmıştır. Nitekim ülkemizde kamu harcamalarının GSMH içindeki payı % 40'ların üzerine çıkmış, diğer bazı gelişmiş ülkelerde ise bu pay % 50 düzeylerine ulaşmıştır. Bu husus, aynı zamanda kontrol edilmesi gereken kamusal işlem ve eylemlerin kapsamının genişlemesine ve hacminin fazlaşmasına neden olmuştur. Bir yandan ülkemizde kamu yönetim alanının küçültülmesi arayışları sürerken, diğer yandan kamu harcamalarındaki artış eğiliminin olduğu bilinmektedir. Bu yöndeki arayışlara rağmen hemen hemen hiçbir ülkenin kamu sektöründeki oranında dikkate değer bir azalma gerçekleşmemiş, hatta kamusal harcamalardaki genişleme ölçümü devam etmiştir (Akyel ve Köse, 2010: 12).

6) Hesap Verilebilirlik Daha Şeffaf Hale Getirilmelidir

Seçilmişlerin meydana getirmiş olduğu meclis, politik tercihleri doğrultusunda bütçeleri kabul ederken, onaylamış olduğu bütçe ile yürütme organına harcama yapmak üzere ödenek tahsis eder. Yürütme organı tarafından harcamalar yapıldıktan sonra yürütmenin yasama organına hesap vermesi işin doğası gereğidir. Bütçe hakkının tamamlanması kapsamında sonucun parlamentolar tarafından denetlenmesi sağlanır ki buna kesin hesap denetimi denir. Bununla birlikte gerekli değerlendirmelerin yapılarak kamu harcamalarının siyasi tercihleri etkileyebilmesi için şeffaf bir hesap vermenin mevcudiyeti gerekir. Kamu harcamalarında şeffaflığın sağlanması ve hesap verilebilirlik

konusu bu nedenle üzerinde durulan hususlar olarak karşımızdadır (Mutluer vd., 2007: 158).

7) Sözleşmelilik Sistemi Gözden Geçirilmelidir

2002 yılından itibaren yapılan Bütçe Yasalarıyla “kadrolu” çalışma yapısındaki artış engellenmiş ve sözleşmeli çalışma statüsünde personel alımı yapılmaya başlanmıştır. Bu sistem dâhilinde özellikle sağlık ve adalet hizmetlerinde personel uygulamaları devam ettirilirken, sistemde ortaya çıkan suiistimaller ve zorluklar sonucunda ülkemizde siyasi karar alıcılar çoğunlukla seçim dönemlerinde bu hususu siyasi malzeme yapmakta ve sözleşmelilikten kadrolaşmaya döneceği ifade edilmektedir. Bu durum kamu harcamalarının içerisinde büyük yer kaplayan personel giderlerinin değişmeden ekonomik artışını sağlamaktadır (Sayan ve Küçük, 2012: 172-201).

Kamudaki taşeron çalışma sistemi son dönemlerde ekonomik olmakla birlikte sosyal bir sorun haline gelmiş olup çalışan sayısı 740.000 ‘i bulmuştur. Bu nedenle 1 Kasım seçimlerinden sonra iktidara gelen hükümet bu sorunu çözmek adına çalışmalar yürütmeye başlayacağını beyan etmiş olup söz konusu çalışmalar sonucu yapılacak yasal düzenlemelerin çerçevesi belirlenmeye çalışılmaktadır.

8) Sayıştay’ın Örgütsel Yeterliliği Arttırılmalıdır

Yeni tasarlanan kamu harcama sisteminin amaca uygun sonuçlar verebilmesi açısından yasama ve Sayıştay denetimi kritik öneme sahiptir. Bu nedenle, denetim yürütülecek alanın genişlemesi ve performansın denetlenmesi gibi uzmanlığa ihtiyaç gösteren denetimlerin öngörülmesi nedeniyle Sayıştay’ın örgütsel yeterliliğinin arttırılması gerekmektedir. Bunun yanında, hesap verme süreci içerisinde yasama organının rolünün arttırılması ve TBMM denetiminin etkinliğinin güçlendirilmesi maksadıyla TBMM’de ağırlığı muhalefetten oluşan bir kamu hesapları komisyonu kurulmasının önemli yararlar sağlayabileceği düşünülmektedir (Kaplan, 2012: 236). Ancak şunu da gözden kaçırmamak gerekir ki Anayasamızın 160 ncı maddesinden yetki alan Sayıştay, merkezi idare bütçesi içerisindeki kamu ile sosyal güvenlik kurumlarının tüm gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetler ama bu husus Sayıştay’ın yasamanın bir parçası olduğu anlamını taşımamaktadır. Sayıştay, meclisin denetleme yetkisini kullanan bir anayasal organ veya kuruluş değildir ve yasamanın bir parçası

sayılmaz. Zira Anayasanın 7 nci maddesinde açıkça yasama yetkisinin devrini yasaklanmıştır.



SONUÇ

Eskiden idare anlayışı olarak; devlet yönetimi, bir topluluğa ait insanların davranışlarını etkileyerek ortak bir hedef doğrultusunda arzu edilen sonuçları elde edebilmek için insanların yönlendirilmesi süreci olarak tanımlama yapılıyordu. Son dönemlerde idarede yaşanan değişme ve gelişmelerle birlikte yönetilenlerle yönetenlerin karşılıklı etkileşimi ve iletişimini sağlayan yönetim anlayışına geçilmesi fikri ön plana çıktı. Bu düşünce yapısı; bir ülkede yaşayan vatandaşlar ile toplumu oluşturan grupların, öncelikli olarak kendilerini net bir şekilde ifade etmelerini ve hukuki haklarını kullanabilmelerini sağlamayı esas alıyordu. Bununla birlikte bu düşünce kanunen kendi üstlerinde olan yükümlülükleri yerine getirmelerini ve düşünce farklılıklarını ortaya koymalarını sağlayacak süreçleri, mekanizmaları ve kurumları kapsayan anlayıştır.

