

**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**ULUSLARARASI İLKELER KAPSAMINDA 5018 SAYILI KAMU
MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA MALİ
SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİĞİN SAĞLANMASINDA
KULLANILAN ARAÇLAR**

**Faruk GÜNGÖREN
1230214567**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK**

ISPARTA – 2017



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin Adı Soyadı	Faruk GÜNGÖREN	
Anabilim Dalı	Maliye	
Tez Başlığı	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Mali Saydamlık Ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Kullanılan Araçlar	
Yeni Tez Başlığı ¹ (Eğer değişmesi önerildi ise)	uluslararası ülkeler kapsamında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Mali Saydamlık Ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Kullanılan Araçlar	
Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Yüksek Lisans Tez Savunma Sınavında Jürimiz 25/05/2017 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Yüksek Lisans tezi için; ☒ OY BİRLİĞİ ☐ OY ÇOKLUĞU² ile aşağıdaki kararı almıştır. ☒ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez KABUL edilmiştir. ☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin DÜZELTİLMESİ³ kararlaştırılmıştır. ☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin REDDEDİLMESİ⁴ kararlaştırılmıştır.		
TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK/Süleyman Demirel Üniversitesi	
Jüri Üyesi	Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR/ Afyon Kocatepe Üniversitesi	
Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. Özen AKÇAKANAT/Süleyman Demirel Üniversitesi	

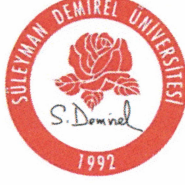
¹ Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

² OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

³ DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 28-(4) Tezi hakkında DÜZELTME kararı verilen öğrenci sınav tarihinden itibaren en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur.

⁴ Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.



T.C.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Uluslararası İlkeler Kapsamında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Mali Saydamlık Ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Kullanılan Araçlar**” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Faruk GÜNGÖREN

06.06.2017

(GÜNGÖREN, Faruk, *Uluslararası İlkeler Kapsamında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Kullanılan Araçlar*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2017)

ÖZET

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının modern anlamda ortaya çıkışı üç aşamada tamamlanmıştır. Birinci aşama krizlerin, yolsuzlukların artması sonucu ve temsili demokrasinin gelişimi, ikinci aşama uluslararası kuruluşların yaptığı çalışmalar ve üçüncü aşama ülkelerin kendi mevzuatlarını bu gelişim ve değişime göre revize etmesidir.

Bu çalışma mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının uluslararası kuruluşlar tarafından belirlenen ilkeler çerçevesinde Türk kamu mali yönetiminin ve sisteminin incelenmesi ve araştırılması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının doğup geliştiği uluslararası kuruluşlar olan OECD, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği, Uluslararası Saydamlık Örgütü, INTOSAI, Kanada hazine Sekreteryası ve Genel Denetim Ofisi, Küresel Kalkınma Araştırma Merkezi (GDRC), Sunlight Vakfı ve Mali Saydamlık Küresel Girişimi örnekleri incelenmiştir. Uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan bu çalışmalar Türkiye'yi olumlu yönde etkilemiştir. Ayrıca Türkiye'deki mali saydamlık ve hesap verebilirliğin kapsamı ve tarihi gelişimi de araştırılıp değerlendirilmiştir.

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının kapsamını esas olarak; devletlerin mali yapılarında bir değişime ihtiyaç duyulması ve bu ihtiyaç doğrultusunda değişimlere gidilmesi, bu kavramların önemini bireyler tarafından bilinmeye başlanması, küresel ölçekte krizlerin yaşanması, yolsuzlukların artması, demokrasinin işlerlik kazanması ve Türkiye'de eski mali yapının işlevini kaybetmesi belirlemektedir.

Modern anlamda mali saydamlık ve hesap verebilirliğe verilen önem açısından Türkiye geç kalmış bir ülkedir. Bu kavramlar, 2006 yılında uluslararası alanda kabul görülen ilkeleri temel alarak yürürlüğe konulan, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuata girmiştir. Yaklaşık 10 yıl geçmişi olan bu kavramların teoride ehemmiyeti bilinse de uygulamada devam eden sıkıntılar mevcuttur. Bu kavramların yerleşmesi ve içselleştirilmesi için zamana ihtiyaç vardır.

Anahtar Kelimeler

Mali Saydamlık, Hesap Verebilirlik, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

(GÜNGÖREN, Faruk, *Tools Used To Provide Fiscal Transparency And Accountability At Public Fiscal Management And Control Law Numbered 5018 Due To International Relationships*, Master's Thesis, Isparta, 2017)

ABSTRACT

Existence of Fiscal transparency and accountability terms in modern meaning come up in 3 levels. Development of representative democracy after crises and increase in irregularities In first step, works done by international organizations in second step and countries revise their legislations due to development and changes in third step.

Purpose of this study is search and examine fiscal transparency and accountability terms on Turkish public fiscal management within the framework of the international principles which are identified by the international organizations. OECD, IMF, World Bank, United Nations, European Union, International Organizations of Accountability, INTOSAI, Canadian Secretary of Treasury and Office of General Audition, Center of Global Development Research (GDRC), Sunlight Foundation and Fiscal Transparency Global Attempt applications are examined, which are the international organizations that fiscal transparency and accountability borned and developed, due to this purpose. This works done by international organizations affect Turkey in good way. Coverage and historical development of fiscal transparency and accountability on Turkey are researched and evaluated also.

In fact coverage of fiscal transparency and accountability terms are determined by: need of change in countries fiscal situations and making changes due to this need, starting notice of this terms by important persons, growth of irregularities, democracy to be functional, experiencing global crises and lost value of old fiscal situation on Turkey.

Turkey is a late country about importance given to the fiscal transparency and accountability modern meaning. This terms find a place in legislation with the Public Fiscal Management and Control Law Numbered 5018 which is put into enforceable at 2006 by based on international accepted principles. Eventough importance is known of this terms with average of 10 years past, there are troubles in application which continues. There is time needed to settle and internalize of this terms.

Key words

Fiscal Transparency, Accountability, Public Fiscal Management and Control Law Numbered 5018.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

YEMİN METNİ.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR.....	x
ŞEKİLLER DİZİNİ	xii
ÖN SÖZ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK KAVRAMLARINA GENEL BAKIŞ

1.1 MALİ SAYDAMLIK.....	7
1.1.1 Kavramsal Olarak Mali Saydamlık Tanımlanması	7
1.1.2 Mali Saydamlığın Önemi ve Niteliği	8
1.1.3 Mali Saydamlık ve Demokrasi İlişkisi.....	13
1.1.4 Mali Saydamlık ve Yolsuzluk İlişkisi	15
1.2 HESAP VEREBİLİRLİK.....	18
1.2.1 Hesap Verebilirlik Kavramının Tanımlanması	19
1.2.2 Hesap Verebilirliğin Önemi ve Niteliği	20
1.2.3 Hesap Verebilirlik Türleri	23
1.2.3.1 Siyasi Hesap Verebilirlik	24
1.2.3.2 İdari (Yönetmel) Hesap Verebilirlik.....	24
1.2.3.3 Hukuki (Yasal) Hesap Verebilirlik	25
1.2.3.4 Mali Hesap Verebilirlik	26

1.3 KAMU MALİ OLAYLARIN FARKLILAŞMASI VE MALİ SAYDAMLIK-HESAP VEREBİLİRLİK.....	27
1.3.1 Kamu Maliyesinde Dönüşüm.....	27
1.3.1.1 Kamu Maliyesinin Tanımı ve Konusu	28
1.3.1.2 Kamu Maliyesinin Temel Amaçları.....	29
1.3.2 Kamu Kesiminin Gelişimi	31
1.3.2.1 Kamu Kesiminin Kapsamı ve Tanımlanması	31
1.3.2.2 Kamu Kesiminin Gelir Faaliyetleri.....	33
1.3.2.3 Kamu Kesiminin Yaptığı Kamu Hizmetleri	34
1.3.2.4 Kamu Kesiminin Başarısızlık Nedenleri.....	40
1.3.3 Kamu Harcamalarının Farklılaşması	41
1.3.3.1 Kamu Harcamaların Varlığı ve Niteliği.....	42
1.3.3.2 Kamu Harcamaların Sınıflandırılması	44
1.3.3.3 Kamu Harcamalarının Kontrolü ve Etkinliği.....	48
1.4 KAMU MALİ OLAYLARDA MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİĞİN GEREKLİLİĞİ.....	50

İKİNCİ BÖLÜM

MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK KAVRAMLARINA YÖNELİK ULUSLARARASI ALANDA GELİŞİMİ VE TÜRKİYE’DE YAPILAN ÇALIŞMALAR

2.1 MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK KAVRAMLARININ ULUSLARARASI ALANDA GELİŞİMİ.....	53
2.2 IMF - ULUSLARARASI PARA FONU.....	54
2.2.1 IMF’nin Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü	55
2.2.1.1 Roller ve Sorumlulukların Açık Olması	57
2.2.1.2 Bütçe Sürecinin Açık ve Net Olması	58
2.2.1.3 Bilginin Kamu Kullanımı.....	59
2.2.1.4 Dürüstlüğün Garanti Altına Alınması	60

2.3 OECD - EKONOMİK İŞBİRLİĞİ VE KALKINMA TEŞKİLATI	62
2.3.1 OECD'nin Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlikle İlgili Yaptığı Çalışmalar.....	62
2.3.2 OECD Mali Saydamlık Rehberi	65
2.3.2.1 Bütçe Raporları	65
2.3.2.2 Özel Açıklamalar	69
2.3.2.3 Doğruluk, Kontrol ve Hesap verebilirlik	70
2.4 DÜNYA BANKASI.....	72
2.4.1 Dünya Bankası Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlikle İlgili Yaptığı Çalışmalar ...	72
2.4.2 Dünya Bankası Kamu Harcama Yönetimi El Kitabı	73
2.4.3 Dünya Bankası Güvenilir Bütçeleme ve Mali Yönetim İlkeleri	74
2.4.3.1 Kapsamlılık ve Disiplin	74
2.4.3.2 Yasal Olma (Meşruiyet).....	74
2.4.3.3 Esneklik.....	75
2.4.3.4 Öngörülebilirlik.....	75
2.4.3.5 Rekabet edebilirlik	75
2.4.3.6 Doğruluk	75
2.4.3.7 Bilgi.....	76
2.4.3.8 Saydamlık ve Hesap verebilirlik	76
2.5 AVRUPA BİRLİĞİ.....	76
2.5.1 Avrupa İdari Alanı İlkeleri.....	78
2.5.1.1 Güvenilirlik ve Hukuk Güvenliği (Yasal Kesinlik)	79
2.5.1.2 Etkinlik ve Etkililik.....	80
2.5.1.3 Açıklık ve Saydamlık.....	81
2.5.1.4 Hesap Verebilirlik.....	81
2.6 BİRLEŞMİŞ MİLLETLER	82
2.6.1 Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi	83
2.6.1.1 Sözleşmenin Amacı.....	84

2.6.1.2	Sözleşmenin Önleyici Tedbirleri.....	84
2.6.1.3	Sözleşmenin Kamu Alımları ve Kamu Maliyesinin Yönetimi	84
2.6.1.4	Sözleşmenin Kamuya Rapor Verme	85
2.6.1.5	Sözleşmenin Toplumsal Katılımı.....	86
2.7	ULUSLARARASI SAYDAMLIK ÖRGÜTÜ	87
2.8	INTOSAI - ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ	89
2.8.1	INTOSAI’ın Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri	91
2.8.2	INTOSAI’ın İyi Yönetim Rehberi	94
2.8.2.1	İç Kontrol	94
2.8.2.2	Muhasebe Standartları.....	95
2.9	KANADA HAZİNE SEKRETARYASI VE GENEL DENETİM OFİSİ	95
2.10	GIFT - MALİ SAYDAMLIK KÜRESEL GİRİŞİMİ.....	97
2.10.1	GIFT’in Mali Politikada Kamu Katılımına İlişkin İlkeleri	98
2.10.2	GIFT’in Üst Düzey Mali Saydamlık İlkeleri	99
2.11	KÜRESEL KALKINMA ARAŞTIRMA MERKEZİ.....	101
2.12	SUNLIGHT VAKFI.....	102
2.12.1	Sunlight Vakfının Satın Alma Açık Veri Kuralları.....	102
2.13	TÜRKİYE’DE MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİĞİN GELİŞİMİ	104
2.13.1	1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda Mali Saydamlık ve Hesap Veribilirliğin Eksikliği	105
2.13.2	Türkiye’de Mali Saydamlık ve Hesap Veribilirlik Alanında Yapılan Çalışmalar ...	108

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİĞİN SAĞLANMASINDA KULLANILAN ARAÇLAR

3.1 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU	116
3.2 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA YER ALAN MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK	118
3.3 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA YER ALAN MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİLİĞİN SAĞLANMASINDA KULLANILAN ARAÇLAR.....	123
3.3.1 Stratejik Planlama	124
3.3.2 Performans Programı	131
3.3.3 İdare Faaliyet Raporu.....	137
3.3.4 Analitik Bütçe Sınıflandırılması	143
3.3.5 Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	149
3.3.6 Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu.....	156
3.3.7 Mali İstatistik Raporları	159
3.3.8 Taşınır Kesin Hesap Cetvelleri	165
3.3.9 Kesin Hesap Kanunu.....	169
3.3.10 Mali Denetim	172
3.3.10.1 İç Denetim.....	176
3.3.10.2 Dış Denetim	179
3.3.11 İç Kontrol Sistemi	182
3.4 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA YER ALAN MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİLİĞİN ETKİNLİĞİ.....	192
SONUÇ	197
KAYNAKLAR	212
ÖZGEÇMİŞ.....	236

KISALTMALAR

<u>Kısaltma</u>	<u>Bibliyografik Bilgi</u>
a.g.e.	:Adı geçen eser
a.g.m.	:Adı geçen makale
AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika birleşik devletleri
AİA	:Avrupa İdari Alanı
BM	:Birleşmiş Milletler
BÜMKO	:Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
DMK	:657 Sayılı Devlet Memurlar Kanunu
DPT	:Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
EKAP	:Elektronik Kamu Alımları Platformu
GDRC	:Küresel Kalkınma Araştırma Merkezi
GFS	:Government Finance Statistic (Devlet Mali İstatistikleri)
GSMH	Gayri Safı Millî Hâsıla
GIFT	:The Global Initiative for Fiscal Transparency, Mali Saydamlık Küresel Girişimi
IMF	:Uluslararası Para Fonu
ISSAI	:Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
İNTOSAI	:Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
KMYKK	:Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
Md.	:Madde
OECD	:Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
TBMM	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	:Türk Dil Kurumu
TEPAV	:Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
UN	:United Nations-Birleşmiş Milletler

Vb.	:Ve benzeri
Vd.	:Ve diğlerleri
Vol.	:Volume (cilt)
y.y.	:Yıl yok
YDK	:Yüksek Denetim Kurumları
YPK	:Yüksek Planlama Kurulu



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1 - İç Kontrol Sistemi Tablosu.....	184
Şekil 2 - Harcama Süreci Tablosu.....	190



ÖN SÖZ

Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ana bilim dalında yaptığım bu çalışma ile lisansüstü eğitimimin ilk aşaması olan yüksek lisansı bitirmiş bulunmaktayım. Mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının gelişimi, uluslararası örgütlerin çalışmaları ve belirlediği ilkeler, ülkemizde bu kavramların nasıl şekillendiği ve etkileri hakkında naçizane ölçüde araştırmaya, incelemeye çalıştığım tezimde değer verdiğim pek çok insanın emeği ve katkısı olmuştur.

Yüksek lisans eğitimim süre zarfında tez konusunun belirlenmesinde, araştırma aşamasında, yön tayininde ve tamamlanmasında sürekli destek olan, her zaman beni çalışmaya sevk eden, çok değerli öneri ve yönlendirmeleri ile çalışmanın bilimsel temellere oturmasını sağlayan ayrıca yüksek lisans tezim boyunca birlikte çalışmaktan onur duyduğum değerli danışman hocam Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK'e en içten teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Yaptığım bu tez çalışmasında ilgi ve desteklerini sağlayan, sürekli yardımını aldığım, akademik bilgi ve deneyimlerinden faydalandığım, değerli görüş, fikir ve eleştirileri ile bu tezi şekillendiren jüri üyesi hocalarım Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR'e, Doç. Dr. Harun CANSIZ'a, Yrd. Doç. Dr. Özen AKÇAKANAT'a sonsuz şükranlarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Bu tez çalışmasının hazırlanması ve bitimi esnasında meydana gelen eksikliklerin ve aksakların giderilmesinde ve ayrıca verdikleri motivasyon destekleri ve teze kattıkları yardımcı fikirleriyle tezin oluşumuna katkı sağlayan Araştırma Görevlisi Süleyman DİKMEN'e, Araştırma Görevlisi Ahmet KARADAĞ'a, Öğretim Görevlisi Tayfur KÜÇÜKTIĞLI'ya teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Bana maddi ve manevi her türlü desteği veren, bu günlere gelmemde büyük pay sahibi olan, benimle her daim gurur duyan aileme, en içten teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmanın konuya ilgi duyanlara faydalı olması dileklerle...

GİRİŞ

*“Düşen bir çığda hiçbir kar tanesi
kendisini olup bitenden sorumlu tutmaz.”*

Oscar WILDE

Son yüzyılda hızla küreselleşen dünyada yönetim unsurlarından katılımcılık, saydamlık, hesap verebilirlik kavramları bireylerin yönetimde daha çok söz sahibi olmaları ve kendisini yönetenlerden daha iyi hizmet almak istemeleri bu kavramları önemli hale getirmiştir. Bireyler tarafından önem kazanan bu kavramların amacı idarelerin kamu kaynaklarının¹ yönetilmesinde ve hizmetlerin sunulmasında etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamaktır.

Saydamlık kavramının özü kamu kesiminin faaliyetlerinde ulaşılmak istenilen bilgilerin herkese açık hale getirmesi ve kolayca bu bilgilere ulaşması yatar. Saydamlık kavramı kamu kaynaklarını kullanan bütün kamu kesimlerini kapsar. Ancak kamu faaliyetlerinde bilgilere ulaşmanın zorluğu, karmaşık olması, bilgi sistemlerinin yetersizliği ya da bireylerin ilgi duymaması saydamlık kavramının kamu kesiminde yerleşmesini engeller.

Saydamlık kavramının önemli hale gelmesinde özellikle devletlerin artan yolsuzlukların azaltılmasında bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır. Çünkü yolsuzluk; rekabeti engelleyerek ekonomik büyümeyi yavaşlatmakta, doğrudan yabancı sermaye girişini ve vergi gelirlerini azaltmakta, gelir dağılımını bozarak yoksulluğu artırmakta, kamu kaynaklarının israf edilmesine yol açarak eğitim, sağlık, güvenlik gibi zorunlu kamu yatırımlarını olumsuz etkilemekte, kamu kurumlarına, yöneticilerine ve adalet sistemine duyulan güveni zedelemekte ve toplumda ahlaki bozulmaya yol açmaktadır. Ülkede saydamlığın artırılması öncelikle yolsuzlukla mücadelede başarı sağlar.

Saydamlık, hesap verebilirlik kavramıyla da doğrudan ilişkili olan bir kavramdır. Saydamlık, bilgilere açık ve kolayca ulaşmasını ifade edilmesine karşın hesap

¹ Kamu kaynakları: Borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dâhil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleridir (5018 sayılı Kanun, md.3/g).

verebilirlikte bir bireyin eylemlerinin hesabını verme zorunluluğu veya sorumluluğu olarak tanımlanmaktadır. Hesap verebilirlik, saydamlığın artırılmasında tamamlayıcı bir unsurdur. Hesap verebilirlikte kim kime, ne için, kimin yararına, hangi araçlar kullanılarak ve hangi amaca yönelik olarak hesap vermelidir sorularının cevaplandırılmasında kullanılan bir kavramdır.

Saydamlık ve hesap verebilirlik kültürünün yerleştirilmesi amacıyla son yıllarda OECD, IMF, Dünya Bankası, Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler ve Uluslararası Saydamlık Örgütü, Uluslararası Yüksek Denetim kurumları Örgütü (İNTOSAI), Mali saydamlık Küresel Girişimi ve Sunlight Vakfı gibi ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşlar önemli çalışmalar yürütmüşlerdir.

Türkiye'nin saydamlık ve hesap verebilirliğe yönelmesinde özellikle uluslararası alanda yapılan çalışmalar ve gelişmeler etkili olmuştur. Türkiye'de daha çok dış etkenler yoluyla gündeme gelen saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları; kamu kaynakların kötü ve şahsi menfaatler için kullanılması, yolsuzluk iddialarında ve algısında artış olması, vatandaşların kamu idarelerine karşı güvenin zedelenmesi ve iktisadi alanda krizlerin meydana gelmesi sonucunda kamu mali yönetiminde bir değişimin yapılma düşüncesi vatandaşlarda şekillenmeye başlanması bu kavramlar Türkiye gündemini yıllarca meşgul etmiştir.

Türkiye'de saydamlığın artırılması ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla birçok çalışma ve düzenlemeler yapılarak somut adımlar atıldı. Buna göre;

2002 yılında Bakanlar Kurulu kararıyla "Türkiye'de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı",

2006 yılında Doğrudan Başbakanlık Genelgesiyle "Başbakanlık İletişim Merkezi (BİMER)",

2009 yılında Bakanlar Kurulu kararıyla "Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik",

2010 yılında Bakanlar Kurulu kararıyla 2010-2014 yıllarını kapsayan "Saydamlığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Stratejisi" kararlaştırarak uygulanmaya konulmuştur.

Türkiye'de somut olarak atılan bu uygulamaların kamu mali yönetiminde etkili, tutumlu, verimli, saydam, hesap verebilme ve vatandaş beyanına güvenen bir yapı oluşturmaktır. Vatandaş memnuniyetini temel alan bu uygulamalar kamu kesiminin

faaliyetlerinde kaliteyi sağlama, kamu giderlerini sadeleştirme ve maliyetini düşürme yoluyla kamu mali yönetiminde etkinlik, güvenilirlik, saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının önemine vurgu yapılarak kolay bir şekilde anlaşılmasını amaçlanmaktadır.

Bu çerçevede saydamlığın artırılması ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla ulusal bazda Türk mevzuatında da birçok düzenlemeye gidilmiştir. TBMM tarafından kabul edilen mevzuat düzenlemeleri şunlardır:

- 4/1/2002 tarihinde kabul edilen 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu,
- 5/1/2002 tarihinde kabul edilen 4735 Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu,
- 5/6/2003 tarihinde kabul edilen 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu,
- 9/10/2003 tarihinde kabul edilen 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu,
- 22/1/2004 tarihinde kabul edilen 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun,
- 25/5/2004 tarihinde kabul edilen 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 9/6/2004 tarihinde kabul edilen 5187 sayılı Basın Kanunu,
- 10/7/2004 tarihinde kabul edilen 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu,
- 22/2/2005 tarihinde kabul edilen 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu,
- 26/5/2005 tarihinde kabul edilen 5355 sayılı Mahallî İdare Birlikleri Kanunu,
- 3/7/2005 tarihinde kabul edilen 5393 sayılı Belediye Kanunu,
- 26/9/2004 tarihinde kabul edilen 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu,
- 4/12/2004 tarihinde kabul edilen 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu,
- 4/11/2004 tarihinde kabul edilen 5253 sayılı Dernekler Kanunu,
- 20/2/2008 tarihinde kabul edilen 5737 sayılı Vakıflar Kanunu,
- 19/10/2005 tarihinde kabul edilen 5411 sayılı Bankacılık Kanunu,
- 16/5/2006 tarihinde kabul edilen 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu,

- 31/5/2006 tarihinde kabul edilen 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu,
- 11/10/2006 tarihinde kabul edilen 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanunu,
- 21/3/2007 tarihinde kabul edilen 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu,
- 25/1/2007 tarihinde kabul edilen 5576 sayılı Petrol Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu,
- 26/6/2009 tarihinde kabul edilen 5918 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu,
- 10/12/2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunudur.

Yukarıda bahsedilen düzenlemelere ve çalışmalara ilişkin getirilen uygulamaların amacı Türkiye’de saydamlığın artırılması ve hesap verebilirliğin sağlanmasıdır. Bu çalışmaların neticesinde, Türkiye’de yolsuzlukla mücadele alanında önemli ilerlemeler kaydedildiği ve bu ilerlemelerin yolsuzlukla ilgili değerlendirmeler yapan uluslararası kuruluşların çalışmalarına da yansıdığı görülmektedir. Örneğin, Türkiye, Uluslararası Saydamlık Örgütü tarafından yayınlanan Yolsuzluk Algılama Endeksinde² 2003 yılında 133 ülke arasında 77’nci sırada yer alırken, 2009 yılında 180 ülke arasında 61’inci, 2010 yılında 178 ülke arasında 56’ıncı, 2011 yılında 183 ülke arasında 61’inci, 2012 yılında 176 ülke arasında 54’üncü, 2013 yılında 177 ülke arasında 53’üncü, 2014 yılında 175 ülke arasında 64’üncü ve 2015 yılında 168 ülke arasında 66’ıncı sıraya yükselmiştir.

Türk Mevzuat alanında yapılan bu düzenlemeler her kanun saydamlığın artırılması ve hesap verebilirliğin sağlanmasında bazı araçları getirerek sağlamayı hedeflemiştir. Türk kamu mali yönetimini düzenleyen ve mali anayasa olarak adlandırılan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu da mali saydamlığın artırılması ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla gelişmiş önemli araçlara yer vermiştir. Bu araçlar kamu kesiminin gerçekleştirdiği kamu hizmetleri sonucunda

² Yolsuzluk Algı Endeksi; Uluslararası Saydamlık Örgütü tarafından 12 uluslararası kuruluş aracılığıyla gerçekleştirilen 13 araştırma verilerine göre hazırlanarak 1995 yılından itibaren yaklaşık 185 ülkenin Yolsuzluk Algı Endeksi’ni düzenli bir şekilde her yıl yayınlamaktadır.

yaptığı harcamaların etkili, verimli ve tutumlu olmasını sağlayarak kamu kesimi faaliyetlerinde saydamlık ve hesap verebilirliğin etkinliğini artırmayı hedeflemiştir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu³ kamu faaliyetlerinde mali saydamlığın artırılması ve hesap verebilirliğin sağlanması amacını taşıyan ve mali saydamlık ve hesap verebilirliğin temel ilkesi üzerine inşa edilen bir kanundur. Buna göre 5018 sayılı Kanun;

- Stratejik Planlama,
- Performans Programı,
- İdare Faaliyet Raporu,
- Analitik Bütçe Sınıflandırılması,
- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi,
- Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu,
- Mali İstatistik Raporları,
- Taşınır Kesin Hesap Cetvelleri,
- Kesin Hesap Kanunu,
- İç Denetim,
- Dış Denetim ve
- İç kontrol Sistemi gibi uygulamalara ve araçlara yer vermiştir.

5018 sayılı Kanun, Türk kamu mali yönetimi sisteminde getirdiği bu araçlarla kamu kesiminin gerçekleştirdiği kamu hizmetlerinde mali saydamlığın artırılması ve hesap verebilirliğin sağlanması hedeflenmektedir.

Bu çalışmanın birinci bölümde saydamlık ve hesap verebilirlik kavramı, önemi bazı önemli kavramlarla ilişkisi, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin doğal sonucu olan kamu maliyesinin önemli unsurlarına; ikinci bölümde uluslararası alanda ve Türkiye’de mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarına ihtiyaç duyulması, gelişimi, gerekliliği ayrıca Uluslararası örgütler tarafından belirlenen ilkelere; üçüncü bölümde ise kamu hizmetlerinde mali saydamlık ve hesap verebilirliği etkinleştirmek

³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; 5018 sayı ve 10/12/2003 tarihinde TBMM’de kabul edildi, 25326 sayı ve 24/12/2003 tarihinde Resmi Gazetede yayınlandı. 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun ile 5018 sayılı Kanunda önemli değişiklikler yapıldı. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 01/01/2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdi.

için 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen ve yeniden yorumlanan araçlara değinilecek ve bu araçlar incelenecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK KAVRAMLARINA GENEL BAKIŞ

"Esas işimiz, uzakta hayal meyal duran bir şeyi görmeye çalışmak değil, önümüzde açıkça duran işi yapmaktır"

Thomas CARIYLE

1.1 MALİ SAYDAMLIK

Ünlü Yunan düşünürü ve filozof Aristoteles kendi yazdığı Metafizik adlı kitabında “bütün insanlar doğal olarak bilmek isterler” cümlesiyle başlamıştır. Bireyler kendisini çevreleyen dünyayı, içinde yaşadığı toplumu, ilişkide bulunduğu şirketleri ve piyasaları, devletlerin, kamu idarelerin faaliyetleri ve çalışmaları hakkında doğaları gereği aydınlanmak isterler.

1.1.1 Kavramsal Olarak Mali Saydamlık Tanımlanması

Saydam ya da şeffaf terimi, belirgin, açık ve seçik olan ve ışığı geçirerek nesnelerin arkasındaki durumu açık bir biçimde gösterir. Saydamlık da bu durumun genel bir adıdır. Bu terimin zıttı ise mat, kapalı ve donuk gibi karışık, ışık geçirmeyen, sonu belli olmayan ve anlaşılması zor olan durumlardır. Saydamlık, “idari”, “yönetimsel” ve “yönetim” alanında kullanıldığında bu kavramlar tarafından yapılan faaliyetlerde açıklık olunması ve bu faaliyetlerden herkesin bilinmesini ifade edilmektedir.⁴

⁴ Musa Eken, “Kamu Yönetiminde Açıklık ve Bilgi Edinme Hakkı”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 1993, s.12.

Saydamlık kavramı, İngilizce ‘de “trans” ile “parere” kelimelerinin bir araya gelmesiyle oluşturulmuştur. “Trans” kelime kökeni Latince olup öte anlamına gelirken “parere” kelimesi gözükmek veya görünmek anlamına gelir.⁵

Saydamlık terimi; şeffaf ve saydam olmanın yanı sıra yolsuzlukların engellenmesi ile kamu idarelerinin işlemleri vatandaşlara açık olması anlamına gelen İngilizce de “transparency” kavramı olarak tanımlanır.⁶

Ayrıca saydamlık kavramı Türk Dil Kurumunun Güncel Türkçe Sözlüğünde şeffaflık gösterme ve saydamlık durumu şeklinde ifade edilmektedir.

1.1.2 Mali Saydamlığın Önemi ve Niteliği

Şirketler mali bilgilerini değişik kanallarla piyasaya iletirler. Piyasa katılımcıları bilgileri yorumlar ve çeşitli değerlendirmeler yaparlar. Örnek, hisse fiyatı, sermaye maliyeti ve gelecekteki kazanç tahminleri hakkında fikir sahibi olunur. Şirketlerin sistemleri ne kadar şeffaf olursa bilgiler de o kadar güvenilir ve katılımcılar daha doğru değerlendirmelerde bulunurlar. Böylece bu şirketler şeffaf şirketler olurlar. Tersine, şirketler eğer belirsiz, yanlış, ya da eksik bilgi iletirse katılımcılar da yanlış değerlendirmelerde bulunur ve bu şirketlere olan güven azalır.⁷

Şeffaflık dolayısıyla gerek özel gerekse kamu sektörü olsun herhangi bir olay, politika ya da piyasalar hakkındaki gelişmelerin ve düzenlemelerin herkes tarafından rahatça öğrenilmesi, tüm faaliyetlerin açıklıkla, hiçbir gizlilik olmadan gerçekleştirilmesi gerekir.

Şeffaflık, katılımcıların bilme hakkı ile şirketin saklama hakkının kesişme noktasında yer almaktadır. Katılımcıların bilme hakkı, menfaat sahiplerinin şirketin yönetimi, faaliyetleri ve stratejileri ile ilgili bilgi sahibi olma hakkını ifade eder. Şirketin

⁵ Harun Cansız, “Kamusal Mal İşlemlerde Saydamlık ve Türkiye’de Saydamlık Gereği”, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 2000, S.6, s.85.

⁶ Halil Seyidoğlu, *Ekonomi ve İşletmecilik Terimleri Açıklamalı Sözlük*, Güzem Yayıncılık, İstanbul, 2008, s.334.

⁷ James S. Ang-Stephen J. Ciccone, “International Differences in Financial Transparency”, *Centre For Research in International Finance Conference*, 2000, s.4.

saklama hakkı ise, şirket ile ilgili tüm bilgilerin toplanmasının, kullanımının ve açıklanmasının kontrolünü elinde tutma hakkını ifade eder.⁸

Şeffaflık, şirketlerin piyasadaki güven derecesi ve bilme hakkının belirlenmesinin yanında düzenli, karşılaştırılabilir, zamanında ve güvenilir bilgiye erişim şirketlerin mevcut durumlarının ve gelecekle ilgili muhtemel senaryoların değerlendirilmesine yardımcı olarak kaynakların daha etkin dağıtımını açısından da önemlidir.

Özel sektörde şeffaflık özellikle kaynakların etkin dağılımı için önemlidir. Mali sonuçlar ve diğer bilgiler hakkında tam, zamanında ve doğru bilgilendirme uygun tanımlama ve risk fiyatlaması için gerekli bir koşuldur. Tam, zamanında ve doğru bilgilendirmenin olmaması durumunda piyasa katılımcıları farklı firmaların mali durumlarını karşılaştırmada güçlüklerle karşılaşmakta, yatırım kararlarını eksik bilgilerden yaptığı çıkarımlara göre vermektedir. Örneğin, zayıf bilgilendirme standartları olan bir firmanın mali performansını değerlendirirken piyasa katılımcıları rakip firmayı vekil olarak kabul edebilmektedir. Bu durum akılcı olmayan yatırım kararlarının verilmesine ve piyasada istikrarsızlığa neden olmaktadır. Çünkü beklenmeyen veya "kötü" haberler piyasalarca yanlış algılanmakta ve piyasanın yönü aniden değişebilmektedir.⁹

Bu nedenle şirketler piyasalara önemliliğini hissettirebilmesi için şeffaflık konusunda gerekli tedbirleri alması gerekir. Şirketler mali açıdan daha şeffaf olduğunda ülke piyasalarında ya da pazarlarında daha yüksek güvenilirliğe sahip olacaklar.¹⁰

Son yüzyılda özel sektörde piyasa katılımcıların bilgilendirilmesi konusunda şeffaflık anlayışında önemli gelişmeler yaşandı. Özel sektörde şeffaflık anlayışındaki bu gelişmeler aynı zamanda demokratikleşen devletlerin politikalarında da belirleyici unsur olmuştur.

Bu belirleyici unsurun OECD'ye üye olan birçok ülkede; halkın katılımcılığı sağlama, birey esaslı bir bürokratik anlayışı getirme, kamu kaynaklarında etkili, ekonomik ve verimli kılma, saydamlığı sağlama ve hesap verebilirliği getirme ile

⁸ Aylin Poroy Arsoy, "Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (AKÜİİBFD)*, 2008, c.10, S.2, s.20.

⁹ Türkiye Bankalar Birliği Araştırma ve Yayınları, "Şeffaflık ve Sorumluluk, Uluslararası Mali Krizler, Mali Sistemlerin Güçlendirilmesi Konularında Çalışma Grupları Raporları", <http://www.tbb.org.tr/tr/arastirma-ve-yayinlar/arastirma-ve-sunumlar/1999---1998/276>, (06.05.2014).

¹⁰ Farhan Hamee, "Fiscal Transparency and Economic Outcomes", *International Monetary Fund Working Papers*, 2005, S.225, s.7.

birlikte çıktılarına yani sonuçlara ve performansa dayalı bir yönetim sistemini oluşturma gayreti içinde kamu yönetimine dair reform çalışmalarını yapmıştır.¹¹

Kamu yönetiminde reform çalışmaları kapsamında kabul edilen en önemli standart şeffaflıktır. Şeffaflık, kamu kesiminin amaçlarını, bu amaçlara ulaşmak için belirlediği politikaları ve bu politikaların neticesinde belirlenen sonuçların kontrolü ve takibi yapmak için bilgileri kapsamlı, anlaşılır, güvenilir, düzenli, sistemli ve tutarlı bir şekilde sunarak hesap verebilirliğin temelini oluşturan en önemli kavramlardan biridir. Şeffaflık, hesap verebilirliği etkinleştirmek için kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili bilgileri halka sunar. Kamu kaynakların hangi amaçla, ne şekilde ve nasıl kullandıkları ve bunun sonuçlarını şeffaflık sayesinde halk bilgilendirir. Halkın bilgilendirilmesi sonucunda kamu kesimine yani devlete olan güven artar.¹²

Kamu kesimi tarafından yürütülen faaliyetlerde tutarlı ve güvenilir bilgi ve belgelere zamanında ulaşabilmeyi sağlamak, şeffaflığı etkinleştirerek idari eylem ve işlemleri yürüten kamu kesimleri ve kamu görevlilerinin kamuoyu denetimini ve baskısını güçlendirir.¹³

Bu kamu faaliyetleri, şeffaf, güvenilir, kapsamlı, zamanında, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve uluslararası bilgilere hazır erişim olması son derece önemlidir.¹⁴

Şeffaflığın temeli kamu faaliyetlerinde ilgili olan herkesin gereksinim duyduğu bilgiye erişebilmesinin sağlanmasıdır. Bilginin şeffaflığı artırabilmesi için gereken bazı özellikler vardır. Bu özellikler ise şunlardır.¹⁵

- Erişim: Bilgi eşit şartlar altında herkesin erişimine açık olmalıdır.
- İlgililik: Bilgi, ihtiyaçla ilgili olmalıdır.
- Anlaşılabilirlik-Nitelik-Güvenilirlik: Bilgi, güvenilir ve kaliteli olmalı, net, tutarlı, doğru ve anlaşılır bir şekilde ifade edilmelidir.
- Zamanlılık: Bilgi periyodik olarak ve zamanında yayınlanmalıdır.

¹¹ Mehmet Hüseyin Bilgin, “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Tartışmaları”, *Kadir Has Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Perşembe Konferansları*, 2005, s.31.

¹² Adnan Kalkan-Ali Murat Alparslan, “Şeffaflık, İletişim ve Hesap Verebilirliğin Yerel Yönetim Başarılarına Etkileri”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 2009, c.1, S.1, s.27.

¹³ Murşit Işık, “Avrupa Birliği’nin Yönetişim Anlayışı Çerçevesinde Bilgi Edinme Kanunu’nun Değerlendirilmesi”, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010, c.12, S.19, s.47.

¹⁴ James E. Alt-David Dreyer Lassen, “Fiscal Transparency, Political Parties, And Debt In Oecd Countries”, *Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes*, 2003, s.4.

¹⁵ Pelin Kuzey, “İyi Yönetişimin Temel Unsurları, Şeffaflık ve İyi Yönetişim”, *Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını*, 2003, s.2.

Şeffaflık, kamu hizmetlerinin, bireyin daha rahat anlayabileceği bir içeriğe sahip olması gerektiğini söylemektedir. Kanuni düzenlemelerin açık ve anlaşılır olması, uygulanabilirliği açısından büyük bir öneme haizdir. Yeni bir yasanın hazırlık aşamasında anlaşılır bir biçimde de kaleme alınması bireyin ilgili yasa hükümleriyle ilgili olarak iradesini zamanında ortaya koyabilmesini ve yasa çıktıktan sonra da uygulama aşamasında olası problemlerin en aza indirilmesini sağlayacaktır. Şeffaflık bununla beraber, karar alma süreçlerini ve şeffaflığı gerekli kılmaktadır. Birey, kendisini ilgilendiren konuların hazırlık aşamalarını takip edebilme hakkına sahip olmalı; doğru bulmadığı hususlar hakkında itiraz hakkını kullanabilmelidir.¹⁶

Şeffaflık kavramı, yönetim biliminde “idari açıklık”, “yönetimde açıklık”, “yönetimde şeffaflık”, “yönetimde demokrasi”, “günüşığında yönetim”, “aleniyet” gibi terimlerle ifade edilmektedir. Nasıl ifade edilirse edilsin bu terimler, gizlilik ve kapalılık kavramlarının olmadığı bir kamu sistemi anlayışı gereği ortaya çıkan yeni bir kamu yönetimin modelidir.¹⁷

Şeffaflık kavramının en önemli terimlerinden bir diğeri ise mali saydamlıktır. Bilgilerin kamuoyuna açık olması olarak tanımlanan mali saydamlık aslında kamu kesimi hesapları ve mali amaçlarına, kamunun yapısı ve kamu mali politika planlarına halkın ulaşılabilmesidir.¹⁸ Başka bir tanımla kamu kaynaklarının kazanılmasında kamu kesiminin her aşamasında gizlilik alanlarını düşük seviyelere indirgeyerek görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlamak, kararlarını vatandaşlara anlaşılır, güvenilir, ulaşılabilir kılmak ile genel kabul görmüş muhasebe sistemlerinin kullanılmasıdır.¹⁹

Bu tanım esas alındığı zaman aşağıdaki unsurların önemli olduğu görülmektedir:

¹⁶ Yavuz Selimoğlu, “Kamu Yönetiminde Yönetişimin Bir Unsuru Olarak Şeffaflık ve Bilgi Edinme Hakkı: Karaman Milli Eğitim Müdürlüğünde Bir Uygulama”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karaman, 2010, s.24.

¹⁷ Gürsel Özkan, *Demokratik Yönetimin Birinci Adımı: Bilgi Edinme Hakkı*, Türk Kamu-Sen Yayınları, Ankara, 2004, s.15.

¹⁸ Semih Bilge-Durdane Küçükaycan, “Yerel Yönetimlerde Bütçe Saydamlığı:Büyükşehir Belediyeleri ve Büyükşehir İl Özel İdareleri Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2013, S.165, s.55.

¹⁹ Rasim Sarıkaya, “Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2008, s.29.

- Mali saydamlık kavramından 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, açık ve anlaşılır olmalıdır.
- Bilgiler, düzenli olarak kamuoyuna sunulmalıdır.
- Bilgiler, güven tesis edecek şekilde ekonomide öngörülebilirliğe imkân sağlamalıdır.²⁰

Mali saydamlık, kamu mali yönetim için vazgeçilmez bir unsurdur. Mali yönetimin aşağıda belirtilen konuları hakkında mali saydamlık periyodik olarak büyük miktarda kullanıcılara bilgi sağlamaktadır. Bunlar:²¹

- Mali hedeflerin açıklanması ve yasal statüsü,
- Konsolide bütçe²² oluşturulması,
- Yıllık bütçeleri yöneten makroekonomik hedeflerin belirlenmesi,
- Gelir ve kredi politikalarında meydana gelen değişiklikler neticesinde oluşan bütçe açıklarını azaltmak için yeni politikalar üreterek yıllık politikaların belirlenmesi,

- Borç pozisyonlarında oluşan değişiklikler,
- Hizmetlerin sunumunda oluşan değişiklikler,
- Yüksek risk alanlarının belirlenmesi,
- Kurumların ayrıntılı hedefleri,
- Performans oryantasyonu,
- Verimlilik ve ekonominin takip edilmesi,
- İdari altyapıyı destekleyen değişikliklerdir.

Kamu mali yönetiminde şeffaflıktan beklenen temel amaç güvenilirliği artırarak borçlanma maliyetlerini mümkün en düşük seviyelere çekebilmek, eksiksiz ve doğru

²⁰ Mehmet Ali Bilginoğlu-Gökçe Maraş, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Mali Saydamlığın Panel Veri Yöntemi ile Analizi”, *Ege Akademik Bakış*, 2011, c.11, Özel Sayı, s.59-60.

²¹ Arigapudi Premchand, "Fiscal Transparency and Accountability", *Workshop on Financial Management and Accountability*, 2001, s.7.

²² Konsolide Bütçe; devletin bütün gelir ve giderlerinin tek bir bütçe içinde toplanmasını amaçlayan ve bütçe birliği ilkesinin sağlanması için kamuya ait tüm birimlerin bütçelerinin bir araya getirilmesi ile oluşan bütçedir.

bilgilendirilmiş bir yurttaşlar kümesinin makroekonomik politikalara desteğini sağlayabilmektir. Şeffaflık özelliğini yitirmiş ya da hiç taşımamış mali sistemler istikrarsızlığın, etkisizliğin ve hakkaniyet yoksunluğunun temel nedenidir.²³

Netice olarak güçlü bir kamu mali yönetimin oluşmasına katkıda sağlayan mali saydamlık, kamu kesimi faaliyetlerinin etkinliğine olumlu etki yapar. Bilinçli bir kamuoyu farkındalığına, hükümetlerin planladığı ve uyguladığı politikalardan sorumluluk duygusunun taşınmasına ve ülkede daha iyi bir demokrasinin işlerlik kazanılmasına olanak sağlar.²⁴

1.1.3 Mali Saydamlık ve Demokrasi İlişkisi

Demokrasi kavramının kesin sınırlarla belirlenmiş bir içeriğinden ve net bir tanımından bahsedilmesi oldukça zordur. Ancak klasik anlamı ile halkın yönetimi olarak ifade edilmektedir. Bu şekilde ifade edilmesine rağmen demokrasi kavramı günümüzde çok geniş ve çok yönlü bir kavram olarak kullanılmaktadır.²⁵

Demokrasi, insan hakları, azınlıkların korunması, devletin ve ekonomik iktidar merkezlerinin iktidarının sınırlandırılması gerekir. Siyasal kurumlar bağlamında demokraside üç ilke önem arz eder: İktidarın saygı duyması gerektiği temel hakların kabulü, yöneticiler ve siyasetçilerinin toplumsal temsiliyeti ve yurttaşlık, yani hukuk üstüne kurulu bir topluluğa aidiyet bilinci. Bu bağlamda, demokrasi; çoğulculuk, katılımcılık ve şeffaflık temelinde işlevsel olan bir sistemdir.²⁶

Demokrasinin en önemli getirisi vatandaşlık kültürünün oluşturulmasıdır. Vatandaşlık kültürü modern toplumun önde gelen toplumsal değeridir. Yerleşik kültürün sorunsuz bir toplu yasama dönüşmesi bu kültürde alınan mesafeye büyük ölçüde bağlıdır. İşyerinden trafiğe, eğlence yerlerinden komşuluk ilişkilerine kadar toplumsal yaşamın tüm alanlarında sıklıkla ortaya çıkan sorunlar ülkede vatandaşlık ekseninde değerlendirilmeye uygun toplumsal sorunların varlığını düşündürmektedir. Mahallede komşusunu istemediği sese, görüntüye, kokuya ve gürültüye zorlayan

²³ Eser Karakaş, “Dünya’da Kamu Mali Yönetimi ve Şeffaflık”, *15.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2000, s.19.

²⁴ Murat Toker, *Mali Saydamlık ve Türkiye*, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2002, s.2.

²⁵ Yusuf Pustu, “Yerel Yönetimler ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, 2005, S.57, s.122.