Kamunun, sosyal ve ekonomik gelişmişliğinin artırılması konusunda ön planda olan ve yaygın bir etkileme alanı bulan sosyal devlet anlayışı, kamunun idari etki alanının genişlemesini meydana getirmiştir. Bununla birlikte bu durum kamu ekonomik sisteminin toplam iktisadi yapı içerisindeki oranının yükselmesine ve dolaylı olarak da kamu harcama miktarlarında kayda değer artışların meydana gelmesi sonuçlarını beraberinde getirmiştir. Öncelikli olarak sosyal hizmet yönleri ağır basan sağlık ve eğitim türündeki hizmetlere ağırlık vermeye başlanması, sosyal güvenlik gibi alanlara yönelmesi, askeri harcamalarda meydana gelen yükselişler, kamusal faaliyet ve işlem hacminin ve dolayısıyla kamunun bütçe içerisindeki harcamalar payının sürekli büyümesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Vatandaşların ödemeyi kabul ettikleri ve mali karşılığına razı olduğu az vergiye kıyasla daha nitelikli hizmet talebi nedeniyle sürekli artan fonksiyonlarını en iyi şekilde yerine getirmekle yükümlü olan kamu sektörü, sahip olduğu kaynakları daha tasarruflu, daha verimli ve etkinliği yüksek bir şekilde kullanmak zorundadır. Bu zorunluluğu gerçekleştirebilmenin en sağlam yolu ise etkin bir kamu yönetimi sistemi kurmaktır. Etkin bir kamu yönetimi anlayışının olmazsa olmazları ise kamu mali yönetimi ve denetimin etkinliğinin olduğu bir sistemi oluşturmaktır. Günümüzde kamu yönetimi uygulama anlayışının temel ilkeleri, *saydamlık*, *hesap verilebilirlik*, *verimlilik*, *etkinlik* ve *tutumluluk*, *katılımcılık* ve *insan odaklılık* gibi işletme yönetimi ilkeleri ile aynı yöndedir.

Son dönemde Türkiye’de, diğer ülkelerde ortaya çıkan değişimlere ve gelişimlere uygun bir şekilde harcama sürecinin idaresi anlamında önemli değişimler yaşanmıştır. Bu çabalar sonucunda, kamu harcama ve kontrol sisteminde şeffaflık ve hesap verilebilirlik zemininde kamu kaynaklarının tahsisinde ve kullanılmasında etkinlik, ekonomiklik ve verimliliğin temin edilmesi amaçlanmıştır. Hâlihazırdaki bu sistemin güçlü yönleri dikkate alındığında, kamu harcama ve kontrol sistemi alanında orta vadeli harcama sistemine geçişin sağlanması, bütçe kapsamının ve Sayıştay’ın denetim alanının genişlemesi önemlidir. Ayrıca Analitik Bütçeleme Sistemi ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi, iç denetim sisteminin kurulmasına yönelik çalışmaların başlaması, performans esaslı bütçelemeye dönük çalışmaların ilerlemesi eksikliklerine rağmen bu yöndeki önemli gelişmeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemiz açısından kamu kaynaklarının etkinliğinin sağlanarak kullanılması maksadıyla stratejik planlamaya yönelik gayretler önemli bir husus olarak kabul edilmekle birlikte, amaçlananlara ulaşılabilmesi açısından stratejik planlama sürecinde bazı iyileştirmeler yapılması gereklidir. Bu bağlamda stratejik planlamanın; kamudaki kurum ve kuruluşların vizyon, misyon ve amaçlarına dayandığı gerçeğinden hareketle öncelikli olarak yapılması gereken şey idari mekanizmalar arasında etkili bir yetki ve görev paylaşımı yapılmasıdır. Bu çerçevede, kurumlar arasındaki görev ve yetki çakışmaları süratle giderilmeli, ihtiyaç duyulmayan kamu kurumlarının kapatılması seçeneği değerlendirilmelidir. Bu doğrultuda kamu hizmetlerinin sunumunda meydana gelen gecikmeler ortadan kaldırılarak kamu tarafından sunulan hizmetlerin kalitesinde artış sağlanabilecektir.

Kamu harcamalarında yaşanan değişim ve bu hususun beraberinde getirdiği kamu kaynaklarının yeterliliği sorunu, çoğu zaman kamu harcamalarında verimlilik ve etkinlik kavramlarının sorgulanıp değerlendirilmesine neden olmuştur. Buna göre kamu yöneticileri, kendi harcamalarında etkinlik ve verimliliği sağlamayı öncelikli hedef haline getirmiştir. Bundan hedeflenen, kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması ve bu doğrultuda yapılacak harcamaların denetiminin gerçekleştirilmesidir. Yürütülecek denetleme faaliyeti, yalnızca harcamadan sonraki uygunluk denetimini değil aynı zamanda kamu harcamalarında etkinliği sağlayan genel hususların denetlenmesini ve

hizmetin yürütülmesinde faaliyet yürüten personelin ve sistemin performans ölçümlerinin analizini de sağlamaktır.

Devletin harcama politikasında etkin olmasından maksat kamu harcama miktarının, yalnızca kamu mali açığını kapatmak için kısılarak azaltılmasını değil, bununla birlikte daha uzun vadeli bir bakış açısıyla değerlendirilmesini esas alır. Bu nedenle kamusal olayların iktisadi ve hukuki boyutunu da dikkate alarak kamu kaynaklarından en yüksek düzeyde çıktı sağlanmasını, devletin harcama politikasını düzenleyici ve destekleyici fonksiyonunun en iyi şekilde gerçekleştirilmesi harcama politikasında etkinliği ifade etmektedir.