²⁶ Vehbi Bayhan, “Demokrasi ve Sivil Toplum Örgütlerinin Engelleri: Patronaj ve Nepotizm”, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2002, c.26, S.1, s.2.

insanlar, benzer baskıyı işyerine ve toplumsal yaşamın bütün alanlarına taşıyarak yaşamı hem kendileri için hem de başkaları için alabildiğine zorlaştırmaktadırlar. Böyle bir yaşam ise kişisel ve toplumsal verimliliği son derece olumsuz etkilemektedir. Kuşkusuz bu tablonun altında haklarını ve sorumluluklarını gerektiği gibi bilmeyen vatandaş profili yer almaktadır.²⁷

Demokrasi ve hukuk üstünlüğünün gereklerinden olan haklarını ve sorumluluklarını bilmeyen vatandaşa bilgi edinme hakkı, hem saydamlığı sağlama, bireylerin kamu da denetim yapabilme ve vatandaş odaklı bir yönetim olması hem de vatandaşlar hükümete yani kamu kesimine olan güvenin artmasını da önemli bir etkendir. Böylece ülkenin demokratik yapısı zenginleşerek halkın kamu kesimi üzerinde denetimi sağlanır. Demokrasi, açık, net, şeffaf olmayı doğrudan hedeflemektedir. Demokrasi şeffaflığı ve açıklığı olumsuz bir şekilde etki eden her türlü gizliliği giderilmesinde itici gücü olmaktadır.²⁸

Şeffaflık, halkın ve sivil toplum örgütlerinin kamu bilgi ve belgelerine ulaşım hakkı olmaması kamu mali yönetimin saydamlığından bahsedilemez ve bundan dolayı demokrasinin unsuru olan katılımcı demokrasinin eksik işleyişine neden olur. Kamu bilgilerine erişim özgürlüğü, vatandaşların yönetime demokratik katılımı için esastır. Çünkü gelişmiş demokratik ülkelerde bilginin paylaşımı, iktidarın paylaşımıdır. Kamu bilgilerine erişim hakkının yasayla korunması, aynı zamanda kamu yönetiminde şeffaflığın da teminat altına alındığını gösterir.²⁹

Şeffaf ve açık olma anlayışı, ülkeye demokrasi farkındalığı ve devlet ile birey arasında bir güven oluşturduğu gibi kamu yönetimi sisteminde etkinliği ve verimliliği etki eden her türlü olumsuz unsurları yani siyasallaşma, rüşvet, yozlaşma ve yolsuzlukları ortadan kaldırılmasında veya etkilerinin azaltılmasında önemli bir rol

²⁷ İsmail Dogan, *Vatandaşlık Demokrasi ve İnsan Hakları*, Pegem A Yayıncılık, Ankara, 2002, s.ix.

²⁸ İsmail Ceritli, “Türk Kamu Yönetiminde Şeffaflaşma ve Hesap Verebilirliğe Yönelik Pozitif Dönüşüm, Dirençler ve Zayıflıklar: Geleceğin Gelenekle Dansı”, *Şeffaf Ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, 2012, s.37-38.

²⁹ Özgür Uçkan, "E-Devlet, E-Demokrasi ve E-Yönetişim Modeli: Bir İlkesel Öncelik Olarak Bilgiye Erişim Özgürlüğü", *Aylık Strateji ve Analiz E-Dergisi*, 2003, s.2-14.

oynar.³⁰ Kamu faaliyetlerinde şeffaflık ve açıklığın olduğu bir ülkede, demokratik toplum yapısında bilinç ve farkındalık düzeyleri artmaktadır.

Vatandaşların kamu hizmetlerinde kontrol, denetim ve gözetleme olmak istemeleri sonucunda yasama organları doğmuştur.³¹ Halk yasama organı aracılığıyla kamu faydasını sağlamak için kamu kesimine kamu hizmetinin görülmesi için yetki verir. Ancak kamu kesiminde rol alan kişiler bu yetkiyi kendi çıkarları için kullanmaları mümkündür. Halk bu yetkilerin kötü kullanımını engellenmenin en önemli yolu sağlık oy vermesidir. Halk bu şekilde kamu kesiminde rol alanların yetkilerini ve kamu kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlara yönelik kullandıkları üzerine bir denetim yapar ve gözetler. Ayrıca politikacılar da sağlıklı politika üretmesi ve bürokrasi üzerine etkili olabilmesi için yeterli bilgi ve belgelere erişimin sağlanması gerekir.³²

Kamu kaynaklarını kullanan ve idare eden her kamu kesiminin temel sorumluluğu mali şeffaflığın yönetim kavramının özünde oluşu ile ilgilidir. Mali şeffaflık sorumluluğu, demokrasi ile önemli bir bağlantılı kuran kamu sisteminde oluşturduğu etkidir.³³

1.1.4 Mali Saydamlık ve Yolsuzluk İlişkisi

Yolsuzluk konusu, özellikle ekonomik büyüme ve kamu harcamaları üzerindeki etkileri nedeniyle son otuz yıldan beri iktisatçılar, hükümetler ve uluslararası ekonomik kuruluşların en yoğun ilgi alanlarından birini oluşturmaktadır. Çürütücü ve yıkıcı etkisi nedeniyle yolsuzlukla mücadele, tüm dünyada devletlerin politika öncelikleri arasında ilk sıralarda yer almaya başlamıştır. Bu amaçla yolsuzluğun önlenmesi ve azaltılmasına

³⁰ Mahmut Akpınar, “Gün Işığında Yönetim Açısından Türk Kamu Yönetiminde Açıklık ve Şeffaflık Sorunu”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2011, c.16, S.2, s.242.

³¹ Nami Çağan, “Kamu Maliyesinde “İyi” Ya Da “Kötü Yönetişim””, <http://acikarsiv.atilim.edu.tr/browse/345/430.pdf?show>, (09.05.2014).

³² Mehmet Selim Bağlı, “Parlamento-Bütçe İlişkilerinde Stratejik Plan ve Faaliyet Raporlarının Önemi”, *Yasama Dergisi*, 2011, S.17, s.41-42.

³³ Erkan Karaarslan, "Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler", *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 2003, s.9.

yönelik olarak, yolsuzluğun kaynakları ve çözümleri konusunda birçok ülkelerde araştırmalar yürütülmüştür.³⁴

Yolsuzluk kavramı, emanete hıyanet etme, hırsızlık, hile, rüşvet, şantaj, sübvansiyonlarda faydaların gizlenmesi, belgeleri gözden kaçırma, ihale ve sözleşme sürecinde manipölasyonlar gibi çok farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır.

Kamu gücünün ve kaynaklarının özel çıkarlar için kötüye kullanılması şeklinde tanımlanan yolsuzluk, dünyada dikkati üstüne çeken ekonomik, sosyal ve siyasal nedenleri bulunan karmaşık bir sorundur. Bu sorun, tüm toplumlarda farklı yoğunluklarda görülmekle birlikte, demokrasinin ve ekonomik özgürlüklerin var olduğu (devlet kontrollerinin ve müdahalelerinin az olduğu) toplumlarda daha az görülmektedir.³⁵

Kamu yönetiminde rüşvet, zorla para alma, hile gibi çok farklı biçimlerde ortaya çıkabilen yolsuzluk³⁶ genel olarak, kamu görevlerinin özel kazançlar için kullanılmasıdır. Bu özel kazanımlar, rüşvet, zimmet ve adam kayırmacılık gibi davranış ve eylemlerin tümünü ifade etmek üzere kullanılmaktadır.³⁷

Yolsuzluk, tahsis verimliliğini ve kaynak dağılımını da olumsuz etkilemektedir. Yolsuz devlet görevlileri yatırımların, yolsuzluğun tespit edilmesinin daha güç olduğu, büyük (genellikle müsrifçe gerektiğinden büyük) projelere yönlendirilmesini tercih etmektedirler. Yolsuzluğun artmasıyla kamuda kaynak israfı bütçe açıklarını artırmakta, bu da enflasyondan yüksek faizlere pek çok ekonomik sorunun kaynağı olmaktadır. Bunların yanı sıra yolsuzluk gelir dağılımını bozmakta, devletin güvenilirliğini ve meşruiyetini sarsmakta, demokrasiye ve ahlaka zarar vermektedir.³⁸

³⁴ Kadir Karagöz-Murat Karagöz, "Yolsuzluk, Ekonomik Büyüme ve Kamu Harcamaları: Türkiye İçin Ampirik Bir Analiz", *Sayıştay Dergisi*, 2010, S.76, s.6.

³⁵ Selçuk Akçay, "Yolsuzluk, Ekonomik Özgürlükler ve Demokrasi", *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 200, c.1, S.1, s.1.

³⁶ Yasin Sezer, "Kamu İhale Kanunu: Şeffaflık ve Rekabet", *Amme İdaresi Dergisi*, 2002, c.35, S.4, s.57.

³⁷ Metin Meriç, "Yolsuzluk Nedenleri ve Önlemeye Yönelik Çalışmalar", *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2004, S.12, s.73.

³⁸ Güzin Bayar, "Türkiye'de Yolsuzluk-Ekonometrik Bir İnceleme", *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2010, S.28, s.106-107.

Yolsuzluk, daha çok ülkelerin geçiş ekonomilerinde ve gelişmekte olan ülkelerde daha yaygın olarak görülmektedir. Buradaki yaygınlığın insanların farklı olmasından değil, yolsuzluk şartlarının oluşmasından kaynaklanmaktadır.³⁹

Kamu yönetiminde yolsuzluğun birçok nedeni bulunmaktadır. Bunların başında, kamu yönetiminde saydamlık eksikliği, kamu kesiminin hesap verebilirliği için gerekli mekanizmaların kurulmaması, etik kültürü ve hukuk ilkesi eksik olması, bürokratik yapıda statükocu, kalite düşüklüğü, süreçlerin karmaşıklığı ve ayrıcalıkların olması, kamu kesiminde rol alan aktörlerin kapasite ve etkin denetim yetersizliği olması, sivil toplum örgütlerinin baskısı ve etkisinin yetersiz olması gibi kamu yönetiminde ve kamu mali yönetiminde yolsuzluğa yol açan temel nedenlerdir.⁴⁰

Ülkeler kamu yönetiminde güvenilirliğini artırması için özellikle yolsuzlukla mücadele edilmesi ve gerekli önemlerin alınması gerekir. Bu konuda oldukça başarılı çalışmalar yürüten Polonya Cumhuriyeti Sayıştay'ının Mart 2000' de bir rapor yayımlamıştır. Bu raporda, yolsuzluğa meydan veren mekanizmalar belirlenmiştir. Bu mekanizmalar:⁴¹

- Tekelci güç olması yani bütün yetkilerin bir kişide toplanması,
- Yönetimde alınan kararların keyfi olması (takdir yetkisinin suiistimal edilmesi),
- Belgelendirme ve raporlama gereklerine yeterince önem verilmemesi,
- İç kontrol mekanizmalarının zayıflığı,
- Bilgiye erişimde eşitsizlik,
- Yolsuzlukla mücadele amacıyla sistemli çözümler üretilmemesi ve
- Hesap verme sorumluluğunun ve şeffaflığın bulunmaması olarak sayılmıştır.

Bu nedenle kamu mali yönetiminde bireylerin devlete ve kamu kesimine olan güvenin artmasında kamu kaynakların adaletli dağılımının yapılması ve kaynakların ekonomik, verimli ve etkili kullanılması önemlidir. Bu mali şeffaflık ve hesap

³⁹ Cherly W. Gray-Daniel Kaufmann, "Corruption and Development", *Finance&Development*, 1998, s.7.

⁴⁰ Murat Altun-Ahmet Sayer-Abdulkadir Barutçu, "Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kararları Işığında Kamuda Görülen Etik Dışı Davranışlar ve Yolsuzluklar", *Sayıştay Dergisi*, 2013, S.91, s.37.

⁴¹ M. Hakan Özbaran, "Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü", *Sayıştay Dergisi*, 2001, S.43, s.6.

verebilirlik temellinde kurulan modern bir kamu yönetimin varlığı için son derece gereklidir.⁴²

Saydamlığın amacı, sahteciliğin, suiistimalin ve israfın en alt seviyeye indirilmesindeki önemini vurgulamaktır. Zira saydamlık, hesap verme sorumluluğunda en önemli rol oynayan unsurlardandır. Saydamlık sistemin var olduğu bir toplumda, kamu harcamasında ve kamu hizmetlerinde aktörlere verilen yetkiler ve aktörlerin kullandığı kaynakların nasıl ve ne amaçla yapıldığı bilgisi vatandaşlar tarafından bilinmektedir. Böylece yöneticiler yetkilerini kamu yararına kullanmak için itici bir güç oluşturarak hesap verme sorumluluğunun etkinliğini sağlar ve vatandaşların devlete olan saygısı daha da artıracaktır.⁴³

İdeal bir toplum için saydamlık olmazsa olmaz koşulludur. Çünkü saydamlık gereği halka doğru ve güvenilir bilgi sunmak ve böylelikle vatandaşların bilinçli kararlar alınmasını sağlamaktadır. Özellikle kamu mali yönetim sisteminde süregelen köklü değişimlerin ve sivil toplumun artan farkındalığının, kamusal faaliyetlerde gerektirdiği daha fazla saydamlık temel dayanağını oluşturmaktır. Saydamlık neticesinde bilinçlenen toplum yolsuzlukla mücadelede de etkin bir rol oynar. Netice olarak yolsuzlukla mücadelede vatandaşların bilinçli karar alma anlayışının sağlanmasında saydamlığın vazgeçilmez önemde olduğunu gösterir.⁴⁴

1.2 HESAP VEREBİLİRLİK

Dünyada akıl ve iradeye sahip olan ve sorumluluk duygusu taşıyan tek varlık insandır. İnsan kendine has inancı, değer yargıları ve yaşama tarzıyla üstlenmiş olduğu sorumluluklarından bir başkasına hesap verme ihtiyacı doğmuştur.

Hesap verebilirlik kavramına ilişkin genel bir çerçeve çizilmesi, hesap verebilirlik boyutunun daha iyi analiz edilebilmesi açısından gereklidir. Bu genel çerçeve içerisinde kavramın tanımı, önemi, niteliği ve türleri kısaca ifade edilmektedir.

⁴² Altun-Sayer-Barutçu, *a.g.m.*, s.34.

⁴³ Necip Polat, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, 2003, S.49, s.67.

⁴⁴ Berna Erkan, “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasındaki Güçlükler ve Sayıştayların Rolü: EUROSAT-ASOSAT Birinci Ortak Konferansı”, *Sayıştay Dergisi*, 2011, S.82, s.130-132.

1.2.1 Hesap Verebilirlik Kavramının Tanımlanması

Hesap verebilirlik kavramı sorumluluk, sorumlu, sorun ve soruşturma gibi kavramlarla doğrudan ilişkilidir.

Sorumluluk kavramı Türk Dil Kurumuna göre, kişilerin yetki alanı kapsamında ve kendi davranışların neticesinde oluşan bir durumun sonuçlarına katlanılması ve üstlenmesi, sorum, mesuliyetidir. Sorumluluk insan olmak adına en genel ve en kesin üstlenmedir.

Sorumluluk: *mali açıdan*; “başkasına ilişkin bir dokuncanın buna yer verenince karşılanması, ödenmesi *felsefi açıdan*; her bir kişi kendi yetki ve eylemleri kapsamında vuku bulan bir durumun neticesinin üstlenmesi *ceza açısından*; uyulması gereken bir yargıya, bir kural ya da yetkili üstün verdiği buyruğa uyulmaması üzerine suçlu düşme durumu⁴⁵ şeklinde literatürde birçok açıdan sorumluluk tanımı yapılmıştır.

Platon’a göre herkes tek tek eylemlerinden sorumludur. Afşar Timuçin’e⁴⁶ göre ise kişinin bütün bir insanlıktan sorumlu olması her şeyden önce kendinden sorumlu olmasını gerektirir. Kendine karşı sorumluluklarının yerine getiremeyen bir kişi başkalarına karşı sorumlu olamayacaktır. Sorumluluk tek kişilik bir zeminde gerçekleşir ancak bütün insana açılır.

Hesap verebilirlik kavramı ilişkili olduğu bir başka kavramlar sorun ve soruşturma kavramlarıdır.

Türk Dil Kurumuna göre sorun: araştırılıp öğrenilmesi, düşünülüp çözümlenmesi, bir sonuca bağlanması gereken durum, mesele, problem iken Soruşturma ise bir sorunu açıklığa kavuşturmak amacıyla bir idari veya adli makamın yönelttiği, ilgililerden ve tanıklardan bilgi toplama, konuyu inceleme işi, tahkik, tahkikattır.

Wilson’a göre hesap verme sorumluluğu, yönelten sorumluluğa cevap verme yükümlülüğü şeklinde bir tanımlama yapmıştır. Bu tanım hesap verme sorumluluğunun temeli bir sorumluluğun olmasını gerektiği vurgularken hesap verme sorumluluğunun ön koşulu da, tevcih edilen sorumluluk, soruşturma kapsamında belirlenen sorunların sorumlu düzeyini oluşturan durumlardır.

⁴⁵ Taner Eraslan, “Kamuda Mali Sorumluluk”, *Güncel Mali Sorunlar Dergisi*, 2010, S.5, s.2.

⁴⁶ Afşar Timuçin, “Sorumluluk Nedir?”, *Felsefe Dünyası*, 1997, S.23, s.19.

Günümüzde geniş bir şekilde kabul edilen hesap verme sorumluluğunun tanımı, kararlaştırılmış veya kararı verilen beklentiler çerçevesinde görev verilmesi veya üstlenilmesi neticesinde alınan görevlerin sonuçlarını raporlanarak verilmesidir.⁴⁷

Kamu mali yönetiminde sorumluların ana görevi; bütçe yönetimi, buna ilişkin mali iş ve işlemlerin yerine getirilmesi, gelir ve alacakların takip ve tahsili, kamu mallarının korunması ve yönetimi, bunların muhasebeleştirilmesi ve yetkili merciler önünde hesabının verilmesidir. Bu işler Devlet tüzel kişiliği adına, yetkili görevliler tarafından yürütülen bir vekâlet ve emanet idaresi faaliyetidir. Bir başka deyişle, kamu malvarlığı ve bütçesi korunmak ve yönetilmek üzere bir takım görevlilere emanet edilmekte ve bunların Devlet adına yetki kullanmaları için kendilerine vekâlet verilmektedir. Görev ve yetki verilenlerin dışında hiç kimsenin kamu mal varlığına el uzatması, kamu adına harcama yapması veya gelir toplaması imkânı bulunmamaktadır.⁴⁸

Bu tanımlardan hareketle hesap verebilirliğin takdiri olmaktan ziyade bir zorunluluk olduğu ve kamu yöneticilerinin yapmış oldukları her türlü eylem ve işlemin sonuçlarına katlanma yükümlülüğünü içerdiği anlaşılmaktadır.⁴⁹

1.2.2 Hesap Verebilirliğin Önemi ve Niteliği

Hesap verebilirlik modern bir kamu yönetimin kavramı olup kamu hizmetlerini yürüten görevlilerinin kamu adına yapmış oldukları hizmetler ve faaliyetler sonucunda yetkilerinden sorumlu kılınmasını⁵⁰ yani aktörlerin açıkça belirlenmiş sorumlulukların performans beklentilerine uygun hareket etmesini, kaynakların makul olarak kullanılmasını ifade etmektedir.⁵¹

⁴⁷ Mehmet Karakaş, “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 2005, c.10, S.2, s.292.

⁴⁸ Doğan Bayar, “Mali Sorumluluk Nedir”, *Maliye Dergisi*, 2008a, S.154, s.14.

⁴⁹ Duygu Demirel, “Doğrudan Hesap Verebilirlik Aracı Olarak Sosyal hesap Verebilirlik: Nepal ve Türkiye Örnekleri Üzerinden Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Mart 2014, S.92. s.69.

⁵⁰ Serdar Kenan Gül, “Kamu Yönetiminde ve Güvenlik Hizmetlerinde Hesap Verebilirlik”, *Polis Bilimleri Dergisi*, 2008, c.10, S.4, s.73.

⁵¹ Organisation For Economic Co-Operation and Development (OECD), *Glossary Of Key Terms In Evaluation and Results Based Management*, OECD Publications, 2010, s.11.

Bu ifaden yola çıkarak bir hesap verebilirlikte kim ve neye karşı bir hesap verebilirlik? Ne ve kimi için bir hesap verebilirlik? Nasıl ve hangi yöntem kullanılarak hesap verebilirlik? Gibi anlamlandırılması geren üç önemli husus vardır. Bunlardan kime karşı bir hesap verebilirlikte, sorumlu olacağı ya da hesap vereceği kişi veya herhangi bir kurum(otorite) belirlenmesine; ne için bir hesap verebilirlikte kamu yöneticilerinin performansını tespit edilmesine; nasıl bir hesap verebilirlikte ise raporlama yolunun tespit edilmesine yönelik amaç taşır.⁵²

Hesap verebilirlik, demokrasinin vazgeçilmez bir unsuru olup özellikle kurumsal yönetim kavramıyla yakından ilişkili ve aynı zamanda temel ilkelerinden olan bir kavramdır. Yönetişim, modern çağın getirdiği bir kavram olup kamu yönetiminde etkili, verimli, iyi ve sağlıklı bir şekilde ülkeyi idare etmek için yeniden yapılandırarak, demokratik bir toplumda rol alan bütün aktörlerin çabaları sonucunda oluşturulmuştur.⁵³

Kurumsal yönetim kavramı ise, yönetim faaliyetlerinin bir ekip tarafından yerine getirilmesidir. Kurumsal yönetim, örgütün vizyon, misyon, strateji, yapı, kültür ve liderlik biçimi gibi örgütsel beyne ve bedene ait unsurların kim tarafından belirleneceği ve düzenleneceği sorularına cevap arayan bir yönetim tekniğidir.⁵⁴

Kurumsal yönetim dünyada her geçen gün daha fazla önemsenmesinden dolayı belli ilkeler çerçevesinde uygulanarak şirketlerin değerlerini arttırmaktadır. Bu ilkeler:⁵⁵

- Adaletlilik (Eşitlik): Yönetimin tüm faaliyetlerinde pay ve menfaat sahiplerine adaletli davranılması durumudur.
- Şeffaflık: Ticari sır niteliğinde olan bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili bilgilerin zamanında, tam, doğru ve açık bir şekilde kamuya duyurulmasını ifade eder.
- Sorumluluk: Şirket yönetiminin şirket adına yapmış olduğu faaliyetlerin mevzuata, esas sözleşmeye, şirket içi düzenlemelere uygunluğunun ve bunun denetlenmesidir.

⁵² Barbara S. Romzek, “Accountability of Congressional Staff”, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 2000, S.10, s.415.

⁵³ M. Akif Özer, “Yönetişim Üzerine Notlar”, *Sayıştay Dergisi*, 2006, S.63, s.60.

⁵⁴ Ömer Faruk İşcan-Atılhan Naktiyok, *Dijital Çağ Örgütleri*, Beta Basım Yayınevi, İstanbul, 2005, s.127.

⁵⁵ Ömer Faruk İşcan-Atılhan Naktiyok, “Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi Üzerine Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2009, S.13, s.216.

- Hesap verebilirlik: Yönetim kurulu üyelerinin pay sahiplerine karşı hesap verme durumudur.

İyi yönetişimde bütün kavramlar birbirini tamamlamaktadır. Bu kavramlar arasında en önemlisi hesap verebilirliktir. İyi yönetim kavramı olan hesap verebilirliğin etkili olduğu bir ülkede toplumsal katılımcılığı, hukukun üstünlüğünü, şeffaflığı ve çabuk verebilirliği sağlıklı bir şekilde olumlu etkiler.

Bu bağlamda kamu yönetimi anlayışı, yapıları ve politikaları, 1980’den itibaren hızlı bir dönüşüm sürecine girmiştir. İç ve dış faktörlerin etkisiyle ortaya çıkan ve “Yeni Yönetim Anlayışı” olarak nitelenen bu süreç, bütün ülkelerde şöyle ya da böyle yönetim yapılarını ve politikalarını dönüştürmüş ve hâlen dönüştürmeye devam etmektedir. Bu dönüşüm süreci, uygulamaya ve literatüre birçok yeni kavram ve kurum katmıştır ya da mevcut kavramların içeriği yeniden yorumlanmıştır. Yönetişim ve etik, saydamlık ve hesap verebilirlik gibi kavramlar bunlardan bazılarıdır.⁵⁶

Bu nedenle hesap verme sorumluluğu günümüzde hem ulusal hem de uluslararası çalışmalarda giderek önem kazanan konuların başında gelmektedir. Hesap verebilirlik, ülkelerde kurum ve kuruluşlara güven duyulması, ekonomik istikrarın sağlanması ve sürdürülebilmesi, piyasalardaki politik kararların kalitesinin geliştirilmesi, kamuoyunun devletin faaliyetleri ile ilgili olarak değerlendirme yapabilmesi, kamu yönetiminde etkin denetim mekanizmalarının geliştirilmesi açılarından son derece önem taşımaktadır.⁵⁷

Kamusal hesap verebilirlik önemini siyasal bir sistemde demokrasiden alır. Demokrasi bireylerin bireyler için yönetimi en basit şekliyle tanımlanır. Demokratik yönetimlerde seçim sonucunda seçilen siyasetçilerin planlama ve uygulamaları hakkında aldıkları kararların demokrasinin etkinliği açısından kamuoyuna karşı sorumlu olmasından geçmektedir.⁵⁸

Hesap verme sorumluluğu demokrasinin önemli bir unsurudur. Çünkü hesap verme yükümlülüğü, seçilen siyasetçilerin kamu hizmetlerinin faaliyetlerini yürütülmesi

⁵⁶ Bilal Eryılmaz-Hale Biricikoğlu, “ Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik”, *İş Ahlakı Dergisi*, 2011, c.4, S.7, s.20.