Yönetmek, hesap verme sorumluluğunu da bünyesinde barındıran bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Hesap verme sorumluluğu, aynı zamanda demokratik idare sistemlerinin vazgeçilmez bir gereğidir. Zira halkın, kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığıyla ilgili olarak, seçimler sonucu vermiş olduğu vekâlet sürecinde politikacılardan ve onların yetki verdiği kişiler konumundaki bürokratlardan, kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığıyla ilgili meşru bir hak olarak bilgi isteme ve hesap sorma hakkı vardır. Bu anlamda hesap verme sorumluluğu hesap veren ile verilen taraflar arasındaki bir ilişki anlamına gelir. Bu mekanizma ve sonuca odaklı bir perspektife dayanarak üzerinde uzlaşmış hedefler yanında etkili bir raporlamayı da içeren ve performansın geliştirilmesini destekleyen bir yapıya sahiptir.

Devletin çalıştırdığı memurlar ve alt birim yöneticilerinde tasarruf fikri eksik yahut tasarruf fikri yerleşmemiş olabilir. Bu konuda yapılması gereken üst birim yöneticilerinden başlayarak alt birim yöneticilerine ve işlerin başındaki memurlara kadar, kamu fonlarını kullanma sorumluluğunu ve duyarlılığının yerleştirilmesi, tasarruf zihniyetinin aşılması gereklidir. Personeller nasıl ki kendilerine ait malları israf etmeden kullanıyorlarsa, kamuya ait mal ve hizmetleri de bu bakış mantığıyla israf etmeden kullanmayı öğrenmelidirler. Ayrıca kamu çalışanları, verilecek görevlere en layık kişilerin arasından tercih edilmeli ve verimliliklerinin en yüksek düzeylerde olacakları yerlerde çalışabilmeleri sağlanmalıdır. Personel idaresine gerekli ehemmiyetin verilmesi kamu harcamalarında verimliliğin düzeyini de artıracaktır. Bununla birlikte kamu harcamalarında verimliliği artırmak üzere alınabilecek diğer bir önemli tedbirler demeti ise idari reform yapmaktır. İdari reformdan kast olunan,

kamunun sunmuş olduğu hizmetin merkezi devletle mahalli idareler arasında dağılımlarının gözden geçirilmesi ve her idari kuruluş içindeki hizmetlerin hizmetin yapısına ve sağlıklı bir şekilde işlerliğine en uygun gelen hizmet birimlerine verilmesidir.

Kamu finansal idaresindeki dönüşüme uygun bir şekilde denetim mekanizmasının fonksiyonlarında da kaçınılmaz bir şekilde ortaya çıkan dönüşüm sayesinde, denetim işlevinin yeni bir yaklaşım tarzıyla ele alınması ve yeniden tasarlanması mecbur hale gelmektedir. İstenilen düzeyde ve düzende işlemeyen, yüksek bir bedel karşılığında sunulan kamu hizmetinin yanında hantal ve geçerliliğini yitirmiş bir kamu yönetiminden kurtulmak istenilmektedir. Daha düzenli işleyen, verimliliğı ve etkinliğı olan, daha kısa sürede ve daha ekonomik bir kamu hizmeti sunabilecek bir kamu yönetimini tesis etmek için “*performans denetimleri*” önemli bir araç olarak işlev görmektedir. Ancak görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için performans denetiminin gerekçelerinin kavranması, hukuki ve kurumsal altyapısının güçlendirilmesi ve uygulama alanının yaygınlaştırılması büyük önem taşımaktadır.

Buna göre denetim fonksiyonunun yürütülmesi, planlanması ve programlanması sürecinde; denetimi yapılacak şeylerin önceliklerini belirlemek ve yapılacak denetim faaliyetlerine uygun yöntemleri tercih etmekte serbest olunması, ayrıca bu hususun ilgili harcamacı birimler tarafından belirlenmesi önemli olmaktadır. Yetkili idare yöneticisinin talebi üzerine, yerine getirilecek işlemlerin nasıl yürütüleceğine karar vermek; yapılan denetim faaliyetinin kapsamını ve şeklini değiştirmeye, denetim bulguları ile denetim sonucundaki tespit ve önerilerinin kapatılmasına zorlanmamak önemlidir. Bu hususların uygulanmasını sağlamak maksadıyla kanuni teminatlarla desteklenmek anlamında uluslararası denetim standartlarında da belirtilmiş olan kodifikasyonlara gidilmesi pozitif durumlar olarak kabul edilmektedir. Ancak denetimi gerçekleştirilecek birimi tespit etmede ve yürütülecek iç denetim alanının belirlenmesi sürecinde, üst yöneticinin bu işi onaylamasına ve olurunun bulunmasına ihtiyaç olunması denetim faaliyetinde bağımsızlık ilkesinin varlığı kapsamında eleştirilebilecek bir durumdur. Bu nedenle bana göre üst yöneticinin değil denetim biriminin takdiri ile denetimin yürütülmesi daha esaslı olacaktır.

Kamunun idaresi kapsamında denetim faaliyetinin asıl amacı vatandaşlardan toplanmış olan vergilerle finanse edilen mal ve hizmetler için harcanan paranın karşılığının, vatandaşın ihtiyacını ihtiva eden mal veya hizmetler olarak ulaşp ulaşmadığı ya da hangi düzeyde ulaştığının incelenmesi gereklidir. Finansal sistem içerisinde gerçekleştirilmiş olan işlem ve uygulamaların hepsi kanunlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmiş olabilir. Kamu idarelerinin finansal tabloları güvenilir ve doğru bilgileri kapsıyor olabilir. Fakat bütün bu bilgiler kamuya ait ödeneklerin ve kaynakların kamunun faydasına uygun türde verimli, etkin ve tasarruflu kullanıldığı anlamına gelmez. İşte bu noktada performans denetiminin önemliliği ortaya çıkmaktadır.

Çalışmalarına final yapmak anlamında şunları ifade edebilirim. Kamu yönetimleri tarafından yürütülecek olan iktisadi ve finansal uygulamalarda şeffaflığın oluşturulması, ortaya çıkabileceği düşünülen yolsuzlukların engellenmesinde en etkili araçlardan birisidir. Şeffaflık, kamu hizmetini yürütenlerce gerçekleştirilen faaliyetler bütününün toplumun geriye kalan kısmı tarafından gözlemlenebilmesine olanak tanıyabilmektedir. Ayrıca yolsuzluklarla mücadele kapsamında yöneticilerin yetki ve sorumluluklarının iyi belirlenmesi, kamunun eylem ve işlemlerine ilişkin malumata ulaşılması gereklidir. Açıklık ve şeffaflık uygulamalarının bir sonucu olarak hesap verilebilirlik raporlarının kamuoyuna duyurulması yoluyla vatandaşların hassasiyetlerinin göz önüne alınması şeklindeki uygulamalar da etkili olabilmektedir. Bu bağlamda, etkili bir saydamlık ve hesap verilme anlayışına yönelik düzenlemelerin eksikliği, yolsuzlukların saptanması ve sonucunda ortaya çıkacak cezaların olasılığını azaltmakta ve yolsuzluk riskini fazlalaştırmaktadır. Buna göre kayıt dışı faaliyetlerin engellenmesi yahut azaltılması, duyurulmadan yürütülen faaliyetlerin karştı olarak ifade edilen kamu idaresinin şeffaflığının sağlanması olarak saydamlık büyük öneme sahiptir. Açıklık ve yakınlık anlamında da kullanılabilen saydamlık; aleni bir figür kapsamıyla yolsuzluğa karşı verilebilecek mücadeleyi kolaylaştırma ve etkinleştirme aracı olabilmektedir. Bu kapsamda hukuksuz ve ahlaki davranışların dış yansıması olarak kabul edilebilecek yolsuzluk, özellikle açıklığın sağlandığı durumlarda zorlaşacağından açıklık ve saydamlık kamunun yaptıklarının göz önüne serilmesi anlamında çok büyük öneme sahiptir.

KAYNAKÇA

- ABEL, Andrew B. and Ben, BERNANKE, (2005), **Macroeconomics**, Pearson-Addison Wesley, USA.
- ACAR, Şafak Birol, (2007), “İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yönetiminde Mali Saydamlık ve Kamuoyu Denetiminin Etkinleştirilmesi”, **Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara.
- AĞCAKAYA, Serpil, (2003), **Kamu Maliyesine Giriş**, Ders Notları, Karaman.
- AKALIN, Güneri, (2006), **Kamu Ekonomisi**, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- AKBULUT, Esin Yalçın, (1993), “Harcamaların Sıçramalı Artışı Tezi: Askeri Harcamaların Kamu Harcamalarının Artış Trendi Üzerindeki Etkileri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları: Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu’na Armağan**, Sayı:35, ss.245-259.
- AKÇA, Ayşe, (2008), “Bankalarda İç Denetim Sistemi ve Türkiye’deki Uygulamalar”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- AKÇAGÜNDÜZ, Emre, (2010), “Kamu Tercihi Teorisi ve Türkiye Üzerine Olan Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, ss.29-35.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, (2013), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKPINAR, Elçin, (2006), Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Isparta.
- AKTAN, Coşkun Can, (2006), **Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- AKTAN, Coşkun Can, Serpil, AĞCAKAYA ve Dilek, DİLEYİCİ, (2006), “Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık”, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Edit: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- AKYEL, Recai ve Hacı Ömer, KÖSE, (2010), “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gereklikliği”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 466, ss.9-45
- ALLEN Richard, Schiavo-Campo, SALVATORE ve Thomas, COLUMKILL, (2004), **Assessing and Reforming Public Financial Management: A new Approach**, Herndon, The World Bank-Washington.
- ALMAMMADOV, Nizami, (2009), **Azerbaycan Bütçesinde Kamu Harcamaları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- ALPUGAN Oktay, Hulusi, DEMİR, Mete, OKTAY ve Nurel, ÜNER, (1990), **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İzmir.
- ARSLAN, Ahmet, (2002), “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Mali Kılavuz**, Sayı:15, ss.1-14
- ARSLAN, Yılmaz (2003), “Başbakanlık Tasarruf Genelgeleri Konusunda Uygulamada Karşılaşılan Problemler ve Çözüm Önerileri”, **Türk İdare Dergisi**, Eylül, Sayı 440, ss.113- 126.
- ATAY, Cevdet (1999), **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- AVCI, Mehmet Alpertunga (2012), “Sayıştay’ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Erzurum.
- AYDIN, Alper, (1999), **İmalat Sanayi ve Alt Kollarında Verimlilik, Üretim, İstihdam, Ücret ve İşçi, Saat Göstergeleri**, MPM Yayınları, Ankara.
- AYTAÇ, Deniz, (2004), “Türkiye’de Konsolide Bütçe Harcamalarının Gelişimi: Avrupa Birliği Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- BALCI, Asım, (2003), “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik Anlayışı”, Edit: Asım Balcı, Ahmet Nohutçu, Namık Kemal Öztürk, Bayram Coşkun, **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ankara: Seçkin Yayınları, s.115-133.

- BASTIK, Serdar, (2011), “Kamu İhalelerinde İdari Başvurular”, **Uzmanlık Yeterlilik Tezi**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Ankara.
- BAŞ, Hasan, (2005), “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- BAYRAMİN, Meltem, (2010), “Avrupa Birliği Sürecinde Ekonomik İstikrar İçin Türk Kamu Yönetimi İç Denetim Sistemi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- BİLGİNOĞLU, Mehmet Ali ve Gökçe, MARAŞ, (2011), “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Mali Saydamlığın Panel Veri Yöntemi ile Analizi”, **Ege Akademik Bakış**, Cilt:11, Özel Sayı, ss.59-73.
- BOZOĞLU, Menekşe, (2008), “Kamu Yönetiminin İdari Denetimi ve Ombudsmanlık Kurumu”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Konya.
- CANSIZ, Harun (2007), “Bazı Ülkelerde ve Türkiye’de Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamaları”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: IX, Sayı:1, ss.95-116.
- CEBECİ, Ahmet U. ve Halil, TOSUN, (2006), **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği (MUK-DER) Yayını, Ankara.
- CELEPOĞLU, Merve Eker, (2011), “Kamu Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Türkiye Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Balıkesir.
- CEYLAN, F., Betül, (2010), **Mali Denetim, Dış Denetim**, Sayı:Temmuz- Ağustos-Eylül ss. 112-115.
- COŞKUN, Arife, (2000), “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Genel Değerlendirme”, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, Antalya, ss. 475-498.