⁵⁷ Hakan Bakkal-Alper Kasımoğlu, “Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi”, http://yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce_Surecinde_Mali_Saydamlk_Ve_Hesap_Verebilirli_in_Onemi.pdf, (12.05.2014).

⁵⁸ Ulvi Saran, *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Kalite Odaklı Bir Yaklaşım*, Atlas Yayıncılık, Ankara, 2004, s.42.

için yetki verdikleri kamu yöneticilerinden kamu kaynaklarına ilişkin bilgi ve belge isteyebilme ve onlara hesap sorabilme hakkı olması demokratik bir toplumun özünde olan doğal bir yetkidir.⁵⁹

Hesap verme sorumluluğu şeffaflığı tamamlayan bir kavramdır. Kamu kesimlerinin aldıkları kararlarda kendi çıkarları daha üste görebilir. Kamu kesimlerinde şeffaflık sağlanırsa aldıkları kararlara karşı bu kararlardan etkilenen vatandaşların kendi çıkarlarıyla karşılaştırma yapabilir. Bunun için gizlilik hakkı ile ifşa hakkı arasındaki denge yasal altına alarak şeffaflığa güvence sağlanması gerekir. Sonuç olarak şeffaflığın sağlıklı işlediği bir sistemde hesap verebilirlik, katılımcılık ve sonuçlar hakkında hükümetler önceden tahmin edebilirler.⁶⁰

Hesap verme sorumluluğu özellikle örgütlerin yönetsel bir ilkesidir. Bireyler hesap vermedikleri takdirde kurumlar etkin bir biçimde işleyemeyecektir. Bu bakımdan hesap verebilirlik özellikle motivasyon ve performans gibi anahtar birtakım örgütsel değişkenlerle bağlantılı bir kavramdır. Hesap verebilirlikten yoksun sistemler; olumsuz, yasadışı davranışlara yol açmaktadır.⁶¹

1.2.3 Hesap Verebilirlik Türleri

Demokrasilerde temsilciler, halktan aldıkları yetki ve sorumlulukları halk adına kullanırken, bunun hesabını vermekle yükümlü kılınmaktadır. Yirmi birinci yüzyılın ilk çeyreğinden itibaren devletin niteliğinde meydana gelen gelişmeler devleti, sosyal ve ekonomik hayatın önemli aktörlerinden biri haline getirmiştir. Bu dönemde devlet, eğitimden sağlığa, konut yapımından, sosyal güvenliğe ve ulaşım kadar birçok alanda faaliyet göstermeye başlamıştır. Bu ise beraberinde devletin büyümesi ve görevlerinin farklılaşmasını sağlamıştır.⁶²

⁵⁹ Kalkan-Alparslan, *a.g.m.*, s.30.

⁶⁰ Nihal Samsun, “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, <http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/hesap%20verebilirlik.pdf>, (13.05.2014).

⁶¹ Angela Tania Hall, “Accountability in Organizations: An Examination of Antecedents and Consequences”, The Florida State University, College Of Business, (Doctoral Dissertation), 2005, s.6.

⁶² Serdar Gülener, “Yargı Bağımsızlığını Güçlendirici Bir Mekanizma Olarak Yargısal Hesap Verebilirlik ve Türk Yargı Sistemi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2011, c. XV, S.2, s.215-217.

Devlet faaliyetlerinde meydana gelen bu görev farklılaşması aynı zamanda farklı hesap verebilirlik türlerini belirlemiştir. Hesap verilebilirlikle ilgili literatürde farklı sınıflandırmalar yapılmıştır. Ancak bu konuda genellikle dört tür hesap verilebilirlikten bahsedilmektedir. Bunlar:

- Siyasi hesap verebilirlik,
- İdari hesap verebilirlik,
- Hukuki hesap verebilirlik,
- Mali hesap verebilirliktir.

1.2.3.1 Siyasi Hesap Verebilirlik

Demokrasi ile yönetilen toplumlarda halkın seçtiği temsilciler aracılığıyla yönetilmesinin bir sonucu olarak, yönetenlerin yönetilenlere, kendisinden beklenildiği gibi davranıp davranmadığını belirlemek amacıyla yapmış olduğu eylemler hakkında raporlama yapma sorumluluğu bulunmaktadır.⁶³

Siyasi hesap verme sorumluluğu kişilerle onları temsil edenler arasındaki ilişkilerin yürütülmesine yönelik anlaşma ve prosedürleri kapsar. Temsilcilerin ve siyasi partilerin seçimler yoluyla hesap verme sorumluluğu bu kapsamdadır. Siyasal hesap verme sorumluluğu, seçilen kamu görevlilerinin hukukun üstünlüğüne, anayasaya, seçmenlere ve temsil ettikleri kuruluşa karşı hesap verebilir olmalarını ifade eder. Kamu yönetimi kapsamında bu hususlara ilişkin düzenlemeler yapılmış ve gerekli mekanizmalar oluşturulmuştur.⁶⁴

1.2.3.2 İdari (Yönetmel) Hesap Verebilirlik

Kamu yönetiminde idari hesap verebilirlik iki türdür. Bunlardan biri üst yönetimin hukuka uygunluk açısından alt yönetimi hiyerarşik kontrol etme ve

⁶³ Ebru Sümer, “Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları”, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, (Yayınlanmamış Mesleki Yeterlilik Tezi), 2010, s.45.

⁶⁴ Tokay Gedikoğlu, “Yükseköğretimde Hesap Verebilirlik”, *Yükseköğretim Dergisi*, 2013, c.2, S.3, s.144.

denetleme yapma, bir diğeri de yürütme organı tarafından bürokrasi üzerinde kontrol edebilme ve denetleyebilme durumudur.⁶⁵

İdari hesap verebilirlik, özünde, verilen bir işin veya görevin, gerektiği şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini sorgulayan bir kavramdır. Bununla birlikte kavramın işlevselliği, hem görevin yerine getirilmesini sağlayacak bir gücün oluşturulmasını hem de ortaya çıkabilecek olumsuz bir tablonun sonuçlarına katlanılmasını gerekli kılmaktadır. İdari hesap verebilirlik, bürokratik veya hiyerarşik hesap verebilirlik olarak da adlandırılır ve kurum içinde oldukça yüksek bir denetim imkânı sunan ve hiyerarşik düzenlemelerden kaynaklanan, idari denetime ve kurumsal direktiflere ilişkin bir hesap verebilirliği içerir.⁶⁶

İdari hesap verebilirliğin ana amacı, kamu otoritesinin kötüye kullanımını veya hor bir biçimde kullanımını kontrol altına alarak kamu hizmeti değerlerinin korunması ve yasalarla tutarlı bir biçimde kaynakların kullanımı hususunda bir güvence sağlamaktır. Bunlara ilaveten idari hesap verebilirlik, kamu yönetiminde sürekli gelişmeyi sağlayacak bir öğrenme sürecini teşvik etmek gibi bir işlevi de bulunmaktadır.⁶⁷

1.2.3.3 Hukuki (Yasal) Hesap Verebilirlik

Bu hesap verebilirlikte kurum içinden kaynaklanan bir etki söz konusu değildir. Kuruma oldukça yüksek bir kontrol sağlamaktadır. Sürekli bir gözetim ve takip süreci söz konusudur. Gerçekleştirilen bu gözetim ve takip, kurumdan bağımsız olan bazı aktörler tarafından yerine getirilmektedir. Bu aktörler; denetçi, resmi veya meşru bir izleyici olabilirken kamu kesiminin icraatlarını incelemekle görevli bir mahkemedir.⁶⁸

Hukuki hesap verebilirlik kurallara bağlılık ve biçimsellik rasyonel bürokratik örgütlenmelerin en temel özelliklerinden birini oluşturmaktadır.

⁶⁵ Ahmet Taner, “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Arayışları ve Hesap Verme Sorumluluğuna Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, 2012, S.85, s.34.

⁶⁶ Fatma Özmen-Cemal Aküzüm-Leyla Aküzüm, “Hesap Verme Yükümlülüğüne Dayalı Özerk Üniversite Yönetimi”, *Uluslararası Yükseköğretim Kongresi*, 2011, c.2, s.1622.

⁶⁷ Demokaan Demirel, “Hesap Verebilirlikte Denetimin Yeni Rolü”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2013, c.17, S.2, s.366.

⁶⁸ Barbara S. Romzek-Dubnic Melvin, “Accountability in the Public Sector: Lessons from the Challenger Tragedy”, *Public Administration Review*, 1987, c.47, S.3, s.61-62.

Hukuki hesap verebilirlik yargı kararları, kanuni şartlar ve idari kurallar yoluyla kamu yöneticileri açısından hesap verebilirliği sağlayan şekli ve harici mekanizmaları oluştururlar. Buna göre; kamu kurumların yapısal reformlarına ilişkin davalarda davalı olan kurumların kanuni hükümlerin ve kuralların özüne karşı hesap verebilir olması beklenmektedir.⁶⁹

Burada esas olan hukukun üstünlüğüdür. Birtakım hukuk kurallarına bağlı kalınarak hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesi ve iyileştirilmesi amaçlanmaktadır. Gerek idari gerekse hukuki hesap verebilirliğin ortak noktaları her ikisinin de yüksek bir kontrol ve denetim imkânı sağlamasıdır. Beklenti ve performansların gerçekleşme derecesini esas almaları bu denetim ve kontrolü kolaylaştırmaktadır. Böylece kurum beklentilere ve performansına ilişkin olarak hesap vermekle yükümlü kılınmayı hedeflenmektedir.⁷⁰

1.2.3.4 Mali Hesap Verebilirlik

Mali hesap verebilirlik kavramı, kamu kesimlerinin kamu faaliyetlerini yürütürken aldıkları mali işlemlere dair her türlü kararı ve bu kararların her türlü sonuçlarını vatandaşların erişebilme, bu bilgi ve belgelere vatandaşların her zaman haberdar olabilme ile yakın bir ilişki halindedir.

Kamu mali yönetiminde görevli personeller, kendisine yüklenilen görevi ifa ederken bir takım yetkiler kullanmak durumundadır. Yetkilerini kullanırken yasalara, yönetmeliklere, iyi yönetim ilkelerine ve etik kurallarına uyacaktır. Yetkili olmadığı işleri yapmaktan veya yetkilerini yerinde ve doğru olarak kullanmamaktan dolayı bir takım yaptırımlarla karşı karşıya kalacaklardır.⁷¹

Mali hesap verebilirlik, kamu yöneticilerine kamu harcamalarını gerçekleştirmek için verilen yetkinin kullanılması neticesinde elde edilen sonuçların değerlendirilmesi demektir. Buna göre temelde mali hesap verebilirliğin yönetici ve çalışanlara tahsis edilen kaynaklar doğrultusunda belirlenmiş hedeflere ulaşıp ulaşılmadığına ilişkin üst

⁶⁹ Anthony M.Bertelli-Laurence E.Lynn, "Managerial Responsibility", *Public Administration Review*, 2003, c.63, S.3, s.30-31.

⁷⁰ Hale Biricikoğlu-Serdar Gülener, "Hesap Verebilirlik Anlayışındaki Değişim ve Türk Kamu Yönetimi", *Türk İdare Dergisi*, 2008, S.459, s.209.

⁷¹ Bayar, 2008a, *a.g.m.*, s.13.

yönetime, yetkili kılınmış mercilere ve kamuoyuna rapor vermesi gerekir. Dolayısıyla mali hesap verebilirlik, kendisine kaynak ve yetki verilen kişilerin kendilerinden beklenenlere uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeyi amaçlamaktadır.⁷²

Kamu kesimlerinin demokrasi gereği toplanan ve harcanan kamu paralarına ilişkin hesap verilmesi sağlanır. Mali hesap verme sorumluluğu, kamu kesimlerine yetki verilen kamu kaynaklarının harcanmasında ve toplanılmasında açık, zamanlı, doğru bir şekilde rapor sunulur. Ayrıca mali hesap verme sorumluluğu, devlete ait bütün mali varlık ile yükümlülüklerini kapsar.⁷³

1.3 KAMU MALİ OLAYLARIN FARKLILAŞMASI VE MALİ SAYDAMLIK-HESAP VEREBİLİRLİK

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları devlet örgütü içinde kamunun üstlendiği görevleri yerine getirirken yapmak zorunda olduğu harcamaların girdi, süreç ve çıktıları önemli ölçüde etkiler. Son yüzyılda önemli bir nokta haline gelen yönetim ilkelerinden mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları, kamu maliyesi, kamu kesimi ve kamu harcamaların faaliyetlerine esas olarak odaklanır.

Kamu kesimi, kamu harcamaları ile kamu maliye bilgisinin farkındalığı mali saydamlık ve hesap verebilirliğe değer katar. Kamu maliyesinin kapsamına giren bazı konular mali saydamlık ve hesap verebilirliğin daha anlaşılması için incelenecektir.

1.3.1 Kamu Maliyesinde Dönüşüm

Kamu maliyesinin temel konuları; kamu ekonomisi, kamu harcamaları, kamu gelirleri, vergi teorisi, devlet bütçesi, yerel yönetimler maliyesi, devlet borçları ile maliye politikalarıdır.

⁷² Sedat Yüksel, “Öğretmen Yetiştirmede Hesap Verebilirlik Bağlamında KPSS Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, *Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2013, Özel Sayı 1, s.1.

⁷³ Samsun, a.g.ç., s.25.

1.3.1.1 Kamu Maliyesinin Tanımı ve Konusu

İnsanların ihtiyaçları, özel ve kamusal(toplumsal) ihtiyaçlardan oluşur. Özel ihtiyaçlar; insanların yemek, içmek, barınmak ve eğlenmek gibi varlıklarını sürdürmek için gidermek zorunda oldukları kişisel ihtiyaçlar iken kamusal ihtiyaçlar ise; güvenlik, adalet gibi bütün toplum üyelerinin bir arada yaşamlarından doğan ortak ihtiyaçlarıdır. Devlet bu ihtiyaçları karşılamak için örgütlenerek kamu hizmetlerini yürütmektedir.⁷⁴

Devletin kamu hizmetlerini görebilmek için geliştirdiği mali araçların, onun tarafından kullanılması sonucunda ortaya çıkan sosyal olaylara mali olaylar denirken, mali olayların incelenmesi konu olarak seçen sosyal bilim dalına maliye denir. Bu bakımdan maliye, devletin görevlerini yerine getirebilmesi için, gerekli olan mali araçların elde edilmesi ve kullanılması sanatı olarak tanımlanır.⁷⁵

Kamu maliyesinin ilgi alanı olan mali olaylar, maliyeyle ilgili çalışmalarda geçmişten günümüze farklı olarak ele alınmıştır. Bu nedenle kamu maliyesinin kapsamı kimi zaman daha dar, kimi zamanda daha geniş belirlenmiştir.⁷⁶

Kamu maliyesi kavramında yer alan ‘kamu’ kelimesinin dar anlamda toplumu yöneten kesimi, başka bir ifadeyle devlet ya da devlet kurumları olarak tanımlarken geniş anlamda kamu kelimesi ise ülkedeki halk, halkın tamamı veya toplum olarak tanımlar.⁷⁷

Kamu maliyesi, kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere devlet ve diğer kamu kuruluşlarının mali değerler elde ederek bunları harcamasıdır. Bu tanıma göre kamu maliyesin ana konusu, kamu gereksinimlerinden doğan kamu hizmetlerini görmek üzere gelir elde etmek ve bunları harcamak yoluyla toplumun siyasi kuruluşları olan devlet ve diğer kamu kuruluşlarının (belediyeler, il özel idaresi, köyler vb.) yaptıkları mali işlemlerdir.⁷⁸ Klasik olarak kamu maliyesinin ana konusu özetle kamu harcamaları ve kamu gelirleridir.

⁷⁴ M.Kamil Mutluer-Erdoğan Öner-Ahmet Kesik, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, Aralık 2013, s.9.

⁷⁵ Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, 9. Baskı, Bursa, 2007, s.4-5.

⁷⁶ F.Nilgün Balkaya Akça, “Kamu Maliyesi Kavramı ve Gelişimi”, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2000, S.8, s.183-184.

⁷⁷ Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitapevi, Trabzon, 2005, s.19.

⁷⁸ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, S Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 1979, s.1.

Özellikle ABD'deki 1929-1930 ekonomik krizinden sonra, devletin sosyo-ekonomik yaşam içerisindeki rolünün önemli bir hale gelmesi ve bu açıdan maliye politikası araçlarının büyük fonksiyon görmesi; maliyenin hem fiskal (adalet, savunma, asayiş, eğitim vb.) boyutun, hem de ekstra fiskal (ekonomik denge, kalınma, büyüme vb.) nitelikteki boyutunun ortaya çıkmasına ve önem kazanmasına neden olmuştur. Fiskal ve ekstra fiskal fonksiyonların yerine getirilebilmesi için kamu maliyesi; kısıtlı kamu kaynaklarının kullanımı, yönetimi, etkinliği, ilgili politikalarının şekillendirilmesi, hükümleri, teorileri, ilkeleri, teknik ve olayları kapsar. Mali, sosyal, ekonomik hedeflere ulaşılabilmesi ve beklenen etkilerin oluşturulması için kamu maliyesi, kamu harcamalarını, vergileme ve borçlanmayı, kamu borçlarının yönetimi ile ilgilenmektedir.⁷⁹

Başka bir açıdan bakıldığında her kamu hizmeti, bir kamu harcamasını doğurur. Kamu harcaması karşılığında para ödeneceğine göre, devletin her şeyden önce paraya ihtiyacı olacaktır. Devlet parayı ne zaman ve nasıl bulacaktır? Kimlerden, hangi hakka dayanarak, ne oranda, ne gibi şartlar altında alacaktır? Kişilerden alınacak paralar hangi kamu hizmetlerine ve ne kadar harcanacaktır? Bu paralar yetersiz kaldığı zaman ne gibi çarelere başvurulacaktır?⁸⁰ Kamu maliyesinin konusunu bu sorulara verilecek cevaplar oluştururken vatandaşların da devletin bu sorulara cevap verme yöntemini, şeklini ve sonuçlarını bilme isteği ya da bilme hakkı vardır.

1.3.1.2 Kamu Maliyesinin Temel Amaçları

Kamu maliyesinin amaçları hem kurumsal olarak, hem de günümüzde uygulamaların kazandığı anlam ve fonksiyonlar göz önünde bulundurularak, kamu maliyesinin amaçları şunlardır:⁸¹

- Kaynak kullanımında etkinlik sağlanması,
- Bölüşümde etkinlik sağlanması,
- Ekonomik istikrarın sağlanmasıdır.

Kaynak kullanımında etkinlik sağlanması

⁷⁹ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2006, s.7.

⁸⁰ Aytaç Eker, *Kamu Maliyesi*, İzmir, 1999, s.5.

⁸¹ Akdoğan, *a.g.e.*, s.24.

Ekonomik kaynakların dağıtılmasında, kıt kaynaklarının optimum dağılımı ve kullanılmasını hedefleyen bu kaynak dağılım fonksiyonu hem piyasa sistemi içerisinde ihtiyaçların en gerçekçi düzeyde karşılanmasına imkan verecek şekilde mal ve hizmet sağlanması hem de yatırım ve tüketim malları arasında kaynak dağılımı ile ilgilidir. Ancak piyasa sistemi her zaman optimal sonuçlarına imkan vermeyebilir. Böylece kurumsal sebepler, yönetim faktörleri ve üretim sürecinde ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz dışsallıklar, riskler ve zaman faktörleri büyük önem taşımaktadır.⁸²

Bölüşümde etkinlik sağlanması

Veraset sonucu, eğitim seviyesi ve iş imkânları geçişlerine yönelik politikalar, vergiler ve kamu gideri politikalarında birkaç etkenlere bağlı olarak servet ve gelir bölüşümünde veya dağılımında etkinlik sağlanması olarak tanımlanan bölüşüm, ekonomik istikrarın sağlanması çabalarıyla desteklenen fiyat dengesinin korunması ile tam istihdam ve kaynak dağılımında etkinlik doğrultusunda belirlenen kamusal isteklerin gerçekleştirilmesi bakımından önemlidir. Sahip olunan imkânların seviyesi, içinde bulunulan sosyo-ekonomik koşullar, tanınan öncelikler dolayısıyla izlenen politikalar bölüşümde etkinliğin düzeyi bakımından önem taşır.⁸³

Ekonomik istikrarın sağlanması

Ekonomik istikrarın sağlanmasındaki amaç, ekonomik dengeyi bozucu nitelikteki gelişmelerle mücadele ederek ülke ekonomik dengenin sağlanması ve korunması yanında ekonomik kalkınma ve büyüme düzeyinin yükseltilmesidir. Ülke ekonomisi doğrudan devlet faaliyetlerini etkilemektedir. Bir tüketici gibi mal ve hizmet satın alarak ekonomiyi yönlendiren devlet, üretim ve satış faaliyetleriyle piyasa fiyatları üzerinde kontrol oluşturur.⁸⁴

Özetle devletlerin görevlerinin neler olması gerektiği ve devletin hangi görevleri üstlenmemesi gerektiği konusunda oldukça fazla akademik tartışmalar vardır. Bu tartışmalar, çeşitli bilim dallarında sürüp gitmektedir. Ekonomi ilmi de devletin üstlenmesi gereken görevlerini, genellikle piyasa ekonomilerinin başarısızlığı üzerine dayandırmaktadır. Piyasa başarısızlıkları, bazı mal ve hizmetlerde piyasaların hiç oluşmaması veya etkin çalışmamasıdır. Bu tür başarısızlık ortaya çıktığında kamu kesiminin ekonomiye karışması için gerekçeler ortaya çıkacaktır. Bu açıdan

⁸² Şevki Özbilen, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, s.106-107.

⁸³ Akdoğan, *a.g.e.*, s.25-26.

⁸⁴ Özbilen, *a.g.e.*, s.108.

bakıldığında ekonomiye müdahale gereği kamu maliyesinden beklenen görevler olarak karşımıza çıkar. Bu görevler kaynak kullanımında ve bölüşümde etkinliği ile gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrarın sağlanmasıdır.⁸⁵

1.3.2 Kamu Kesiminin Gelişimi

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının daha iyi anlaşılması için kamu kesimi tanımı, kapsamı, gelirleri ve başarısızlık nedenlerine değinilecektir.

1.3.2.1 Kamu Kesiminin Kapsamı ve Tanımlanması

Kamunun üzerine düşen fonksiyonların ve görevlerinin sürekli değişmesi nedeniyle, kamu kesiminin sınırlarını değişmez bir şekilde tespit etmek zordur. Teorik olarak kamu kesiminin büyüklüğünü tespitite; kamu gelirlerinin ülkenin toplam hasılası içindeki yeri, kamu harcamalarının ülkenin toplam harcamalarına oranı, kamu kesimi tarafından yaratılan hasılanın yaratılan tüm hasıla ile karşılaştırılması ve kamu kesiminde istihdam edilenlerin toplam istihdam edilenlere oranı gibi bazı ölçüler kullanılabilir. Bu ölçülerden hangisi ele alınırsa alınsın veya tümü birlikte değerlendirilsin birçok ülkede kamu kesiminin büyük boyutlara ulaştığı görülür.⁸⁶

Belirli bir ülkede meydana gelen ekonomik faaliyetlerin tümünü içine alan milli ekonomi, kamu ve özel kesim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Özel kesim, özel mal ve hizmetler üretirken, kamu kesimi ise; tam kamusal mal ve hizmetler, yarı kamusal mal ve hizmetler, özel mal ve hizmetler, toplum için faydalı özel mal ve hizmetler, dışsal ekonomiler şeklinde kamusal mal ve hizmetleri üretmektedir.⁸⁷ Özel kesim ve kamu kesimi yani her ikisi de toplum ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik üretim yapma amacını taşırlar.

⁸⁵ Tayfun Moğol, *Kamu Maliyesi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, Ekim 2011, s.37.

⁸⁶ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.20.

⁸⁷ Eker, *a.g.e.*, s.21-42.

Ancak kamu kesiminin temel oluş sebebi, toplumu meydana getiren bireylerin serbest piyasa ekonomisi kurallarına göre karşılanamayan ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetler üretmektir.⁸⁸

Kamusal mal ve hizmet üreten kamu kesimi dar anlamda; merkezi yönetim kuruluşlarını, geniş anlamda ise; merkezi yönetim ve yerel yönetim kuruluşları, parafiskal kuruluşlar (sosyal güvenlik kuruluşları, mesleki kuruluşlar ve ekonomik nitelikteki bazı kuruluşlar) ile kamu girişimlerini (kamu iktisadi kuruluşları) kapsamaktadır. Ayrıca kamu kesiminin ülkenin sosyal, ekonomik ve siyasi koşullarına bağlı olarak nitelik ve kapsamlarına göre değişebilen; yönetime yönelik fonksiyonlar, üretime yönelik fonksiyonlar, bölüşüme yönelik fonksiyonlar olarak sınıflandırılırlar.⁸⁹

Kamu kesimi fonksiyonlarını gerçekleştirmek bakımından kullandığı araçlar; para politikası, maliye politikası, borç yönetimi politikası araçları ile dış ticaret, istihdam, ücret politikaları vb. diğer iktisadi araçlar olarak belirtilebilir. Amaçlar doğrultusunda alınan sonuç yaratabilmesi bakımından söz konusu araçların tamamı büyük önem taşımaktadır. İzlenecek politikaların birbirlerini destekleyici nitelikte olması gerekmektedir.⁹⁰

Kamu maliyesinin amaçları ile paralellik gösteren, devlet tüzel kişiliği ve diğer kamu tüzel kişilerinin oluşturduğu kamu kesimin amaçlarından en önemlisi kamu hizmetlerini karşılaması olup diğer amaçları ise şunlardır:⁹¹

- Kaynakların etkin kullanımı ve tahsisini temin etmek,
- Gelir dağılımında adaleti gerçekleştirmek,
- Mali istikrarı sağlamak,
- Uzun vadeli bir amaç olan mali kalınma ve büyümeye yön vermektir.

Kamu kesiminin ürettiği kamusal mal ve hizmetlerinin sayısal olarak değer ve önemi, siyasi süreç içerisinde belirlenmekte ve söz konusu mal ve hizmetlerin konumu bütçede görülmektedir.⁹²

Kamu faaliyetleri ve hizmetlerinde artan yasal düzenlemelerle birlikte tüketici beklentilerindeki artış, daha fazla mali sorumluluk, kaynakların daha belirginleşmesi

⁸⁸ Pehlivan, *a.g.e.*, s.62.

⁸⁹ Akdoğan, *a.g.e.*, s.29-35.

⁹⁰ Akdoğan, *a.g.e.*, s.35-36.

⁹¹ Mahmut Kalenderoğlu, *Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma*, Agon Bilgi Akademisi, 10. Baskı, Ankara, Kasım 2010, s.27.

⁹² Özbilen, *a.g.e.*, s. 95.

önem kazanarak kamu kesiminin etkin bir kamu hizmetinin verilmesine yol açmaktadır.⁹³

1.3.2.2 Kamu Kesiminin Gelir Faaliyetleri

Kamu maliyesinin en geniş konusu, vergiyi de içine alan kamu gelirleridir. Kamu gelirleri kavramı uzun süre ‘Amme Varidatı’ olarak kullanılmıştır. Dilde sadeleştirme yapıldıktan sonra ‘Kamu Gelirleri’ terimi literatüre tamamen yerleşmiştir. Çeşitli kaynaklarda geçen amme varidatı, devlet varidatı, kamu gelirleri, devlet gelirleri gibi kavramlarda yer alan ‘varidat’ kelimesi ile ‘gelir’ kelimesi aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir.⁹⁴

Kamu gelirleri, kamu kesiminin, kamu ihtiyaçlarından doğan giderlerini karşılamak amacıyla hem vergileme yetkilerine dayanarak, hem de özel mülk ve teşebbüsleri neticesinde elde ettikleri bütün mali değerlerdir. Bu genel tanımdan anlaşılacağı gibi kamu gelirleri başlıca iki kaynaktan doğmaktadır. Birincisi, devletin vergileme yetkisi dolayısıyla zora dayanarak aldığı vergiler; ikincisi, özel mali işlerinden doğan mülk ve teşebbüs gelirleridir. Devletin borçlanma yoluyla elde ettiği gelirler ile özellikle dış yardımlar da kamu gelirleri arasında birer kaynak sayılır.⁹⁵

Kamu gelirlerini, bilim adamlarının tümünün kabul edeceği şekilde türlere ayırmak oldukça güçtür. Zira hem bilim adamlarına hem de ülkelere göre gelir türleri farklılıkları gösterilmektedir. Günümüz maliye yazarlarının benimsedikleri ekoller de söz konusu türlere ayırmada etkili olan bir başka faktördür.⁹⁶

Bugün için genel olarak üzerinde birleşilebilen kamu gelirleri ise şunlardır:⁹⁷

- Vergiler,
- Harçlar,
- Resimler,
- Şerefîyeler,
- Para cezaları ve vergi cezaları,

⁹³ Doğan Kestane, “Performansa Dayalı Ücret Sistemi ve Kamu Kesiminde Uygulanabilirliği”, *Maliye Dergisi*, 2003, S.142, s.138.

⁹⁴ Edizdoğan, *a.g.e.*, s.117.

⁹⁵ Erginay, *a.g.e.*, s.9.

⁹⁶ Eker, *a.g.e.*, s.101.

⁹⁷ Erginay, *a.g.e.*, s.12.

- Mülk ve teşebbüs gelirleri,
- Kamu borçlanmaları,
- Sair gelirler (para basmaktan doğan gelirler, bağışlar, yardımlar, harp tazminatları, ganimetler, vb.)'dir.

Bununla birlikte, kamu kesimi vergi yanında çeşitli gelir kaynaklarından yararlanabilmekte, bir özel sektör kuruluşu gibi piyasada rol alarak gelir getirici vb. çabalara girişebilmektedir.⁹⁸

Böylece verginin temel özellikleri şunlardır:⁹⁹

- Vergi devlet tarafından alınır.
- Vergi, kamu harcamalarının finanse etmek için kullanılır.
- Vergi, toplumu meydana getiren birey ve kurumlardan ödeme güçleri nispetinde alınır.
- Vergi, kişiler için karşılıksız bir ödemedir.
- Vergi zorunlu bir ödemedir.
- Vergi, sonuçlar olarak ekonomik bir değerdir.

1.3.2.3 Kamu Kesiminin Yaptığı Kamu Hizmetleri

Genişleyen ve gelişen kamu kesiminin gerçekleştirdiği ve üzerinde önemle durulması gereken kamu hizmetleri vardır. Bu hizmetler şunlardır; eğitim hizmetleri, sağlık hizmetleri, sosyal güvenlik hizmetleri, savunma hizmetleri, çevre hizmetleri ve ulaşım hizmetleridir.¹⁰⁰

Eğitim Hizmetleri

Eğitim ile kazanılmış bilgi, beceri ve kapasite, kişinin refahını ve gelir düzeyini artırarak toplum için yararlı bir varlık olmasını sağlar. Böylece bu bilgi ve beceri ile kişinin emeğinin parasal değeri artmaktadır.¹⁰¹

Eğitimin hem bireysel, hem sosyal hem de mali yönlerinin olması, bu tür faaliyetlerin kamu tarafından üretilmesi ihtiyacını doğurmaktadır. Bilginin temel güç, eğitilmiş insanın beşeri sermaye olarak kabul edildiğinden bilgi üretiminin olmasında

⁹⁸ Akdoğan, *a.g.e.*, s.100.

⁹⁹ Pehlivan, *a.g.e.*, s.100-101.

¹⁰⁰ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.98.

¹⁰¹ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.98.

eğitim alanında önemli miktarda yatırım yapılması gerekmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, eğitim için ihtiyaç duyulan büyük kaynaklar kamu kesimi tarafından sağlanır.¹⁰²

1776 yılında Adam Smith¹⁰³, insan bilgi ve becerisinin sermaye olarak değerlendirilerek ilk önemli katkısı sağlamıştır. Smith'e göre eğitilmiş işçi sınıfının toplumsal kalkınmanın en başta gelen unsuru olduğunu ve fakirlerin ancak eğitime özel önem vermek suretiyle refaha ulaşabileceklerini belirtmiştir.¹⁰⁴ Bu nedenle Smith, gençlerin eğitime büyük önem vererek bunu devletin bir görevi olarak görüyor. Devlet eğitim hizmetini örgütlemeli, yönetmeli ve finanse etmelidir. Eğitim aracılığıyla gençlere meslek kazandırılmalı ve gençler iş dünyasına hazırlanması gerektiğini vurgular.¹⁰⁵

Eğitim hizmetlerinin yapısından kaynaklanan bu özellik nedeniyle eğitim düzeyinin yükselmesi, mali büyümeyi ve kalkınmayı artırmasıyla milli gelirde aynı yönde gelişimini sağlayarak eğitim hizmetinin toplumun bütün isteklerini karşılayacak düzeyde kamu kesimi tarafından üretilmesi zorunlu hale getirmiştir.¹⁰⁶

Eğitim harcamaları, sosyal harcamalar açısından kamu kesiminin gerçekleştirdiği en önemli harcamalardır. Birçok gelişmiş ülkenin kamu harcamasında, savunma harcamalarından sonra ikinci sırada büyüklük olarak eğitim harcamalarının olması eğitim faaliyetinin diğer alanların temel yapısını ve iktisadi büyüme ile kalkınmanın belirleyici unsurunu oluşturmasından kaynaklanmaktadır.¹⁰⁷

Eğitim, eğitim süresince yeni bilgileri kazanmak ve bilgi-becerisini artırarak kişilere yarar sağladığı için, tüketim malı olarak da değerlendirilmektedir. Aynı zamanda eğitim, gelecek dönemlerde kişinin verimliliğini ve gelirini artmasının

¹⁰² Erkan Karaarslan, " Kamu Kesimi Eğitim Harcamalarının Analizi", *Maliye Dergisi*, Mayıs – Aralık 2005, S.149, s.35.

¹⁰³ Adam Smith; (5 Haziran 1723 – 17 Temmuz 1790), İskoç filozofu ve ahlak felsefesi profesörü olması nedeniyle ekonomik açıklamalarında bu felsefe dalının etkileri yoğun görülür. Ekonomide ve doğal olaylarda bir düzen olduğunu ve bunun gözlem ve ahlâk hissi ile tespit edilebileceğini söyler. Smith'in en önemli eseri *Ulusların Zenginliği* kitabıdır ve kitabın ana konusu ekonomik büyümedir.

¹⁰⁴ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.99.

¹⁰⁵ Adam Smith'in Ekonomi Düşüncesinde Devletin İşlevleri ve Kamu Hizmetleri, <http://www.tasam.org.tr/TR/Icerik/3163/adam-smithin-ekonomi-usuncesind%E2%80%93politik-de-devletin-islevleri-ve-kamu-hizmetleri>, (23.04.2017).

¹⁰⁶ Rifat Ortaç, "Cumhuriyetimizin 80. Yılında Eğitim Harcamaları", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2003, S.2, s.240.

¹⁰⁷ Karaarslan, 2005, *a.g.m.*, s.43.

sağlaması nedeniyle de, yatırım malıdır. Eğitim, cari tüketimin diğer türlerine de alternatifidir. Görüldüğü üzere eğitim, hem kişisel ve hem de sosyal bir yatırımdır.¹⁰⁸

Eskiden eğitim tamamen kamu malı olarak nitelendirilmekte ve kamu bütçesinden finanse edilmekte iken günümüzde artık eğitim, tümüyle bir kamu malı değildir.

Sağlık Hizmetleri

Sağlık¹⁰⁹ hizmetleri, bireylerin yaşam kalitesini ve verimliliğini arttırdığı için nitelikli bir sermayenin unsurudur. Sağlık ve uzun ömürlü bir insan sermayesine sahip olmak için tedavi hizmetleri ve koruyucu hizmetleri, önemle üzerinde durulması gereken kamu hizmet türleridir.¹¹⁰

Sağlık, beşeri sermayenin iki temel bileşeninden biridir ve sağlığa yapılan yatırımlar bireylerin beşeri sermayesini doğrudan etkileyerek kısa veya uzun dönemde ekonomik büyümeye katkı sağlar.¹¹¹ Günümüzde sağlık ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki ayrıntılı bir şekilde incelenerek sağlık harcamalarına dair bilgi ve verilerinin kullanılması, politika belirleyicilerinin kamu kaynaklarını en etkili bir şekilde nasıl kullanılacağı konusunda yönlendirerek sağlık reformların planlamasına imkân tanınmaktadır.¹¹²

Sağlık hizmetleri, kamu harcama politikalarının en öncelikli alanları içinde yer almaktadır. Çünkü kamu kesimi tarafından yeterince destek verilmemesi durumunda sağlık hizmetlerinin yetersizliği oluşu ile birlikte toplumsal faydanın azalmasına neden olur.¹¹³ Bu durumun ortaya çıkmaması için kamu kesimi tarafından sağlık alanında

¹⁰⁸ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.99.

¹⁰⁹ Sağlık; sadece hastalık ve sakatlık durumunun olmayışı değil kişinin bedenen ruhen ve sosyal yönden tam bir iyilik halidir. Dünya Sağlık Örgütü (WHO) sağlığı, "sadece hastalıklardan ve mikroplardan korunma değil, bir bütün olarak fiziki, ruhi ve sosyal açıdan iyi olma hali" olarak açıklar. Dünya sağlık örgütüne göre toplum sağlığı ölçülebilen bir faktördür toplum sağlığının ölçümünde kullanılan veriler: Ana ölüm hızı, Bebek ölüm hızı, Kaba doğum hızı, Kaba ölüm hızı, Nüfus artış oranı, Sağlık harcamaları olarak sayılmaktadır.

¹¹⁰ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.100.

¹¹¹ Murat Çetin, Eyyup Ecevit, "Sağlık Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Panel Regresyon Analizi", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2010, S.2, s.167.

¹¹² Muhammed Tıraşoğlu, Burcu Yıldırım, "Yapısal Kırılma Durumunda Sağlık Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Üzerine Bir Uygulama", *Electronic Journal Of Vocational Colleges*, Aralık 2012, s.116.

¹¹³ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.101.

meydana gelen gelişmelerin verimlilik ve üretimde artışa neden olan ve bu artışın da ekonomik büyümeyi etkileyen unsurlara destek verilmesi gerekir.¹¹⁴

Bunun sonucu olarak, nitelikli insan sermaye stokunu artırmak ve dolayısıyla gelir dağılımını düzeltmek amacına yönelik olarak sağlık hizmetlerinin devlet bütçesi ile desteklenmesi yaygın bir kamu politikası haline gelmiştir. Bu nedenle, devletin sağlık hizmetlerinin maliyetine katılmak amacıyla kamu bütçelerinde yeterince kaynak ayırmaktadır.¹¹⁵

Sosyal Güvenlik Hizmetleri

Sosyal güvenlik sistemi, bireyleri karşılaşmaları muhtemel belli risklere karşı sigorta eder. Uluslararası çalışma örgütü (ILO)¹¹⁶ tarafından 1952 yılında kabul edilen sosyal güvenliğin asgari normlarına ilişkin 102 sayılı sözleşme ile sosyal güvenlik sisteminin kapsamına alacağı 9 adet risk tespit etmiştir. Bu riskler; hastalık, yaşlılık, iş kazası ve meslek hastalığı, analık, aile ödenekleri, sakatlık ve ölümdür. Çağdaş sosyal güvenlik sistemlerinin amaçları; sosyal sigortalar, sosyal yarımalar ve sosyal hizmetlerdir.¹¹⁷

Sosyal güvenlik hizmetleri, çok sayıda insan için, adaletsizliğin, sefaletin ve yoksulluğun bulunduğu çalışma koşullarının varlığı ve bunun dünya barışı ve ahengini tehlikeye düşürecek bir hoşnutsuzluğa yol açtığı ve bu koşulların örneğin günlük ve haftalık maksimum çalışma saatlerinin düzenlenmesi, işçilerin işe alınması, işsizliğe karşı mücadele, yeterli yaşam koşullarını sağlayacak bir ücretin güvence altına alınmasını sağlar.¹¹⁸

Sosyal güvenlik kuruluşları birer kamu kuruluşları olup kişilerin iradeleri dışında uğradıkları fiziki ve mali tehlikelerinin zararlarından kurtarmak veya bu tehlikelerin

¹¹⁴ Sibel Selim, Doğan Uysal, Pınar Eryiğit, “Türkiye’de Sağlık Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisinin Ekonometrik Analizi”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ekim 2014, c.7, S.3, s.21.

¹¹⁵ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.101.

¹¹⁶ Uluslararası çalışma örgütü (ILO), 1919 yılında, Birinci Dünya Savaşı’na son veren Versay anlaşması kapsamında, evrensel ve kalıcı bir barışın ancak sosyal adalet temelinde inşa edilebileceği inancından hareketle kurulmuş olan bir örgüttür.

¹¹⁷ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.102-103.

¹¹⁸ Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) Anayasası, http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---europe/---ro-geneva/---ilo-ankara/documents/publication/wcms_412382.pdf, (23.04.2017).

zararlarını azaltmak, kişiye bu zarar karşılığında insanlık onuruna yaraşır asgari bir yaşam düzeyi sağlamaktır.¹¹⁹

Sosyal güvenlik ve sosyal yardım konusu, özellikle 1929 büyük ekonomik buhranından sonra devletin asli fonksiyonları arasına girmiştir. Bütün ülkelerde bu amaçla yapılan harcamalar kamu bütçeleri içinde önemli bir yer tutmuştur. Sosyal güvenlik terimi dünyada ilk defa ABD’de 1935’de Sosyal Güvenlik Kurumu’nda (Social Security Act) yer almıştır.¹²⁰

Savunma Hizmetleri

Savunma, devletin en temel görevlerinden biridir. Ülke çıkarlarına muhtemel tehditleri durdurmak savunmanın görev alanına girmektedir. Böylece savunma hizmeti, ülkenin tamamı için bölünmez bir ortak tüketim hizmetidir.¹²¹

Savunma harcamaları hakkında atılan adımlarda karşılaşılan ana güçlüklerden birini, bu harcamaların nasıl tanımlanacağı konusu oluşturmaktadır. Savunma harcaması kavramından neyin kastedildiği sorusunun cevabı, hem akademik analizlerde hem de uluslararası politikada tam olarak açık değildir.¹²²

Savunma hizmeti, doğrudan üretken olmayan bir hizmet olması nedeniyle, yatırım harcaması değil cari harcama olarak kabul edilmektedir. Ancak, savunma hizmetleri devletin bağımsızlığını korumak için yapıldığından yatırım hizmeti olarak da kabul edilmektedir.¹²³ Çünkü milli savunmada yatırımın önemli unsurlardan birisi geleceğin savunma teknoloji ve teçhizatının önceden tahmin edebilmesi ve bu yönde hazırlıkların zaman içerisinde güncelleştirilerek sürdürülmesidir.¹²⁴ Ancak teorik olarak savunma harcamaların ekonomik büyüme üzerindeki etkileri konusunda ekonomistler uzlaşmaya varmış değildirler.¹²⁵

¹¹⁹ Tufan Çakır, *Kamu Maliyesi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, Ekim 2011, s.13.

¹²⁰ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.102-103.

¹²¹ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s. 104-105.

¹²² Filiz Giray, “Savunma Harcamaları ve Ekonomik Büyüme”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, c. 5, S.1, s.184.

¹²³ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.104-105.

¹²⁴ Levent Sevgi, “Ulusal Savunma, Ürüne Dönük ARGE ve ARGE’ye Dayalı Tedarik Kapsamında Üniversiteler, TÜBİTAK ve Ulusal Endüstri”, https://www.researchgate.net/profile/Levent_Sevgi/publication/237369972_ULUSAL_SAVUNMA_A_URUNE_DONUK_ARGE_ve_ARGE'YE_DAYALI_TEDARIK_KAPSAMINDA_UNIVERSITELER_TUBITAK_ve_ULUSAL_ENDUSTRI/links/0c96053c764ec4853a000000.pdf, 23.04.2017).

¹²⁵ Ramazan Gökbnar, Halit Yanikkava, “Savunma Harcamalarını Belirleyen Faktörler ve Ekonomik Büyüme Etkileri”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2004, S.59-1, s.162.

Savunma harcamaları, eğitim ve sağlık harcama türlerine göre daha az verimli olarak kabul edilirken kamu harcamaları sınıflandırmaları açısından savunma hizmetinin “devlet” olmanın temel şartlarından biri olduğunu göstermektedir.¹²⁶ Bu nedenle günümüzde savunma hizmetleri ülkelerin savunma bütçeleri içinde önemli bir yere sahiptir.

Çevre Hizmetleri

Günümüzde kârı maksimize etme hırısı, çarpık kentleşme ve sanayileşme, hızlı nüfus artışı ve lüks yaşam standartları gibi nedenler sonucunda aşırı hava kirliliği, toprak kirliliği, su kirliliği ve gürültü kirliliği gibi çevresel sorunlara neden olmuştur.¹²⁷

Kişiler, kullandıkları özel malların yanı sıra bir takım ortak mallardan (hava, su, güneş gibi) yararlanır. Şüphesiz bireylerin üretim ya da tüketim faaliyetleri, ortak kullanılan kamusal malları etkileyebilmektedir. Ekonomik faaliyetlerin kamusal mal olarak tanımlanabileceği gibi tabii varlıklara zarar vermesi, bu mallardan gelecekte elde edilmesi beklenen faydayı azaltabilecektir.¹²⁸

Bu durumda, devletin sürdürülebilir ekonomik gelişmenin çevreye ve doğal kaynaklara zarar vermeden sağlanması ve zararlı etkilerin durdurulması, belli ölçütlerde sınırlandırılması için bir görev üstlenmesi gerekir.¹²⁹ Devletin üstelendiği bu görevle kamu harcamalarında bir artışa neden olmaktadır.

Ulaşım Hizmetleri

Ulaşım¹³⁰ hizmetlerinin en başta gelen özelliği, diğer kamu hizmetlerinin etkin bir şekilde sunulmasına uygun altyapı sağlamasıdır. Ulaşım hizmetleri bir anlamda diğer kamu hizmetlerinin tamamlayıcısı olmaktadır. Sağlık ve eğitim hizmetlerinin kırsal yörelerde gereği gibi halka ulaştırılabilmesi, ulaşım hizmetlerinin belirtilen bölgelere yeterli bir şekilde götürülmesine bağlıdır.¹³¹

¹²⁶ Selahattin Bekmez, M. Akif Destek, “Savunma Harcamalarında Dışlama Etkisinin İncelenmesi: Panel Veri Analizi”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2015, c.3, S.2, s.92.

¹²⁷ Ali Altınbay, “Çevresel Maliyetlerin Raporlanması”, *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Ocak – 2007, S.11, s.1.

¹²⁸ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.105-106.

¹²⁹ Biltekin Özdemir, “Küresel Kirlenme Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2009, S.156, s.4.