- ÇAKMAK, Hüseyin, (2006), “Türk Kamu Yönetiminde Tasarruf Tedbirleri Uygulamaları”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Kocaeli.
- ÇELİK, Ahmet Alkan, (2010), “Ekonomik Büyüme ile Kamu Harcamalarının Nedensellik Analizi: Suudi Arabistan, B.A. Emirlikleri ve Kuveyt Uygulaması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi Ortadoğu Araştırmaları Enstitüsü**, İstanbul.
- DAYAR, Hatice ve Yasemin, ESENKAR, (2008), “Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:2, ss.263-294.
- DEMİRCAN, Esra S., (2005), “Karşılaştırmalı Bir Perspektiften Kamu Mali Yönetiminde Türk Bütçe Sistemi ve Analitik Bütçe Sistemine Geçiş”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:25, ss.60-69.
- DEMİREL, Demokan, (2006), “Küresel Eksende Devletin Yeni Kimliği: Etkin Devlet”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:60, ss.105-128.
- DÖKMEN, Gökhan, (2012), “Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri Arasındaki İlişki: Panel Nedensellik Analizi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 2, ss.115-143.
- DPT, (2000), **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara.
- DÜLGER, Cumhur, (2012), “Türkiye’de Merkezî Yönetim Bütçeleme Süreci”, Edit: Tayfun Moğol, **Devlet Bütçesi**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- EJDER, H. Lütfi, (2006), “Türkiye’de Mali Disiplinin Sağlanması Açısından Kamu Harcamaları Stratejisi: 1980–2002 Dönemi Analizi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- EKER, Aytaç, (2004), **Kamu Maliyesi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.

- EKİNCİ, Hasan ve Abdullah, YILMAZ, (2002), “Kamu Örgütlerinde Yönetmel Etkinliğin Artırılması Üzerine Bir Araştırma”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi**, Sayı:19, Temmuz-Aralık, ss.35-50.
- ERDEM, Metin, Doğan, ŞENYÜZ ve İsmail, TATLIOğLU, (2006), **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- ERGİNAY, Akif (2008), **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara.
- ERÜZ, Ertan, (2005), “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 23 - 27 Mayıs, Pamukkale Üniversitesi, İ.İ.B.F, ss.61-74.
- ERYILMAZ, Bilal, (2011), **Kamu Yönetimi**, Okutman Yayıncılık, Ankara.
- ERYILMAZ, Bilal, (2013), “Yönetim İlkeleri”, Edit: Süleyman Sözen, **Kamu Yönetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- ESKİ, Emrah, (2006), “Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Sisteminin Avrupa Birliği’ndeki İç Denetim Sistemiyle Uyum Süreci”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- GÖKÜŞ, Mehmet, (2011), “Kamu Hizmeti Kavramı ve Yönetişim Yaklaşımı”, **Yönetişim, Kuram, Boyut, Uygulama**, Edit: M. Akif Çukurçayır ve Tuğba Eroğlu ve Hülya Ekşi, Çizgi Kitabevi, Konya.
- GÖZLER, Kemal, (2008), **Genel İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- GÜNEŞ, Mehmet, (2011), “Etkin Bir Kamu Yönetimi İçin Artan Savunma Harcamalarının Denetimi ve Hesap Verebilirliğin Rolü”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:2, ss.139-166.
- GÜRDAL, Temel ve Fatih, YARDIMCIOğLU, (2008), “Türk Program Bütçe Sisteminin Uygulama Sonuçları Açısından Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı:319.
- İŞİK, Nihat ve Mehmet, ALAGÖZ, (2005), “Kamu Harcamaları ve Büyüme Arasındaki İlişki”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi**, Sayı: 24, ss.63-75.

- IŞIK, Nihat ve Filiz, DEMİR, (2012), “Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimlilik: Karaman Belediyesi Hizmetleri Üzerine Bir Uygulama”, **Maliye Dergisi**, Sayı 163, Temmuz-Aralık, ss.147-169.
- İLKORKOR, Yunus Emre, (2013), “Kamu Hizmetlerinde Etkinliği Sağlama”, **İdarecinin Sesi**, Eylül - Ekim - Kasım – Aralık, ss.31-36.
- KAPLAN, Recep, (2012), **Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2012/419.
- KARAKURT, Birol ve Tekin, AKDEMİR, (2010), “Kurallı Maliye Politikası: Türkiye’de Kurallı Maliye Politikası Örnekleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı 158, Ocak-Haziran, ss.226-261.
- KARAKUŞ, Gülşah, (2010), “5018 Sayılı Kanun ile Yönetişim İlke ve Esasları Çerçevesinde Kamu Hizmetlerinin Sunumu”, **Mesleki Yeterlilik Tezi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara.
- KARALAR, Rıdvan, (2001), **Genel İşletme**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- KENGER, Erdal, (2001), **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Ankara.
- KESİM, H. Kutay ve Ali, PETEK, (2005), “Avrupa Komisyonu’nca Belirlenen İyi Yönetişimin İlkeleri Çerçevesinde Türk Kamu Yönetimi Reformunun Bir Eleştirisi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:38, Sayı:4, Aralık, ss.39-58.
- KORKMAZ, Umut, (2007), “Kamuda İç Denetim I”, **Bütçe Dünyası**, Cilt:2, Sayı:25, ss. 4-15.
- KÖK, Recep, (1991), **Endüstriyel Verimlilik ve Etkinlik**, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum.
- KUŞAT, Nurdan ve Nilgün, DOLMACI (2011), “Kamu Tercihi Teorisi Çerçevesinde Seçim Ekonomisi Kavramının Değerlendirilmesi”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1, ss.129-146.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, (2002), **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara.