¹³⁰ Ulaşım; bir nesnenin veya kişinin bulunduğu yerden farklı bir yere aktarılmasıdır. Köyler, şehirler, ülkeler arasında bir yerden bir yere gidiş-geliş demektir. Karayolu ulaşımı, denizyolu ulaşımı, havayolu ulaşımı ve demiryolu ulaşımından oluşmaktadır.

¹³¹ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.107.

Ülkenin ulaşım altyapısının gelişmişliği ve ulaşılabilirliği şirketlerin yatırımlarında, daha iyi bir yol bağlantısı yeni bir firma kurulumu ya da taşıma maliyetleri ile ilgili harcamaları azaltabileceği gibi şirketin bazı maliyetlerini olumlu yönde etkileyebilmektedir. Üretim maliyetlerindeki azalma ve gelirdeki artış beklentisi olması özel yatırımları teşvik etmektedir.¹³²

Ulaşım hizmetlerinin yeterli bir şekilde sunulmadığı yörelerde ticari faaliyetlerin gelişmediği ve böylece gelir getirici faaliyetlerin bu şekilde engellenmesi, o yörelerdeki gelir dağılımını da olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle, ulaşım hizmetlerinin gelir düzeyini artırmak ve gelir dağılımını düzeltmek gibi bir fonksiyonu bulunmaktadır.¹³³ Kamu kesimi bu amaçla ulaşım hizmetleri için kamu harcamalarını gerçekleştirmektedir.

1.3.2.4 Kamu Kesiminin Başarısızlık Nedenleri

1929-1930 yılı krizinden itibaren devletin ekonomiye müdahalesi yıllar itibariyle arttı ve devlet hemen hemen her alanda görev üstlenen bir yapıya dönüştü. Devletin aşırı bir şekilde genişlemesi ‘leviathan devlet’ yani aşırı büyümüş devlet = gelir kaynakları kendisine yetinen devlet tehlikesini gündeme getirmiştir. Bunun temelinde oldukça genişlemiş bir devletin esas görevlerini yerine getiremeyeceği tezine dayanmaktadır. Kamu kesiminde başarısızlık nedenlerini şöyle sıralanabilir.¹³⁴

- Seçmenlerin bilgisizliği ve ilgisizliği,
- Çıkar ve baskı gruplarının rant elde etme çabaları,
- Popülist uygulamalar (oy ticareti),
- Kararların oy çokluğu esasına dayanması,
- Çoğunluk seçmen kitlesi yaklaşımı,
- Kamu yönetiminde eş-dost görevlendirmeleri,
- Bürokrasinin sürekli büyümesidir.

¹³² M. Akif Kara, Seyhan Taş, “Ulaştırma ve Haberleşme Altyapısının Bölgesel Kalkınmaya Katkısı ve Türkiye Üzerine Bir Uygulama”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2012, S.163, s.477.

¹³³ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.107.

¹³⁴ Pehlivan, *a.g.e.*, s.66-68.

Ayrıca Jr. C.Wolf, 1979 yılında piyasa dışı - kamu yönetimi- başarısızlık teorisi adlı makalesiyle ilk defa bu konuya değinerek daha sonra kaleme aldığı Piyasa ve Kamu Yönetimi adlı eserinde bu konuyu detaylı incelemiştir. Wolf, kamu hizmetlerine olan arz ve talebin bu özelliklerinin kaçınılmaz olarak sistemli kamusal başarısızlıklara götürdüklerine inanmaktadır. Wolf'a göre dört çeşit kamu politikası başarısızlığı saymaktadır. Bunlar:¹³⁵

Birincisi, maliyetler ile gelirler arasında dengesizler (farklar) vardır. Bunun nedeni piyasadaki gibi bir maliyet-gelir dengesi yoktur ve tam maliyetin hesaplanması zorluğu söz konusudur.

İkincisi, kamusal örgütlerin amaç ve hedefleri tam olarak belli olmayabilir veya kamu sektörü örgütleri objektif performans ölçümlerinden yoksun olabilirler. Böylece, bu örgütler, kendi performanslarının değerlendirilmesi için kendileri ölçüler koyup kendi standartlarını ortaya koymak zorunda kalmaktadırlar.

Üçüncüsü, kamu sektörü tarafından, ortaya çıkan hizmet dışı etkiler üretilir.

Dördüncü kamu yönetimi başarısızlığı ise, güç ve önceliğin eşitsiz şekilde, siyasetçilere, bürokratlara ve onları destekleyenlere yararı olan bir avantajla adaletsiz dağılımıdır.

Kamu kesiminde bu başarısızlık nedenlerinin etkisini azaltmak için mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının kamu kesiminde kendisini daha iyi hissettirmesine bağlıdır.

1.3.3 Kamu Harcamalarının Farklılaşması

Kamu kesimi kamu harcamalarını yani kamu giderlerini gerçekleştirirken ihtiyaç duyduğu modern kavramlar olan yönetim ilkelerinden mali saydamlık ve hesap verebilirlik, kamu harcamalarıyla doğrudan ilişkilidir ve birbirlerinden beslenirler.

¹³⁵ H.Hüseyin Çevik, “Kamu Yönetimi Başarısızlık Teorisi ve Eleştirisi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Eylül-2002, c. 35, S.35, s.40-42.

1.3.3.1 Kamu Harcamaların Varlığı ve Niteliği

Kamu hizmetleri, müşterek nitelikteki ihtiyaçların karşılanmasına yöneliktir. Başka bir ifade ile toplumun müşterek nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması açısından, devletin yapmak zorunda olduğu hizmetler, kamu hizmeti olarak nitelendirilmektedir.¹³⁶

Bugüne kadar kamu hizmetlerinin ne anlama geldiği teoride tartışma konusu yapılmıştır ve kamu hizmetlerine ilişkin çeşitli tanımlar ortaya atılmıştır. Ancak bu burada da tanım yapmak yerine, kamu hizmetinin niteliklerini belirtmek daha doğru olacaktır.¹³⁷

Ekonomistlerin bir kısmı, devlet tarafından gerçekleştirilen hizmetlerin kamu hizmeti olarak yorumlamıştır. Ancak, bu nitelendirme pek doğru sayılmaz. Çünkü devlet tarafından gerçekleştirilmesine rağmen yerine getirilmiş olan hizmetlerden bir kısmı kamu hizmeti niteliği taşımayabilir. Devletin çimento üretmesi buna örnek gösterilebilir.

Ekonomistlerin bir kısmı da, hizmet sunan kişiler yerine gerçekleştirilen hizmetin niteliğine bakmak gerektiğini belirtmiştir. Diğer bir ifadeyle, eğer ortaya konulmuş olan hizmet sosyal içerikli ise, onun kamu hizmeti sayılması gereği görüşü ileri sürülmüştür. Bu görüşü savunmanın nedenlerinden biri, günümüzde devlet kavramının sınırlarının genişlediği, doğrudan doğruya birer kamu kuruluşu olmadığı halde kamu kurumu niteliğindeki bazı kuruluşların kamu hizmeti gerçekleştirmiş olduğudur. Bu duruma, kamu kurumu niteliğine sahip bazı kuruluşlardan olan Barolar Birliği ile vakıf üniversitelerinin yerine getirmiş oldukları hizmetler örnek olarak gösterilebilir.

Ekonomistlerin üçüncü görüşü ise, hizmetin gerektiği harcamanın yapıldığı kaynağa bakmak gerektiğini ifade eden görüştür. Yani bu görüşe taraftar olanlar, eğer hizmet devlet bütçesinden kaynak alınarak yapılıyorsa, o hizmeti kamu hizmeti olarak kabul etmek gerekir görüşündedir. Bu görüş, esasında birinci görüşe çok yaklaşmaktadır.

Bu üç görüşü birlikte değerlendirildiğinde, bir hizmetin kamu hizmeti olarak kabul edilip edilmemesinde hizmetin niteliğine bakmak daha doğru olacaktır. Çünkü

¹³⁶ Akdoğan, *a.g.e.*, s.39.

¹³⁷ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.93-94.

günümüzde kamu ve kamu hizmeti kavramının sınırları her geçen gün genişlenerek kamu harcamalarının artmasına neden olmaktadır.¹³⁸

Gelirin ihtiyaçların kullanılmasına *gider* denir. Gelirin kullanılan bölümüne *tüketim*, geleceğe bırakılan bölümüne ise *tasarruf* denir. Gelirin tüketim için kullanılmaya karar verilen kısmının, ihtiyaçların önem ve gerekliliğine göre dağıtılıp kullanılmasına *harcama yapma* denir. Harcama yapma devletin varlığını sürdürmesi için gereklidir. Çünkü devletler devletin temelini oluşturan toplumsal ihtiyaçların giderilmesi bazı mal ve hizmetlerin onun tarafından gerektirmekte, bunların sağlanabilmesi ise harcamayı zorunlu kılmaktadır.¹³⁹

Kamu faaliyetleri hem toplumsal ve yarı toplumsal mal ve hizmetlerin üretimini hem de ekonomik büyümenin ve istikrarının sağlanması, kaynakların etkin kullanımı ve gelirin adil dağılımında rol oynar. Buna göre kamu harcamalarını, özetle kamu görevlerini yerine getirebilmek için yaptığı harcamalar olarak tanımlanırken geniş kapsamlı olarak tanımlamak gerekirse; kamu harcamaları başta merkezi devlet örgütü olmak üzere, yerel yönetimlerin ve diğer kamu yönetimi, teşebbüsü ve kuruluşlarının yaptığı harcamalarla vergi ve benzeri muafiyet, istisna ve indirimleridir.¹⁴⁰

Kamu harcamaların çeşitli özelliklere sahiptirler. Bu özellikler şu ana başlıklar altında açıklanabilir:¹⁴¹

- *Kamu harcamaları karşılığında para ödenir*

Kamu kesimi, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için hizmet satın alır, emeğin karşılığını para ile öder (personel maaşları, işçi ücretleri gibi). Örneğin büyük onarım ve inşaat işlerini müteahhitlere yaptırır, müteahhitlere ve çalıştırdığı personele ödediği paralar birer kamu harcamasıdır.

- *Kamu harcamaları belli bir kamusal ihtiyacı karşılar*

Kamu harcamaları belirli bir kamusal ihtiyacı karşılamaya yöneliktir. Yapılan harcamanın kişisel bir ihtiyacı gidermesi halinde kamu harcamasından söz edilmesi mümkün değildir.

- *Kamu harcaması yetkili şahıslarca yapılır*

¹³⁸ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.93-94.

¹³⁹ Edizdoğan, *a.g.e.*, s.37-38.

¹⁴⁰ Özbilen, *a.g.e.*, s.117-118.

¹⁴¹ Eker, *a.g.e.*, s.47-48.

Devlet adına harcama yapmaya yetkili kişiler eliyle kamu harcaması yapılır. Bir kamusal hizmetin yapılması için önce devleti taahhüt altına sokmak sonra hizmeti yaptırmak ve sonra da bedelini tahakkuk ettirip ödettirmek her kamu personeli yapamaz. Ancak kendilerine yasalarla yetki kılınmış ilgili kamu personelleri kamu harcamasını yapabilirler.

- *Kamu harcamaları artma eğilimi gösterir*

Dünyadaki hemen hemen bütün devlet bütçeleri sürekli bir artma eğilimi içindedir. Bu kamu harcamaların artışı çeşitli nedenlerden kaynaklanmaktadır.

1.3.3.2 Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması

Kamu harcamalarının sınıflandırılması, yapılacak çeşitli analizler ve değerlendirmeler için gereklidir. Ayrıca kamu harcamaları kamu hizmetlerinin parasal bir göstergesidir. Bu nedenle harcamaların nasıl, ne ölçüde ve hangi öncelikler göz önünde bulundurularak yapıldığının anlaşılabilmesi için harcamaların hizmet kriterine göre sınıflandırılması zorunluluğu vardır. Diğer yandan kamu harcamaları, mali politika aracı olarak mali ve sonuçlar ortaya çıkarır bu sonuçlar harcamaların yapısına uygun bir özellik taşır. Kamu harcamaları idari ve bilimsel olmak üzere iki sınıflandırmaya tabidir.

Bu sınıflandırmalar ise şunlardır: ¹⁴²

İdari Sınıflandırma

Kamu harcamaların sınıflandırmalarından biri olan idari sınıflandırma, kamu kesiminin harcamalarının idari yapıya uygun olduğunu gösterir; harcama yerleri ve miktarları konusunda bilgi verme amacına yöneliktir. İdari sınıflandırması organik ve fonksiyonel sınıflandırma olmak üzere ikiye ayrılır.

Organik sınıflandırmada idari birimler dikkate alınarak harcamaların dağılımını gösterir. Bu sınıflandırmada amaç, toplam harcama büyüklüğünün idari birimlerin yüklendikleri göreve uygun şekilde dağıtılmasıdır.

İdari sınıflandırmanın bir diğer sınıflandırması ise fonksiyonel sınıflandırmadır. Fonksiyonel sınıflandırmada yapılacak hizmetler üç grup halinde sınıflandırılır. Bu hizmetler genel hizmetler, sosyal hizmetler ve ekonomik hizmetlerdir. ¹⁴³

¹⁴² Eker, a.g.e., s.69-80.

Fonksiyonel sınıflandırma, harcamayı yapan idari birim yerine, hizmeti esas alır. Devlet sisteminde, aynı hizmet birden fazla kamu kuruluşu tarafından gerçekleştiriliyor ise hizmet için yapılan toplam harcamalar belirlenmektedir. Bu nedenle bu tür sınıflandırma, dana geniş siyasi amaçları ve politikaları belirleyebilme ve uygulama imkânını sağlamaktadır.¹⁴⁴

Bilimsel ve Ekonomik Sınıflandırma

Bütün kamu harcamaları homojen olmaması, türleri, etkileri ve diğer bazı özellikleri bakımında aralarında bazı farklar bulunması, devlet faaliyetleri hakkında bir değer yargısına varabilmek için tür, etki ve bünyesel özellikler yönünden birbirine benzeyen harcamaları bir araya toplamak gerektiğinden kamu harcamalarının bilimsel ayrımları böyle bir zorunluluktan doğmuştur.¹⁴⁵

Kamu kesiminin milli ekonomi içindeki payı, bir yönüyle kamu harcamaları şeklinde belirlenir. Böylece kamu kesiminin ekonomik genel yapısı ve işleyişi üzerindeki etkilerini tespit edebilmek için kamu harcamalarının bilimsel ve ekonomik bir analize tabi tutulur. Bilimsel ve ekonomik sınıflandırmaya göre harcamalar üç grupta ele alınabilir. Bunlar; reel harcamalar-transfer harcamaları sınıflandırma, verimli harcamalar-verimsiz harcamaları sınıflandırma ve cari harcamalar-yatırım harcamaları sınıflandırmadır.

Reel harcamalar-transfer harcamaları sınıflandırması, bilimsel ve ekonomik sınıflandırma içinde önemli bir yere sahiptir. Buna göre reel harcamalar, devletin tüketime yönelik harcamaları iken transfer harcamalar ise herhangi bir mal ve hizmet karşılığı olmaksızın yapılan harcamalardır.

Transfer harcamaları, kamu harcamaları açısından önemi artan bir unsuru haline gelmiştir. Bu harcamalar; topluma sosyal açıdan yardım amaçlı olup mal ve hizmet üretiminde etkili değildir. Transfer giderleri; ülkede bazı kesimlere mali, sosyal ve ekonomik gibi birçok nedenlerden dolayı aktarılan paralardır.¹⁴⁶

Sermaye giderleri, mal ve hizmet giderleri ve personel giderleri olan harcamalar ise, 2004 yılından itibaren reel harcamalar olarak kabul edilmektedir. Yani;¹⁴⁷

¹⁴³ Kalenderoğlu, *a.g.e.*, s.64.

¹⁴⁴ Özbilen, *a.g.e.*, s.157.

¹⁴⁵ Edizdoğan, *a.g.e.*, s.82.

¹⁴⁶ Akdoğan, *a.g.e.*, s.84.

¹⁴⁷ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.116.

- Söz konusu personel harcamaların, devletin çalıştırdığı memur ve işçilere ödemiş oldukları maaş ve ücretler meydana getirir.
- Mal ve hizmetler alımları denildiğinde de, personel harcamaları dışında kalan cari harcamalardır. Yakacak alımı, büro malzemesi gibi.
- Reel harcamalar içinde yer alan sermaye giderleri ise, yol, baraj, okul yapımı, makine ve teçhizat alımı gibi yatırım harcamalar için yapılan harcamalardır.

Reel harcamalar ile transfer harcamaları ayrımını ilk kez Pigou tarafından gerçekleştirilmiştir.¹⁴⁸ Daha sonra John F. Due, ayrıma daha açıklık getirmiştir.¹⁴⁹

Bilimsel ve ekonomik sınıflandırmasından biri verimli harcamalar-verimsiz harcamaların sınıflandırmasıdır. Ülkenin ekonomik potansiyelini artıran harcamalar verimli, milli kaynakların gereksiz tüketilmesine yol açan harcamalar verimsiz harcamalar şeklinde sınıflandırılır.

Bir giderin verimli olup olmadığının saptanması açısından öncelikle verimli gider ya da kamu hizmetlerinin verimliliği sorunu çözmek gerekir. Bu konuda öne sürülen görüşler ise şunlardır. Sadece kendi geliri ile kendi giderlerini karşılayan hizmetlere harcanan paralar verimli, diğerleri ise verimsiz olduğu görüşü ve harcamaların devlet gelir kaynakları üzerinde olumlu etkilerin bulunması görüşü ile milli ekonominin üretkenlik gücünü artırıcı etkide bulunması görüşüdür.¹⁵⁰

Başka bir ifade ile kısa vadede verimsiz gibi gözüken bir gider uzun veya orta vadede verimli şekle dönüşebilir. Verimsiz nitelikte olduğu kabul edilen bir gider, çeşitli üretim alanlarının daha verimli çalışması sonucunu yaratabilir. Uzun araştırmaları bu anlamda örnek gösterilebilir.¹⁵¹

Bilimsel ve ekonomik sınıflandırmasından bir diğeri cari harcamalar-yatırım harcamaların sınıflandırmasıdır. Buna göre cari harcamalar, tüketime yönelik ve genel yönetimin faaliyetlerini sürdürebilmesi için gerekli harcamalar olmaları nedeniyle her yıl tekrar ederler. Faydaları bir yılda tükenir. Yatırım harcamaları ise, üretimi artıran, üretim faktörlerinin etkin bir şekilde kullanımını sağlayan mallar için yapılır.

Şuna dikkat edilmesi gerekir ki, memur aylıklarının cari harcama, emekli aylıklarının ise transfer harcaması olmasıdır. Çünkü memurlara yapılan maaş ödemeleri,

¹⁴⁸ Kalenderoğlu, *a.g.e.*, s.66.

¹⁴⁹ Edizdoğan, *a.g.e.*, s.91.

¹⁵⁰ Edizdoğan, *a.g.e.*, s.86-87.

¹⁵¹ Akdoğan, *a.g.e.*, s.86.

onlardan satın alınan hizmetlerin bir karşılığıdır. Emeklilere yapılan ödeme ise mevcut herhangi bir hizmetin karşılığı olmadan yapılan bir ödemedir.¹⁵²

Genel olarak kamu harcamalarında geçerli olabilecek bir evrensel sınırın tespit edilmemesinin birçok nedeni vardır. Bu nedenler şunlardır:¹⁵³

- Ülkenin karşılaştıkları olağanüstü koşullar,
- Ülkelerin devlete bakış açıları,
- Toplumların vergi konusundaki alışkanlıkları ve tepkileri,
- Ülkelerin gelişmişlik düzeyleridir.

Ancak kamu harcamaların sınıflandırılması, başlıca şu faydaları sağlamaktadır:¹⁵⁴

- Bütçe yapmaya yardımcı olur. Kamu harcamalarının sınıflandırılması yapıldığında, aynı zamanda bu harcamaların plan ve programlarının da yapılmış anlamına gelir.
- Kamu kesimine ait işlevlerin özelliklerini belirlemede, bu fonksiyon içindeki harcamaya ilişkin usulleri incelemeye yarar sağlar.
- Bütçe uygulamalarının maliye bakanlığının, Sayıştay'ın ve Meclisin yaptığı denetlemelerde yarar sağlar
- Bütçe, plan ilişkileri bakımından da önemlidir. Gider sınıflandırılması, bütçe ve plan arasında mümkün olan en yararlı uyumu sağlar.
- Kamu kesimi harcamalarının doğurdukları sonuçları, etkilerini, sosyal hasılaya katkılarını, toplumda yarattığı yükü inceleme bakımından yarar sağlar.
- Kamu harcamalarının mali politika aracı olarak kullanılmasında amaca ulaşmayı ne derece sağladığını belirlemede yarar sağlar.
- Kamu kesimi harcamaları ile gelirleri arasındaki ilişkileri göstermede kolaylık sağlar.

¹⁵² Kalenderoğlu, *a.g.e.*, s.67.

¹⁵³ Kalenderoğlu, *a.g.e.*, s.73.

¹⁵⁴ Özbilen, *a.g.e.*, s.155.

1.3.3.3 Kamu Harcamalarının Kontrolü ve Etkinliği

Herkes vergilerin indirilerek kamusal harcamaların çoğaltılmasını ister. Vergi kişilere yük yüklediği, gelirini azalttığı için vergisini indirilerek yükün hafifletilmesi istenir. Harcamalar, yeni hizmet, daha iyi, daha kaliteli hizmet olanağı sağladığı için hizmete, dolayısıyla harcamaya herkes sahip olmak ister ancak bilindiği gibi, vergi ve harcama arasında neden-sonuç ilişkisi vardır, birisinin artması diğerini de ister istemez artıracaktır.¹⁵⁵

Kamu harcamaların kontrollü, kamu harcamalarının kontrollü bir şekilde artması ya da azalması demektir.¹⁵⁶

Kamu harcamaların kontrollünü yapmak harcamaların kısılması anlamına gelmeyip, kamu harcaması yapan kurumların harcamalarını daha etkin bir şekilde, ekonomik koşullara ve prensiplere uygun olarak kullanılması anlamına gelir. Hatta kamu harcamaların devamlı olarak artışı bir kanun halinde değerlendirildiği gibi, ekonomik ve sosyal faktörlerdeki gelişme ve değişimler kamu harcamalarının kontrolünü ya parlamento adına Sayıştay tarafından ya da kendi içlerinde kurdukları komisyonlar aracılığıyla yapmaktadır. Söz konusu bu kontrollerin amacı daha çok harcamaların kendi bütçelerine ve kanunlara uygun bir biçimde harcanıp harcanmadığını kontrol etmektir.¹⁵⁷

Kontrol ile ilgili olarak cevaplandırılması gereken iki sorun vardır ve bunlar; kontrolün kim tarafından ve hangi amaçla yapılacağının belirlenmedir. Kontrol; kendilerine yetki verilmiş olan kamu kuruluşları aracılığıyla gerçekleştirilmekte olup kontrolün amaçları dört kısma ayrılabilir bunlar:¹⁵⁸

- Kontrol, kamu giderleri ile özel giderler arasında doğru bir dengenin kurulmasını sağlar. Profesör Galbraith¹⁵⁹ buna “sosyal denge” adını vermektedir.
- Kontrol geniş anlamda düşünüldüğünde, sahip olunan kaynaklar ile alternatif kullanım olanakları arasında kaynak dağılımında etkinliği sağlamaktır. Bu;

¹⁵⁵ Edizdoğan, *a.g.e.*, s.103.

¹⁵⁶ Özbilen, *a.g.e.*, s.176.

¹⁵⁷ Eker, *a.g.e.*, s.94.

¹⁵⁸ Akdoğan, *a.g.e.*, s.90-91.

¹⁵⁹ Profesör Galbraith, aslen Kanadalı kökenli olup Harvard üniversitesinde iktisat alanında bir profesördür. Galbraith. ABD'nin önemli ekonomistlerindendir.

kamu harcamalarının hangi bölge ve hangi hizmetlere yapılacağını belirlenmesi açısından önemlidir.