- Milli Prodüktivite Merkezi, (MPM) (2003), **Verimlilik ve Tasarruf Kavramları Nerede Buluşup Nerede Ayrılıyor**, Verimlilik Yaşam Dizisi, No: 4, Ankara.
- MUTLUER, M. Kamil, Erdoğan, ÖNER ve Ahmet, KESİK, (2007), **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı – İstanbul.
- ORAL, Esin, (2005), **Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- OYMAN, Sumru, (2009), “Stratejik Yönetim Sürecinde Performans Ölçümü ve Dengeli Sonuç Kartı Uygulaması: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İçin Bir Değerlendirme”, **Uzmanlık Yeterlilik Tezi**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara.
- ÖĞÜT, Adem, (2012), **Bilgi Çağında Yönetim**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- ÖZBARAN, M. Hakan, (2004), “Türkiye’de Kamu Harcamalarının Son Beş Yılıının Harcama Türlerine Göre İncelenmesi”, **Sayıştay Dergisi**, Nisan- Haziran Sayı No:53, ss. 115-138.
- ÖZBİLGİN, İzzet Gökhan” (2003), “Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar”, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran, Sayı 49, ss. 123-128.
- ÖZCAN, Güngör (2009), “Türkiye’de Kamu Harcamalarının Sosyal Refah Devleti Anlayışı Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir.
- ÖZDEMİR, Emrah, (2010), “Kamu Harcamalarının Etkinliği Açısından Devlet İhale Sisteminin Analizi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Tokat.
- ÖZEN, Ahmet (2003), “Türkiye’de Transfer Harcamalarının Gelişimi ve Ekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 5, Sayı:1, ss.205-228.

- ÖZHAN, Denizhan Burak (2012), “5018 Sayılı Kanun Açısından Kamu Harcamalarında Denetimin İşleyişi ve Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- ÖZMEN, İbrahim, (2010), Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği (1980–2008), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Konya.
- PEHLİVAN, Osman, (2013), **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- SARAÇOĞLU, Metin, (2000), “Kamusal Tercih Teorisi: Siyasetin Ekonomik Analizi”, **Kamu-İş**, Cilt:6, Sayı:1, ss.1-15.
- SARIKAYA, Rasim, (2008), “Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- SAYAN, İpek Özkal ve Aziz, KÜÇÜK, (2012), “Türkiye’de Kamu Personeli İstihdamında Dönüşüm: Sağlık Bakanlığı Örneği”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 67, No. 1, ss. 171-203.
- Sayıştay Başkanlığı, (2002), **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler-Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara.
- SÖKEOĞLU, Seda, (2008), “Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Bütçe Sistemleri İlişkisi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- ŞAHİN, Elif Ayşe, (2007), “Kamu Mali Karar Alma Süreçlerinin Etkinliği ve İç Denetim Fonksiyonu”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Isparta.
- ŞATAF, Ceyda, (2014), Fayda Maliyet Analizinde Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler: Fayda ve Maliyetin Belirlenebilme Sorunu, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, C.19, S.1, s.107-123
- T.C. Maliye Bakanlığı, (2004), **Analitik Bütçe Sınıflandırması**, Maliye Bakanlığı Yayını, Ankara.

- TARAKTAŞ, Abdurrahman, (2012), “Kamu Harcamaları”, Edit: Şebnem Tosunoğlu ve Y. Tamer Ergül, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- TEKİN, Mahmut, Hasan K., GÜLEŞ ve Adem, ÖĞÜT, (2010), **Değişim Çağında Teknoloji Yönetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- TEPEKULE, Umut, (2008), “Türkiye’de Sosyal Güvenlik Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Çerçevesinde Reform Sürecinin Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir.
- TOĞUZ, Özlem, (2002), “4734 Sayılı Kamu İhale Kanunum ile 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu Arasındaki Farklar ve Bu Farkların İhale Hukuku Yönünden Getirdiği Yenilikler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 3, s.177.
- TOKATLIOĞLU, Mircan Yıldız, (2005), **Fayda-Maliyet Analizi**, Aktüel Akademi Basın Yayın Dağıtım, Motif Matbaacılık, İstanbul.
- TOKAY, Mehpere Argan, (2013), “Etkinlik Kavramı ve Türleri” Edit: Hayri Ertan, **Etkinlik Yönetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- TOKER, Fikriye, (2012), **Genel İşletme Ders Notları**, Trakya Üniversitesi.
- TOKER, Murat, (2002), **Mali Saydamlık ve Türkiye**, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- TORTOP, Nuri, Eyüp G., İSBİR, Burhan AYKAÇ, Hüseyin, YAYMAN ve M. Akif ÖZER, (2010), **Yönetim Bilimi**, Nobel Yayınları, Ankara.
- TOSUNOĞLU, Şebnem, (2012), “Devlet Borçlanması”, Edit: Şebnem Tosunoğlu ve Y. Tamer Ergül, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- TUNA, Yusuf, (1993), **Tarımda Verimlilik Artışının Ekonomik Sonuçları: Türkiye İle İlgili Bir Değerlendirme**, MPM Yayınları, Ankara.
- TURGUTER, Necip, (2010), “Taşınır ve Taşınmaz Malların Sayıştay’ca Denetiminin 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi”, **Dış Denetim**, Sayı: Temmuz-Ağustos-Eylül 2010, ss. 108-111.