- Kontrol, dar anlamda israfın önlenmesini sağlamak için kamu gideri ile gerçekleştirilmek istenen amacın elden geldiği ölçüde ucuz yapılmasını öngörür.
- Kontrol; sahtekârlık ve hile yapılmasını engeller, giderlerin yetkilerce gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, yasalara uygunluğunu denetlenir.

Yukarıda sözü edilen dört amaç, birbirlerinden ayrı olarak ortaya çıkmamaktadır. Yapılan kontrol işlemi sırasında, söz konusu amaçlar ile bir arada gerçekleştirilmektedir.

Ayrıca son yüzyılda dünya ülkelerinin birçoğunda vergi gelirlerinden daha çok kamu harcamalarıyla ilgilenildiği ve kamu harcamalarının kontrolü ve verimliliği üzerine çalışmalar olmuştur. Kamu harcamalarından istenilen verimi alabilmek için de bazı yöntemler düşünülmüş ve bu düşüncelerini mali sistemlere dönüştürmüşlerdir. Bu çalışmalar yapanlardan en önemlisi M. Friedman'dır. Friedman kamu harcamaları yapan kişilerin başkasının parasını başkasının ihtiyaçlarını gidermeye yönelik kullandıkları için harcamalarda yeterli kontrol ve etkinlik sağlanmadığını savunur ve Friedman bu durum bir matriksle açıklamıştır. Bu matrikse göre:¹⁶⁰

- Bir kimse, kendi parasını kendisi için harcarsa, hem aldığı malın ucuz olmasına çalışır, hem de malın kaliteli mal olmasına özen gösterir.
- Bir kimse, başkasının parasını kendisi için harcarsa, kalite önemli fakat fiyat önemli değildir.
- Bir kimse, kendi parasını başkası için harcarsa, bu kez fiyat önemli ve kalite önemli değildir.
- Bir kimse, başkasının parasını başkası için harcarsa, fiyat da kalite de önemli değildir.

Sözü edilen matriksin son alternatifi, sanki kamu harcamalarından verim, kontrol ve etkinlik sağlanmamasının nedenini açıklamıştır. Çünkü harcanan para harcayan kişinin kendi parası olmadığı gibi, harcama karşılığı elde edilen mal ve hizmetler de kendine ait değildir. Böylece kamu harcamalarında verimlik, etkinlik ve kontrol sağlamak güçtür.

¹⁶⁰ Mutluer-Öner-Kesik, 2013, *a.g.e.*, s.2-giriş.

1.4 KAMU MALİ OLAYLARDA MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİĞİN GEREKLİLİĞİ

Mali şeffaflık bilgi ve belgeleri; güvenilir, kapsamlı, tutarlı, sadeleştirme ve düzenli bir şekilde sunmasının temelinde kamu kesiminin belirlediği politikaların amaçlarına ulaşmak, sonuçlarını izlemek ve kontrol etmek içindir. Bir kamu yönetimi ve sistemi şeffaf olabilmesi için kamu süreçlerinde rol alan yöneticilerin kararları, uygulamaları, niyetleri hakkında vatandaşların bilmesi ile birlikte kamu kesimi tarafından üretilen bilgi ve belgelere mevcut, kolay ve hızlı bir şekilde erişimi sağlanmasının yanı sıra kamuoyu tarafından anlaşılabilir bir şekilde etkin kullanabilmesidir.¹⁶¹

Hesap verilebilirlik, vatandaşlara, bilme hakkı ve yetkisi olanlara kurum performans ve hedefinin tam, doğru ve sağlıklı olarak bildirmesini gerekli kılan bir süreçtir.¹⁶² Hesap verilebilirliğin gereği aktarılan bilginin sağlıklı olması mali saydamlık mekanizmaların kurulmasına bağlıdır.

Mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin özü, halkın kamu kesimin faaliyetleri hakkında olan biten her şeyden açık olarak haberdar edilmesi ve kamu kesimini denetleyebilmesi demokrasilerin önemli güçlendirici kavramların temelini oluşturur.

Kamu faaliyetlerinde, bireylerin bilme hakkı en önemli haklarından bir diğeri ülkelerin mali eylemlerine ve faaliyetlerine ilişkin kamuoyunun bilgi edinme hakkıdır. Bu nedenle, kamu kesiminin kamu hizmetlerinde vatandaşların bilme hakkı günümüzde devletin şeffaflığı ile birlikte anılmakta¹⁶³ ve hesap verilebilirlik kavramının etkinliğini geliştirilmesinde tetikleyici bir unsurdur.

Mali saydamlığın temel prensibinde, halka kamuoyuna doğru bilgiler sunulması, meşruluktan ayrılmadan insanların zihninde kurum ya da kişi hakkında olumlu imaj yaratılmaya çalışılması ve karşılıklı anlayışın geliştirilmesi yatmaktadır. Dolayısıyla saydamlık demokratik toplumlarda gelişerek, buradan tüm dünyaya yayılan ve kamu

¹⁶¹ Murat Küçüktüfekçi, “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Çerçevesinde Mali Disiplin”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Adana, 2007, s.23.

¹⁶² Sandra Fabry, “Transparency in Government Spending: An Idea Whose Time Has Come For Florida”, *The James Madison Institute Policy Brief*, 2008, S.4, s.2.

¹⁶³ Rodney A. Smolla, “The People’s Right To Know: Transparency In Government Institutions”,

<http://www.ait.org.tw/infousa/zhtw/docs/demopaper/dmpaper10.html>, (14.05.2015).

kesiminin çevreye karşı sorumluluklarının asla göz ardı edilemeyeceğini öngören bir disiplin olmaktadır.¹⁶⁴

Siyasetçilerin bürokratik yapı içinde kamu hizmetleri süreçlerini bilmesi demek bürokrasiyi etkin bir denetime tutabilir demektir ve bununla birlikte kamuoyunun da doğru bir şekilde sandığa gidebilmesi için siyasetçilerin yetkilerini ve kamu kaynaklarını nasıl kullandıkları konusunda yeterli bilgiye sahip olması gerekir. Kamu faaliyetlerinde bu denetim mekanizmaları başarılı olarak yürütülebilmesi için bilginin kamu yönetimi tarafından üretilmesi son derece önemlidir.¹⁶⁵

Mali saydamlık mekanizmasını sağlayan en önemli unsurdan biri de hesap verebilirliktir. Çünkü hesap verebilirlik demokrasiler açısından kamu yönetimi sistemi için gereklidir. Kamu idarelerine verilen görevlerin yürütülmesinde demokrasinin temelinde olan vatandaşların bilgiye ulaşma ve hesap sorabilme durumunun varlığıdır.¹⁶⁶

Kamu harcamalarında mali saydamlık mekanizmalarını kuran ülkeler bireyin bilme hakkını önemli derecede olumlu etkileyecektir. Bireyin özgürce bilgiye ulaşması devletin mali faaliyetlerinde hesap verebilirliğinin etkinliğini artıracaktır. Kamu hizmetlerinde mali saydamlık, bireyin bilme hakkı ve hesap verebilirlik döngüsü sağlıklı izlenildiği ülkelerde;

- Devletin kendisine duyulan güveni artırması,
- Ülke refah seviyesinin yükseltilmesi,
- Demokrasi işlevinin artırılması,
- Kamu harcamalarında etkili, ekonomik ve verimli olmasının sağlanması,
- Kamuoyu denetiminin sağlanması,
- Mali disiplinin sağlanması,
- Etik dışı, rüşvet ve yolsuzluk faaliyetlerinin azaltılması,
- Mali piyasaların ve girişimcilerin doğru karar alması,
- Kalkınma ve büyümesinin,
- Kaliteli kamu hizmetlerin yapılması,

¹⁶⁴ Kadir Canöz, "Kamuda Halkla İlişkilerin Yeni Yüzü: Bilgi Edinme Yasası", *Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi akademik dergisi*, 2008, c.5, S.3, s.141.

¹⁶⁵ İzak Atıyas-Şerif Sayın, "Devletin mali ve Performans Saydamlığı", *Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV) Yayınları*, 2000, s.27-28.

¹⁶⁶ Süleyman Demirel Üniversitesi, *İdare Faaliyet Raporu*, Isparta, 2012, s.77.

- Kamu kaynağını kullanan tüm aktörlerin hesap verme sorumluluğunun sağlanmasının tetikleyicisi olmaktadır.



İKİNCİ BÖLÜM

MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK KAVRAMLARINA YÖNELİK ULUSLARARASI ALANDA GELİŞİMİ VE TÜRKİYE’DE YAPILAN ÇALIŞMALAR

"Borçlar düşüncelerle ödenmez"

BALZAC

2.1 MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK KAVRAMLARININ ULUSLARARASI ALANDA GELİŞİMİ

1980’li yıllarından itibaren dünya ekonomisinde karmaşık bir yapıya neden olan yapısal değişiklikler, devletlerin kamu faaliyetlerinde akılcı ve profesyonel olarak farklı yaklaşımlar belirlendi.¹⁶⁷

Ülkelerin kamu kesiminde farklı yaklaşımların belirlenmesi temelinde ekonomik, sosyal ve siyasal alanı ciddi bir şekilde etkileyen 1997 yılında meydana gelen ve Güneydoğu Asya’da yaşanan mali krizdir. Küresel bir özelliğe dönüşen dünya ekonomisi bu krizin neticesinde ülkeler kendi maliye ve para politikalarını, mali örgütlerini ve büyüme modellerini yeniden gözden geçirmek zorunda kaldılar.¹⁶⁸

Uluslararası alanda yaşanan gelişmeler ışığında devletler, kamu kesimi faaliyetlerini yeniden gözden geçirmek zorunda kaldılar. Devletlerin kamu kesiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak, tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden birisini oluşturmuştur. Bu maddelerin başında kamu kesiminin yürüttüğü faaliyetlerde mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlama ve geliştirme yaklaşımları olmaktadır.

¹⁶⁷ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara, 2000, s.22.

¹⁶⁸ Abdülkadir Göktaş, “Güneydoğu Asya Krizinin Maliye ve Para Politikaları Açısından Sonuçları”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Nisan 2000, S.133, s.3.

Kamu kesiminde saydamlık ve hesap verebilirlik kavramının giderek daha çok konuşulmaya başlanmıştır. Bu kavramların kamu kesimlerinin gündemini sürekli işgal etmesinde önemli iki unsurun olduğu görülür. Bunlar:¹⁶⁹

- IMF başta olmak üzere önemli uluslararası kuruluşların devletleri aşan mali krizlerin sonucunda kamu yönetimin yeniden yapılandırma ve kamu yönetimine dair farklı yaklaşımların belirlenmesinde mali saydamlık ve hesap verebilirliğe vurgu yapılmasıdır.

- Bir diğer tespit ise, uluslararası alanda gelişen olaylarla birlikte kamuoyunun mali saydamlıkla ilgili farkındalığının artmaya başlanılmasının yanı sıra ulusal bazda saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının tartışılma konusu olmasıdır.

Uluslararası alanda yaşanan gelişmeler neticesinde birey esaslı, saydam olma ve hesap verebilme yöntemlerini sağlamak için kamu kesimleri bu kavramları kendilerine ilke olarak belirlemişlerdir.¹⁷⁰

Ülkelerin saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının temel bir politika olarak benimsenmesi ile yeni kamu yönetimi anlayışında ve mali reformlarda taşıdığı önem nedeniyle, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası (WB), Birleşmiş Milletler (BM), Avrupa Birliği (AB), INTOSAI, Uluslararası Saydamlık Örgütü, Küresel Kalkınma Araştırma Merkezi (GDRC), Sunlight Vakfı, Mali Saydamlık Küresel Girişimi ve Kanada gibi uluslararası kuruluşlar ve devletler bu konudaki araştırmalarını artırmışlardır. Bu çalışmalar kapsamında üye ve üye olmayan ülkeler için bir takım kriterler, prensipler, uygulamalar ve ilkeler geliştirme yoluna gidilmiştir.

2.2 IMF - ULUSLARARASI PARA FONU

Uluslararası Para Fonu (The International Monetary Fund - IMF) parasal konularda küresel işbirliğini arttırmak, mali istikrarı sağlamak, uluslararası ticareti kolaylaştırmak, yüksek istihdamı ve sürdürülebilir ekonomik büyümeyi desteklemek ve

¹⁶⁹ M. Ferhat Emil-H. Hakan Yılmaz, *Mali Saydamlık İzleme Raporu (II)*, TESEV Yayınları, 2004, s.4.

¹⁷⁰ Şafak Birol Acar, “İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yönetiminde Mali Saydamlık ve Kamuoyu Denetiminin Etkinleştirilmesi”, Maliye Bakanlığı, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2007, s.28.

tüm dünyada yoksulluğu azaltmak için çalışan, 189 üye¹⁷¹ devletin oluşturduğu bir kuruluştur.

IMF'nin amaçları;¹⁷²

- Uluslararası parasal işbirliğini geliştirmek,
- Uluslararası ticaretin genişlemesini ve dengeli bir şekilde büyümesini sağlamak,
- Döviz kurlarında istikrarı teşvik etmek,
- Çok taraflı bir ödemeler sisteminin kurulmasına yardım etmek,
- Ödemeler dengesi finansmanında problemler yaşayan üye ülkelere finansal destek sağlamak olarak özetlenebilir.

IMF'nin üstlendiği rol ve faaliyet alanları ise;

- Ekonomik trend analizlerine ve ülke temelindeki deneyimlere dayanarak hükümetlere ve merkez bankalarına tavsiyelerde bulunmak;
- Küresel, bölgesel ve bireysel ekonomilerin ve piyasaların izlenmesine dayanarak araştırmalar, istatistikler, tahminler ve analizler üretmek;
- Ülkelerin ekonomik zorlukların üstesinden gelmesine yardımcı olmak üzere borç vermek;
- Ekonomilerinin yönetimini iyileştirmelerinde ülkelere yardımcı olmak üzere teknik yardım ve eğitim sağlamaktır.

IMF'nin amaçlarında ve üstlendiği rol ve faaliyet alanlarında üye ülkelerin mali sistemlerinde araştırma yapma, istatistikler elde etme, tahminler ve analizler üretmekle birlikte ülkelerin yönetimini iyileştirmesi için teknik yardım ve eğitimi vermektedir. IMF bu kapsamda üye ülkelere kamu mali yönetimi iyileştirilmesi için Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünü çıkartmıştır.

2.2.1 IMF'nin Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü

Mali ve ekonomik alanda yaşanan gelişmeler 1990'ların ikinci yarısından itibaren başta IMF olmak üzere uluslararası kuruluşların ve çeşitli ülkelerin mali

¹⁷¹ The International Monetary Fund (IMF), <http://www.imf.org/external/country/index.htm>, (20.04.2017).

¹⁷² T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, <https://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Sik-Sorular-Listesi?mid=1003&nm=1003>, (14.10.2015).

saydamlık alanında çalışmalar yapmasına neden olmuştur. Bu kuruluşlardan biri IMF'dir. IMF Yönetim Kurulu Geçici Komitesi¹⁷³, üye ülkeler¹⁷⁴ için 16/04/1998'deki toplantısında, şeffaflık ilkesinin ideal kuralları olarak adlandırılan “Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü” (Code of Good Practices on Fiscal Transparency) başlığı altında uluslararası alanda kod ve standartlar geliştirmiştir.¹⁷⁵

IMF Eylül 1996'da organlarından olan Yönetim Kurulunun Ara Komitesi¹⁷⁶ iyi yönetişimin kavramlarından mali saydamlık ve hesap verebilirliğin önemine vurgu yaparak aynı şekilde Eylül 1997'de Çin'in Hong Kong şehrinde düzenlenen bir toplantıda bu yönetim kavramlarının önemi tekrarlanmıştır. Bu gelişmeler neticesinde IMF 2007 yılında “Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünü” çıkartarak üye ve üye olmayan bütün ülkelerin bu tüzüğün uygulanmasını teşvik etmektedir.¹⁷⁷

IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünde saydamlık ve hesap verebilirliğin oluşmasında dört ana ilke belirlenmiştir. Bu ilkeler:

- Kamu kesiminin rollerinde ve sorumluluklarında açık olunması,
- Kamunun bütçe hazırlanma, uygulanma ve raporlanma süreçlerinde açık olunması,
- Kamu bilgisinin kamuoyuna açık olunması,
- Kamunun yayınladığı verinin güvenilirliğine ilişkin teminatlardır.

¹⁷³ Geçici Komite ya da tam adıyla “Uluslararası Parasal Sistem Konusunda Guvernörler Kurulu Geçici Komitesi” IMF'nin politika oluşturmadaki temel birimidir. Geçici Komite'nin yapısı İcra Direktörleri Kurulu'nun yapısı gibidir. Komite de 24 üye bulunmakta, bu üyeler İcra Direktörleri Kurulu'nda temsil edilen ülke ya da ülke gruplarının guvernörleri veya bakan ya da eşiti düzeydeki görevlilerinden oluşur. Üyeler kendilerine yardımcı olmak üzere kendi ülkesinden ya da gruba dâhil diğer ülkelere yardımcı eleman atayabilmektedirler. Geçici Komite toplantılarına IMF Başkanı, Başkan Yardımcısı ve İcra Direktörleri de katılmaktadır.

¹⁷⁴ Türkiye, 9.2.1947 Tarihli ve 5016 Sayılı Milletlerarası Para Fonu ile Milletlerarası imar ve Kalkınma Bankasına Katılmak İçin Hükümete Yetki Verilmesine Dair Kanunun Değişik 2 inci Maddesinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun ile 11 Mart 1947'de fiilen ve resmen IMF üyesi olmuştur.

¹⁷⁵ H. Hakan Yılmaz- Selma Tosun, “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Saydamlık ve Parlamentonun Bütçe Sürecinde Etkinliği”, *Yasama Dergisi*, 2010, S.14, s.13-14.

¹⁷⁶ Ara Komite, uluslararası para sisteminin yönetimi ve uygulamanın gözetimiyle ilgilidir, hazırladığı raporları Yürütme Kurulu'na sunar. Raporlarında; uluslararası sistemin gidişatı hakkındaki bilgileri, kaynak transfer politikalarının değerlendirilmesini ve uluslararası parasal sistemi etkileyecek sorunlarla ilgili alınacak önlemleri değerlendirir.

¹⁷⁷ T.C. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), “IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü(2007)”,

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3712,imfmsydmlik2007pdf.pdf?0>, (11.05.2014).

IMF tarafından belirlenen Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğündeki temel ilkelerin alt bileşenleri ise şunlardır:¹⁷⁸

2.2.1.1 Rollerin ve Sorumlulukların Açık Olması

IMF'nin belirlediği Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğündeki en önemli ilkelerinden biri de kamu kesiminin yürüttüğü faaliyetlerde rollerin ve sorumlulukların açık olunmasıdır. Kamu kesimi belirlediği politikalarında, oluşturduğu amaç ve hedeflerinde ve süreçlerinde rollerinin ve sorumluluklarının açık ve net yasal-yönetmeliksel bir çerçevede belirlenmesi mali saydamlık ve hesap verebilirlik açısından önem taşır.

Kamu kesiminin rollerinde ve sorumluluklarında açık olunması gerektiği ilkeleri şunlardır:

- *Kamu kesiminin ekonomini dışında kalan kısmın net olarak ayrılması ve kamunun politika ve yönetim rollerinin açık ve net bir şekilde ortaya konulması*

İyi Uygulamalar Tüzüğündeki bu maddeye göre kamu kesimlerinin yapısı ve fonksiyonları açık ve net olmalıdır. Devletin yasama, yürütme ve yargı organlarının mali güçleri iyi bir şekilde tanımlanmalıdır. Kamu kesimin farklı düzeylerindeki sorumlulukları ve bunlar arasındaki ilişkiler açıkça belirlenmelidir. Kamu kesimi ile kamu şirketleri arasındaki ilişkiler açık düzenlemelere dayandırılmalıdır. Kamu kesiminin özel sektörle olan ilişkileri açık bir tarzda belirgin kural ve yöntemler takip edilerek yürütülmelidir.

- *Kamu mali yönetiminde açık ve net yasal-yönetmeliksel bir çerçeve olması*

Ülkelerin kamu mali yönetimlerinde açık yönetmeliksel yasal sistemlerin varlığı önemlidir. Açık ve net yasal yönetmeliksel sistemlerde şu kriterler olmalıdır.

Kamu kaynağının toplanması, taahhüt edilmesi ve kullanılması kapsamlı bir bütçe, vergi ve diğer kamu mali kanunları, yönetmelikleri ve idari usullerle yönetilmelidir. Vergi ve vergi dışı gelirlerin toplanmasına ilişkin yasalar ve yönetmelikler ile uygulamada idarenin takdirine rehber olacak kriterler ve ölçütler açık, anlaşılabilir ve kolay bir şekilde ulaşılabilir olmalıdır. Kamunun, kamu varlıklarının

¹⁷⁸ International Monetary Fund (IMF), “Code Of Good Practices On Fiscal Transparency (2007)”, <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>, (11.05.2014).

kullanılmasına yönelik imtiyaz haklarını kapsayarak kamu varlık ve yükümlülüğü yönetimi belirgin ve açık yasal temeller üzerine kurulmalıdır.

2.2.1.2 Bütçe Sürecinin Açık ve Net Olması¹⁷⁹

IMF'nin Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünde belirlediği ilkelerden biri de Kamu kesiminin bütçe hazırlanma, uygulanma ve raporlanma süreçlerinde açık olunmasıdır. Bu ilkeye göre aşağıda belirtilen iki ana bileşenden oluşur.

- *Bütçenin hazırlanmasının belli bir takvime göre ve çok iyi tanımlanmış makroekonomik ve mali politika hedeflerinin rehberliğinde yapılması*

İyi Uygulamalar Tüzüğündeki önemli bir bileşenidir. Buna göre; bir bütçe¹⁸⁰ takvimi belirlenmeli ve buna bağlı kalınmalıdır. Bütçe tasarısı ve bunun yasal görüşmeleri için uygun zaman verilmelidir. Yıllık bütçe gerçekçi olmalı ve kapsamlı bir orta dönem makroekonomik ve mali politika çerçevesinde hazırlanmalı ve sunulmalıdır. Mali hedefler ve her türlü mali kurallar net bir şekilde belirlenmeli ve açıklanmalıdır. Başlıca gider ve gelir ölçütlerinin türleri tanımlanmalı ve bunların politika hedeflerine katkısı sağlanmalıdır. Tahminler ayrıca bunların mevcut ve gelecekteki bütçesel etkilerini ve daha geniş çaplı ekonomik etkilerini de içermelidir. Tüm mali politika çerçevesinin içindeki bütçesel ve bütçe dışı faaliyetlerin koordinasyonu ve yönetimi için açık mekanizmalar olmalıdır.

- *Bütçenin uygulanması, izlenmesi ve raporlanması için açık ve net süreçlerin bulunması*

Bütçe sürecinin açık ve net olması ilkesinin bir diğer alt bileşeni Bütçenin uygulanması, izlenmesi ve raporlanması için açık ve net süreçlerin bulunmasıdır.

Buna göre kamu kesimlerinde muhasebe sistemi gelirlerin, taahhütlerin, ödemelerin, borçların, varlık ve yükümlülüklerin izlenmesi için güvenilir bir temel oluşturmalıdır. Bütçenin gelişimi üzerine yıl ortası raporu zamanında yasama organına sunulmalıdır. Çok daha sık ve en azından 3 ayda bir güncellemeler yayımlanmalıdır. Mali yıl içindeki ek gelir ve harcama teklifleri gerçek bütçenin sunumuyla tutarlı bir

¹⁷⁹ T.C. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), “IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü(2007)”,

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3712,imfmsydmlik2007pdf.pdf?0>, (20.04.2015).

¹⁸⁰ Bütçe; belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgedir.

biçimde yasama organına sunulmalıdır. Bütçenin onaylanmış ve uzlaşmış hali dâhil denetlenen nihai hesaplar ve denetim raporları yasama organına sunulmalı ve yıl içinde yayımlanmalıdır.