- TURHAN, Murat, (2009), “Sayıştay’ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- TURŞUCU, Mehmet, (2011), “Kamu Harcama Hukuku Çerçevesinde Kamu Alımları ve Türkiye’deki Uygulamalar”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Isparta.
- TÜRK, İsmail, (2008), **Maliye Politikası: Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Tarihleri**, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ULUATAM, Özhan, (2012), **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara.
- ULUSAN, M. İlhan, (2002), “Türk Medeni Kanununun Dünü Bugünü”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1-2, ss.153-172.
- ULUTAŞ, Volkan, (2007), “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Kocaeli.
- UZAY, Nasfet, (2002), **Kamu Büyüklüğü ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği**, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 19, Temmuz-Aralık 2002 ss. 151-172.
- UZUN, Yaşar, (2011), “Kamu İdarelerinde Etik Yönetim”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:80, ss.33-56.
- ÜÇLER, Gülbahar, (2011), “Kamu Harcama Çeşitleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Ekonomisi İçin Ekonometrik Bir Analiz (1970-2009)”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Konya.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman ve HEPAKSAZ, Engin ve KILIÇ, Ramazan ve KULUÇLU, Erdal, (2011), “Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, C.16, S.2, s. 379-397
- YENTÜRK, Nurhan, (2009), **Çok Yıllı Bütçe ve Orta Vadeli Mali Plan İzleme Kılavuzu**, İstanbul Bilgi Üniversitesi STK Eğitim ve Araştırma Birimi, İstanbul.

YILDIRAN, Mustafa, (1998), “Kamu Harcamalarının Enflasyon Üzerindeki Etkilerinin Ekonometrik Bir Model Yardımıyla İncelenmesi ve Bir Uygulama (1980-1996)”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Isparta.

YILDIZ, Fazlı ve Sinan, SARISOY, (2012), “OECD Ülkelerinde Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt: 33, Sayı:2, ss.517-540.

YİĞİT, Necdet, (2013), “Türkiye’de Kamu Harcamaları Enflasyon İlişkisinin Analizi (1990-2012)”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Trabzon.

Elektronik Kaynaklar:

ASOSAI, (2000), “**Fifth ASOSAI Research Project**”, Performance Auditing Guidelines, http://www.asosai.org/system/upload_file/function/_20091218135207.pdf, (01.02.2016).

ATEŞ, Yaşar, (2010), “**Kamu İhale Kanunu’nun Kapsamı, İstisnaları İle Kanun’da Yapılan Değişiklikler ve Yeni Kanun Taslağının Getirdikleri**”, www.sayder.org.tr, (20.03.2016).

BAKKAL, Hakan ve Alper, KASIMOĞLU, “**Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi**”, http://yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce_Surecinde_Mali_Saydamlk_Ve_Hesap_Verebilirliin_Onemi.pdf, (16.04.2016).

BARIŞIK, Salih ve Ferdi, KESİKOĞLU, (2006), “**Türkiye’de Bütçe Açıklarının Temel Makro Ekonomik Değişkenler Üzerine Etkisi (1987-2003 VAR, Etki-Tepki Analizi, Varyans Ayrıştırması)**”, http://www.politics.ankara.edu.tr/?bil=bil_sbfergisi&cilt=61, (28.03.2016).

BULUT, Cihan, (2013), “**Kamu Sektörü ve Harcamalarının Ekonomik Etkileri**”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2227225 (28.03.2016).

- COŞKUN, Arife ve Levent, KARABEYLİ, (2010), “**Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu**”, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-sayistay-denetimi-baglaminda-hesapverme-sorumlulugu-1-10.pdf>, (01.02.2016).
- ÇELEBİ, Kemal, (1992), “Kamu Harcamaları Artışının Kurumsal Nedenleri”, Ankara **SBF Dergisi** Sayı 47, sayfa 105-112, http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/47/3/8_a_kemal_celebi.pdf, (27.03.2016).
- ÇOLAK, Hacı Bayram (2008), “Dış Denetim Birimi Olarak Sayıştay’ın Yeni Kamu Mali Sistemindeki Yeri”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 58, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080512098.htm, (30.04.2016).
- DEMİR, Yasin ve Mehmet Onur, PARTAL, (2014), “**Performans Denetimi**”, <http://application2.ibb.gov.tr/maliyonetim/raporlar/malihizmetler/PerformansDenetimi.pdf>, (15.04.2016).
- EMEK, Uğur, (2011), “**AB Kamu Alım Kurallarını Basitleştiriyor**”, <http://uemek.blogspot.com.tr>, (21.02.2016).
- EREN, M. Erdal, (2010), “**4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu ve Yeni Bir Kanun İhtiyacı**”, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-4734-sayili-kamu-ihale-kanunu-ve-yeni-bir-kanun-ihtiyaci-9-8.pdf>, (12.04.2016).
- KAHRAMAN, Abdülkadir, (2010), “**Kamu Kaynakları Kullanımında Etkinlik, Verimlilik ve Denetim**”, www.kpmgvergi.com, (25.05.2016).
- KARAASLAN, Erkan, (2012), “**5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Mali Denetim**” <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/22.4.pdf>, (22.04.2016).
- KARAASLAN, Erkan, (2012), “**Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması**”, <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/28.2.pdf>, (02.03.2016).
- KESİK, Ahmet, (2004), “**Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması**”, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iusskd/article/view/1023000222/1023000210>, (02.04.2016).

- KULUÇLU, Erdal, (2006), “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, **Sayıştay Dergisi 63**, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der63m1.pdf>, (17.04.2016).
- ÖZSEMERÇİ, Kemal, (2011), “Yolsuzlukla Mücadele Bağlamında Performans Denetimi ve Son Yasal Düzenlemeler”, **Dış Denetim-SAYDER**, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-yiolsuzlukla-mucadele-baglaminda-performans-denetimi-ve-son-yasal-duzenlemeler-11-13.pdf>, (17.04.2016).
- RUFFNER Michael ve Joaquin, SEVİLLA, (2004), “**Public Sector Modernisation: Modernising Accuantability and Control**”, OECD Journal on Budgeting, <http://www1.oecd.org/governance/budgeting/43488756.pdf>, (01.05.2016).
- SARAÇ, Osman, (2006), “**Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi**”, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/kamumaliyonetimi.pdf, (12.04.2016).
- SARAL, Talat, (2014), “**Mali Yönetim ve Denetim Nereden Nereye?**”, http://www.finanskulup.org.tr/assets/maliyefinans/81/Talat_Saral_Mali_Yoneti_m_Denetim_Nereden_Nereye_MFY81.pdf, (15.04.2016).
- SAYIŞTAY Başkanlığı (2012), “**Sayıştay Denetimi ve Raporlarına İlişkin Genel Bilgi**”, http://www.sayistay.gov.tr/haberduyuru/upload/SAYI%C5%9ETAY_%20RAPORLARI.pdf, (03.04.2016).
- SCHICK, Allen (2010), “**Kamu Kesiminde Performans Yönetimine Global Bir Bakış Açısı; Bütçenin Performans Yönetimindeki Rolü**”, <http://www.bumko.gov.tr/TR,1689/kamu-kesiminde-performans-yonetimi-konulu-uluslararasi-.html>, (01.05.2016).
- SCHİAVO-CAMPO, Salvatore ve Damiano, TOMMASİ (1999), “**Managing Government Expenditure**”, Asian Development Bank Publications, Manila, Philippines, <http://www.adb.org/publications/managing-government-expenditure>, (27.04.2016).
- SCHMID, A.Allan (2004), **Economic Analysis and Efficiency in Public Expenditure**, Michigan State University, <http://www.msu.edu/user/schmid/pub-exp.htm>, (21.03.2016).

- SİVEREKLİ, Esra (2014), “Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetiminde Bütçenin Rolü: 2006-2013 Dönemi Analizi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, <http://optimumdergi.usak.edu.tr>, (03.05.2016).
- TDK (2014), “**Büyük Türkçe Sözlük**”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts (15.06.2016).
- Training Resources and Data Exchange Performance-Based Management Special Interest Group, (2001), “**The Performance-Based Management Handbook (A Six- Volume Compilation of Techniques and Tools for Implementing the Government Performance and Results Act of 1993)**”, Vol.3, Establishing Accountability for Performance <http://www.orau.gov/pbm/pbmhandbook/Volume%202.pdf>, (27.02.2016).
- Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı (TEPAV) (2009), “**Kamu İhale Kanununda Değişiklikler Ne Anlama Geliyor?**”, 2009-Mali İzleme Grubu, <http://www.tepav.org.tr/tr/yayin/s/255>, (20.05.2016).
- UNAKITAN, Kemal, (2008), “**Uluslararası “Bütçe Sürecinde Parlamantonun Değişen Rolü” Ana Temalı Sempozyumda Yapılan Sunum**”, 8-9 Ekim, Afyonkarahisar, http://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/butce_sempozyumu.pdf, (24.02.2016).

DİZİN

-A-

Açıklık, 101

-B-Bütçeleme, viii, 41, 42, 43, 98, 103,
105, 106, 107, 109**-C-**

Cari, 11, 12, 31

-D-Denetim, vi, viii, ix, x, 56, 57, 58, 62,
64, 67, 69, 75, 102, 103, 105, 107,
112, 114, 115, 116
Devlet, x, 10, 11, 14, 17, 21, 23, 46, 51,
67, 78, 91, 102, 103, 105, 106, 108,
109, 111, 112
Dönüşüm, 110**-E-**Ekonomik, vii, viii, 2, 9, 10, 15, 25, 26,
31, 48, 56, 73, 104, 105, 110, 112,
113, 114
Etkinlik, vi, 35, 36, 53, 103, 104, 107,
108, 110, 111, 115**-F-**Finansal, 8, 89, 101
Finansman, 106**-H-**Harcama, 108, 109, 112, 113
Hesap verme, 40, 99
Hukuki, iii, iv, ix, 6, 56, 65, 75**-İ-**İç Denetim, x, 60, 62, 63, 92, 102, 104,
107, 108, 110, 112
İdare, 103, 107
İktisadi, vii, x, 6, 10, 14, 36, 46, 66,
105, 106, 107, 108, 112
İşlevsel, vii, 9**-K-**

Kalite, 90

Kalkınma, 47, 77

Kamu, v, vi, vii, ix, x, 1, 2, 5, 6, 7, 9,
10, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 24,
25, 26, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 39, 40,
41, 44, 51, 52, 53, 54, 57, 62, 64, 66,
67, 68, 69, 70, 71, 73, 74, 75, 76, 77,
78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 86, 88, 89,
90, 91, 92, 93, 94, 95, 98, 100, 101,
102, 103, 104, 105, 106, 107, 108,
109, 110, 111, 112, 113, 114, 115,
116, 117

Kamu görevlileri, 88

-M-Mali, iii, iv, v, viii, ix, 8, 14, 33, 36, 37,
38, 39, 44, 58, 66, 68, 70, 76, 80, 81,
82, 89, 90, 102, 103, 104, 105, 106,
107, 109, 110, 111, 113, 114, 115,
116, 117**-P-**Performans, viii, 42, 43, 59, 60, 68, 89,
103, 105, 107, 109, 110, 112, 114,
115, 116**-S-**Saydamlık, viii, 37, 80, 91, 102, 103,
106, 111, 114
Sayıştay, ix, 47, 52, 59, 66, 67, 68, 75,
76, 81, 85, 86, 87, 90, 91, 93, 96, 98,
103, 104, 106, 109, 110, 111, 112,
113, 114, 115, 116
Sorumluluk, 86, 113
Sosyal devlet, 25
Sosyo-Ekonomik, ix, 76
Stratejik, 103, 109**-Ş-**

Şeffaflık, 90, 101

-T-Tasarruf, ix, x, 74, 82, 83, 84, 103, 105,
109
Tasnif, vii, 8, 9, 10

-U-

Uygunluk, viii, 60, 61, 93

-V-

Verimlilik, vi, viii, 46, 47, 48, 50, 103,
104, 107, 108, 109, 112, 115

-Y-

Yatırım, 11, 13, 77

Yönetimsel, vii, ix, 8, 9, 67