2.2.1.3 Bilginin Kamu Kullanımı¹⁸¹

Kamu kesimlerinde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması için IMF tarafından oluşturulan İyi Uygulamalar Tüzüğündeki bilginin kamu kullanımı ilkesi üç ana bileşenden oluşur. Bu ana bileşenler ise şunlardır:

- *Kamuya, geçmiş, şimdiki ve geleceğe dönük planlanmış mali faaliyetlere ve önemli mali risklere ilişkin kapsamlı bilginin sağlanması*

İyi uygulamalar tüzüğünde bilginin kamu kullanımı ilkesine işlerlik kazandırmak için kamuya, geçmiş, şimdiki ve geleceğe dönük planlanmış mali faaliyetlere ve önemli mali risklere ilişkin kapsamlı bilginin sağlanması gerekir.

Buna göre nihai hesaplar ile yayımlanmış diğer mali raporları içeren bütçe dokümanı merkezi yönetimin bütçesel ve bütçe dışı bütün faaliyetlerini kapsamalıdır. Yıllık bütçede karşılaştırılabilir bilginin yer alacağı bir şekilde en azında son 2 mali yılın sonuçları bulunmalı, ayrıca takip eden 2 yılın bütçesine ait öngörüler ile temel bütçe büyüklüklerine ait duyarlılık analizlerine¹⁸² de yer verilmelidir. Bütün diğer temel mali risklerin değerlendirmesiyle birlikte merkezi yönetimin vergi harcamalarının, olası (koşullu) yükümlülüklerinin ve benzeri mali faaliyetlerinin mali önemi ve özünü tanımlanarak açıklanması bütçe dokümanının bir parçası haline gelmelidir.

Buna ek olarak faaliyetlere bağlı gelirler ve dış yardımlar dâhil bütün önemli gelir kaynaklarından sağlanan hâsılat yıllık bütçede ayrı ayrı tanımlanarak sunulmalıdır. Eyaletlerin (yerel idarelerin) mali pozisyonları ve kamu şirketlerinin mali durumları bütçe dokümanında raporlanmalıdır. Hükümet uzun dönemli kamu mali bilgilerini periyodik olarak yayımlamalıdır.

¹⁸¹ International Monetary Fund (IMF), “Code Of Good Practices On Fiscal Transparency (2007)”,

<http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>, (20.04.2017).

¹⁸² Duyarlılık analizi, herhangi bir karar sürecine ilişkin girdi faktörlerindeki değişmelerin, alınacak en son karar üzerindeki etkisinin incelenmesidir. Analizi bir karar modeli çerçevesinde ulaşılan en uygun sonuçların, ilgili parametre değerlerindeki değişmelere ya da tahmin hatalarına tepkisinin belirlenmesi için yapılır. (Tecer 1980)

- *Mali bilgilerin hesap verilebilirliğin geliştirilmesine yönelik ve politika analizlerini kolaylaştıracak yöntemlerle sunulması*

Bilginin kamu kullanımı ilkesinin temelini oluşturan önemli ana bileşenlerinden biri de mali bilgilerin hesap verilebilirliğin geliştirilmesine yönelik ve politika analizlerini kolaylaştıracak yöntemlerle sunulmasıdır.

Buna göre yıllık bütçe ile birlikte bütçeye ilişkin açık ve basit özet bir rehber uygulaması yaygınlaştırılmalıdır. Önemli gelir kalemleri, harcamalar ve finansmana ilişkin mali veriler kurumsal, ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutularak gayri safi olarak raporlanmalıdır. Genel yönetimin bütün bilânçosu ve gayri safi borç tutarı veya bunların eşdeğer tahakkukları yönetimin mali durumu için standart özet göstergeler olmalıdır. Bunlar genel denge, kamu kesimi dengesi ve net borçlanma gibi uygun diğer mali göstergeleri tamamlayıcı mahiyette olmalıdır. Temel bütçe programlarının hedeflerine göre elde edilen sonuçlar, her yıl yasama organına sunulmaktadır.

- *Mali bilgilerin zamanında yayımlanması konusunda taahhüt Sağlanması*

Bu ana bileşene göre mali bilgilerin zamanında yayımlanması hükümet tarafından yasal bir zorunluluk olmalıdır. Mali bilgilerin yayımlanmasına ilişkin takvim önceden duyurulmalı ve buna bağlı kalınmalıdır.

2.2.1.4 Dürüstlüğün Garanti Altına Alınması¹⁸³

Kamu kesimlerinde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması için IMF'nin mali saydamlık iyi uygulamalar tüzüğündeki önemli ilkelerinden biri de Dürüstlüğün Garanti Altına Alınması ilkesidir. Bu ilkenin ana bileşenleri; mali verilerin kabul edilmiş kalite standartlarını karşılanması, mali faaliyetlerin etkili iç gözetim ve koruma önlemlerine tabi olması ve mali bilgilerin dış denetim tarafından detaylı bir şekilde incelenmesidir.

- *Mali verilerin kabul edilmiş kalite standartlarını karşılanması*

Mali verilerin kabul edilmiş kalite standartlarını karşılanması, dürüstlüğün garanti altına alınması ilkesinin temelini oluşturur.

¹⁸³ T.C. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), “IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü(2007)”, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3712,imfmsydmlk2007pdf.pdf?0>, (20.04.2015).

Bu ilkeye göre bütçe tahminleri ve güncellemeleri en son gelir ve harcama eğilimlerini, temel makroekonomik gelişmeleri ve iyi tanımlanmış politika taahhütlerini yansıtmalıdır. Yıllık bütçe ve mali hesaplar mali verilerin derlenmesi ve sunulmasında genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre yapılmalıdır. Mali raporlardaki veriler diğer kaynaklardan elde edilen ilgili verilerle tutarlı ve uyumlu olmalıdır. Tarihsel mali verilerin temel gözden geçirmeleri ile veri sınıflandırmasındaki değişiklikler açıklanmalıdır.

- *Mali faaliyetlerin etkili iç gözetim ve koruma önlemlerine tabi olması*

Dürüstlüğün garanti altına alınması ilkesinin bir diğer ana bileşeni mali faaliyetlerin etkili iç gözetim ve koruma önlemlerine tabi olmasıdır.

Buna göre kamu görevlilerinin davranışlarına yönelik etik standartlar açık olmalı ve iyi tanımlanmalıdır. Satın almaya ilişkin düzenlemeler uluslararası standartları karşılamalı, erişilebilir ve uygulamada izlenebilir olmalıdır. Kamu varlıklarının satışı ve alımı açık bir biçimde yapılmalı ve temel işlemler ayrı ayrı belirlenmelidir. Hükümetin faaliyetleri ve hesapları iç denetime tabi tutulmalı ve denetim işlemleri yeniden gözden geçirmeye açık olmalıdır.

- *Mali bilgilerin dış denetim tarafından detaylı bir şekilde incelenmesi*

IMF'nin iyi uygulamalar tüzüğünde dürüstlüğün garanti altına alınması ilkesinin önemli bileşenlerden biri de mali bilgilerin dış denetim tarafından detaylı bir şekilde incelenmesidir.

Bu ilkeye göre kamu hesapları ve politikaları ulusal bir denetim organınca veya yürütmeden bağımsız eşdeğer bir kurum tarafından denetime tabi tutulmalıdır. Sayıştay veya eşdeğeri kurum yıllık rapor dâhil tüm raporları yasama organına sunmalı ve bunları yayınlamalıdır. Bu sürecin işleyişi süregelen faaliyetlerle yerinde izlenmelidir. Mali öngörülleri ve bunun temelindeki makroekonomik öngörüller ile öncelikli varsayımları değerlendirmeleri için bağımsız uzmanlar görevlendirilmelidir. Mali verilerin niteliğini doğrulamak için kurumsal olarak bağımsız bir ulusal istatistik kurumu oluşturulmalıdır.

IMF'nin yaptığı bu çalışma, kamu idarelerinde mali raporlar aracılığıyla mali saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu sağlamaktır. IMF tarafından yapılan bu çalışmada düzenli, tam, doğru ve iyi bir şekilde elde edilen bilgilerin nitelikli

politikaları ve optimal yatırım kararlarını ile vatandaşların kamu kesimlerinden daha iyi hizmet alımlarını olumlu bir şekilde etkilemektedir.

IMF tarafından düzenlenen Mali Saydamlık Uygulamaları Tüzüğü devletleri, özel sektörleri, finansal pazarları ve uluslararası kuruluşları için bağlayıcı bir nitelik taşır.

2.3 OECD - EKONOMİK İŞBİRLİĞİ VE KALKINMA TEŞKİLATI

Yapısal dönüşümler ekonominin gelişme sürecine bağlı olarak sektörler arasındaki dengenin zaman içerisinde değişime etki yaparak kalkınma iktisadının en önemli noktalarından biri olmaktadır.¹⁸⁴ Kalkınma iktisadında meydana gelen yapısal dönüşümlerde rol alan en önemli uluslararası kuruluşlardan biri Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı olan OECD'dir.

OECD (The Organisation For Economic Co-Operation And Development); mali istikrarı korumak, sürdürülebilir ekonomik büyümeyi ve istihdamı sağlamak, üye ülkelerde hayat standardını yükseltmek, ülkelerin sağlıklı bir şekilde ekonomilerini kalkındırmak, uluslararası yükümlülüklerle uygun olarak çok taraflı dünya ticaretinin büyümesine ayırım yapmadan katkıda bulunmak amacıyla oluşturulmuş bir örgüttür.¹⁸⁵

OECD, kendisine üye ve üye olmayan ülkelere mali saydamlık ve hesap verebilirlik konusunda teknik destek veren ve bu konuda rehber ve ilke yayınlayan önemli uluslararası kuruluşlardandır.

2.3.1 OECD'nin Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlikle İlgili Yaptığı Çalışmalar

Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (OECD), 1948'de ABD tarafından finanse edilen Marshall Planı'nı savaşa tahrip olan bir kıtanın yani Avrupa'nın yeniden inşası

¹⁸⁴ Oytun Meçik, Muharrem Afşar, "Ekonomide Sanayisizleşme ve OECD Ülkelerine Etkileri", *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2015, c.33, S.2, s.87.

¹⁸⁵ S. Tunahan Baykara, "OECD Ülkelerinde İç Denetim, *Denetişim*, 2014, S.14, s.46.

için kuruldu. Daha sonra ABD ve Kanada 14 Aralık 1960'da OECD sözleşmesini imzalayarak OECD'ye katıldı. OECD resmi olarak 30 Eylül 1961 tarihinde kuruldu.¹⁸⁶

OECD'nin bugün kuzey ve güney Amerika'dan Avrupa ve Asya Pasifik'e kadar uzanan toplam 35 üyesi¹⁸⁷ vardır. Dünyanın en gelişmiş ülkelerinin yanı sıra Meksika, Şili ve Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vardır.¹⁸⁸

OECD'ye üye ve üye olmayan ülkelere, rekabet ve düzenleyici reform, iyi yönetim, rüşvetle mücadele, sürdürülebilir kalkınma, ekonomik büyüme, istatistiki veriler, vergiler, maliye ve yatırım gibi konularda kurduğu komitelerle¹⁸⁹ günümüzde çalışmalarını sürdürmeye devam etmektedir.¹⁹⁰

OECD, hükümetlerin ekonomik büyüme ve mali istikrarını sağlayarak refahı arttırıp yoksullukla mücadele etmelerine yardımcı olmak için geniş bir şekilde zengin ve yeterli bilgi kullanmaya çalışır. Bu bilgilerle OECD'ye üye ülkeleri kapsayacak şekilde genel tavsiyeler hazırlanmıştır. Geliştirilen tavsiyeler neticesinde; OECD Uluslararası Ticari İşlemlerde Rüşvetin Önlenmesi Sözleşmesi,¹⁹¹ Kara Para Aklanmasının Önlenmesi Mali Eylem Grubu ve Kurumsal Yönetim İlkelerini yayınlamıştır.¹⁹²

OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinde, iyi kurumsal yönetim kendi başına bir amaç değildir. Uzun dönemli yatırım için öz sermayeye erişime ihtiyaç duyan şirketler için gerekli olan piyasa güveninin ve iş dürüstlüğü'nün yaratılması için bir araçtır. Kurumsal Yönetim İlkeleri bir tavsiye niteliğinde olup şu ilkelere dayanmaktadır. Etkin

¹⁸⁶ The Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), "History", <http://www.oecd.org/about/history/>, (25.04.2017).

¹⁸⁷ OECD'nin Türkiye'nin de içinde bulunduğu 20 kurucu üyesi bulunmaktadır OECD'nin kurucu üyeleri şunlardır: Türkiye, ABD, Kanada, Fransa, Hollanda, Belçika, Lüksemburg, Federal Almanya, İtalya, Portekiz, İngiltere, Danimarka, İrlanda, Yunanistan, İsviçre, Avusturya, İsveç, İzlanda, Norveç, İspanya.

¹⁸⁸ The Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), "Members and partners", <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>, (25.04.2017).

¹⁸⁹ Komiteler ve Çalışma Grupları: Konsey, Teşkilatın amaçlarını gerçekleştirmek için gerektiğinde yardımcı birimler kurabilir. Bu birimler genellikle Komite olarak adlandırılır. Komiteler özel çalışmaları yürütmek veya özel sorunlarla uğraşmak üzere Çalışma Grupları kurabilirler. Toplam sayısı 200'ü aşan Teşkilatın Komite ve Çalışma Grupları vardır bu çalışma gruplarından birisi de Mali İşler Komitesidir.

¹⁹⁰ Hakan Akbulut, "Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı", <http://www.mfa.gov.tr/ekonomik-isbirligi-ve-kalkinma-teskilati.tr.mfa>, (25.04.2017).

¹⁹¹ TBMM'de "Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Önlenmesi Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanunu" 4518 kanun numarası ile 1/2/2000 tarihinde yasallaştırılmıştır.

¹⁹² The Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), "What we do and how", <http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>, (25.04.2017).

kurumsal yönetim çerçevesinin temelini sağlanması, pay sahiplerinin hakları ve adil muamele görmeleri ile temel ortaklık işlevleri, kurumsal yatırımcılar, pay senedi piyasaları ve diğer araçlar, menfaat sahiplerinin rolü, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, yönetim kurulunun sorumluluklarıdır.¹⁹³

Ayrıca OECD; İhracat Sınırlamalarında Saydamlık ve İyi Uygulamalarının Faydaları¹⁹⁴, Çok Taraflı Bölgeselcilik: Ticarete Saydamlığı Güçlendiren Disiplinler¹⁹⁵, Devletin Satın Alma Süreçlerinde Ticareti Etkileyen Önlemlerin OECD Sınıflandırılması¹⁹⁶, OECD'nin Kamu Alımında Dürüstlük İlkeleri¹⁹⁷, Bölgesel Ticaret Anlaşmalarında Şeffaflığa İlişkin Nicel Kanıtlar¹⁹⁸ gibi mali saydamlık ve hesap verebilirlikle ilgili önemli çalışmaları desteklemiştir.

OECD'nin temel amaçlarından biri OECD'ye üye ve üye olmayan ülkelerin kamu mali yönetimlerini mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarıyla güçlendirmektir ve bunun için bir takım faaliyetlere bulunmaya çalışmaktadır. OECD'nin yaptığı en önemli çalışmalarından ve faaliyetlerinden biri olan OECD Mali Saydamlık Rehberidir.

OECD tarafından hazırlanan Mali Saydamlık Rehberi¹⁹⁹ OECD'ye üye ve üye olmayan ülkelerin deneyimlerine dayanılarak 2002 yılında yayınlanmıştır.

¹⁹³ The Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), "G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri", <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf>, (25.04.2017).

¹⁹⁴ Osvaldo R. Agatiello, Barbara Fliess, "Export Restrictions: Benefits Of Transparency And Good Practices", 2013, *OECD Trade Policy Papers*, OECD Publishing, No 146.

¹⁹⁵ Iza Lejárraga, "Multilateralising Regionalism: Strengthening Transparency Disciplines In Trade ", 2013, *OECD Trade Policy Papers*, OECD Publishing, No 152.

¹⁹⁶ Julien Gourdon, Véronique Bastien, Laurence Folliot-Lalliot, "OECD Taxonomy Of Measures Affecting Trade In Government Procurement Processes", 2017, *OECD Trade Policy Papers*, OECD Publishing, No 198.

¹⁹⁷ The Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), "OECD Principles for Integrity in Public Procurement", <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/4209061e.pdf?expires=1493116856&id=id&accname=oid016331&checksum=733F9A942C941A22FAE8AD14CF1D160B>, (25.04.2017).

¹⁹⁸ Iza Lejárraga, Ben Shepherd, "Quantitative Evidence on Transparency in Regional Trade Agreements", 2013, *OECD Trade Policy Papers*, OECD Publishing, No 153.

¹⁹⁹ OECD Mali Saydamlık Rehberi: 1999 yılında OECD yıllık toplantısında ve 29-30 Mayıs 2000 tarihinde Paris'te 21 inci Yıllık Toplantısını yapan Kıdemli Bütçe Görevlilerinden oluşan çalışma gurubu tarafından OECD Sekreteryasına mali saydamlık ile ilgili bir rehber oluşturulması gerektiği ifade edilerek OECD tarafından Mali Saydamlık Rehberi hazırlanmaya başlanılmıştır.

2.3.2 OECD Mali Saydamlık Rehberi²⁰⁰

İyi yönetim, daha iyi ekonomi ve sosyal sonuçlar arasındaki ilişki giderek kabul edilmektedir. Saydamlık-açıklık politika amaçları, formüle etme ve uygulama hakkında iyi yönetimin anahtar bir ögesidir. Bütçe somut şartlarda politika amaçları konsolide edilerek ve bağdaştırılarak hükümetlerin tek en önemli politika belgesidir. Bütçe saydamlığı güncel ve sistematik bir tarzda bütün uygun mali bilgilerinin tam açıklaması olarak tanımlanır.

OECD üye ülkeler bütçe saydamlığı uygulamalarının öncüleridir. OECD 1999 yıllık toplantısında, üst bütçe yetkilerinin OECD çalışma partisi üye ülkelerin deneyimlerinde bu bölge temelinde en iyi uygulamalarının bir kurulumunu birlikte çizmeye Sekreteryaya sordu.

OECD'nin en uygulamaları üç bölümlüdür. Bölüm 1'de temel bütçe hükümetlerin üretimini ve onların genel içeriğini olması gerektiğini bildiriyor. Bölüm 2'de raporlarda devam eden spesifik açıkları tanımlar. Bu mali ve mali olmayan performans bilgilerinin her ikisini içerir. Bölüm 3'de raporların kalite ve bütünlüğü sağlamak için uygulamaları vurgular.

2.3.2.1 Bütçe Raporları²⁰¹

OECD tarafından düzenlenen Mali Saydamlık Rehberinde bütçe raporları kısmında bütçe, ön bütçe, aylık raporlar, altı aylık rapor, yılsonu raporu, seçim öncesi raporu ve uzun dönemli raporlardan oluşmaktadır.

- *Bütçe*

OECD'nin Mali Saydamlık Rehberinde bütçe aşağıda belirtilen unsurları taşıması gerekir.

Bütçe, hükümetlerin hedeflerini gerçekleştirmede kullandıkları anahtar politika dokümanıdır. Bütçede farklı politika seçenekleri arasında gerekli bütçeleri değerlendirilebilmek amacıyla devletin tüm gelir ve giderlerini kapsayacak şekilde

²⁰⁰ OECD, "OECD Best Practices for Budget Transparency", *OECD Journal on Budgeting*, 2002, Vol. 1/3, s.7-14.

²⁰¹ OECD, "OECD Best Practices for Budget Transparency", *OECD Journal on Budgeting*, 2002, Vol. 1/3, s.7-14.

bütçe kapsamlı olunmadır. Hükümetin bütçe tasarısı, parlamentoya bütçeyi uygun bir şekilde incelemelerine imkânı olacağı bir süre öncesinde sunulmalıdır. Hiçbir durumda bu süre mali yılın²⁰² başlangıcından 3 (üç) ay öncesinden daha az olmamalıdır. Bütçe mali yılın başlangıcından önce parlamento tarafından onaylanmalıdır. Bütçe ve ekleri ya da ilgili dokümanları her bir gelir veya harcama programları hakkında detaylı açıklamalar içermelidir.

Mali olmayan performans hedeflerini içeren performans bilgileri uygun olduğu takdirde harcama programı ile birlikte sunulmalıdır. Bütçe, orta vadeli bir perspektifle en az gelecek iki mali yılı kapsayacak şekilde hazırlanarak, gelir ve giderlerin öngörüsünü yansıtmalıdır. Aynı şekilde, cari yıl bütçe teklifinde önceki yılların mali raporları, tahminler, gerçekleştirmeler ve tüm önemli sapmalar açıklanmalıdır.

Her program için geçmiş yıl gelir ve gider gerçekleşmesi ve cari yılın tahminlerini içeren karşılaştırmalı bilgiler verilmelidir. Benzer karşılaştırmalı bilgiler herhangi mali olmayan performans bilgileri için de gösterilmelidir.

Gelir ve giderlerin kanuni dayanakları, amaçları ile birlikte gösterilmelidir. Harcamalar brüt olarak gösterilmelidir. Belirli bir amaca tahsis edilen gelir ve kullanıcı ödemelerinden sağlanan gelir ayrı olarak açıkça açıklanmalıdır.

Harcamalar kurumlar itibarıyla gösterilmelidir (Örneğin; Bakanlık, kuruluş vb.). Ekonomik ve fonksiyonel harcama sınıflandırması tamamlayıcı bilgi olarak sunulmalıdır. Raporun esasını oluşturan iktisadi varsayımlar belirtilmelidir. Bütçe, hükümetin tüm mali varlıkları ve yükümlülüklerini, mali olmayan varlıklarını, sabit varlıklarını, çalışanların emeklilik yükümlülüklerini, gelecekte olabilecek yükümlülüklerini kapsamalıdır.

- *Ön Bütçe Raporu*

Bütçe raporları alt ana bileşenlerinden biri de ön bütçe raporudur.

Buna göre ön bütçe raporu; bütçe büyüklükleri ve bunun ekonomi ile ilişkisi üzerinde tartışma yaratılmasını sağlar. Ayrıca, ön bütçe raporu geleceğe ilişkin beklentilerin belirlenmesinde yardımcı olur. Bütçe tasarısının sunuluşundan en az bir ay önce yayınlanmalıdır. Hükümetin uzun dönemli ekonomik ve mali hedeflerini, gelecek

²⁰² Mali yıl; her yıl, devlet bütçesinin yapılıp yürürlüğe girmesinden başlayarak uygulandığı bir yıllık süre yani takvim yılıdır. Türkiye’de mali yıl 1 Ocak’ta başlar ve 31 Aralık’ta ise sona ermektedir.

iki yılı kapsayan öngörülerini açıkça göstermeli ve toplam gelir harcama, bütçe açığı, bütçe fazlası ile borç konusunda aydınlatıcı bilgi sağlamalıdır.

- *Aylık Raporlar*²⁰³

OECD tarafından kamu kesimleri tarafından hazırlanması istenilen aylık raporlar aşağıda belirtilen unsurları taşıması gerekir.

Aylık raporlar, bütçe uygulama sonuçlarını göstermeli, gerçekleştirmelerle başlangıçtaki tahminler arasındaki sapmalar ve düzeltmeleri göstermeli ve her ayın sonunda dördüncü haftanın içinde yayınlamalıdır. Rakamsal verilerin yanı sıra kısa özet yorumlar yer almalıdır. Örneğin tahminlerle gerçekleştirmeler arasında önemli farklılıklar varsa gerekli açıklamalar yapılmalıdır.

Buna ek olarak aylık raporlarda harcamalar kurumsal ayırım itibarıyla (bakanlık, kuruluş vb.) sınıflandırılmalıdır. Ek olarak ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırma itibarıyla harcamalar gösterilmelidir. Aylık raporlar ve eklerinde hükümetin borçlanma kalemleri de yer almalıdır.

- *Altı Aylık Rapor (Yıl Ortası Rapor)*²⁰⁴

OECD'nin Mali Saydamlık Rehberinde altı aylık raporlar; cari yılın bütçe sonuçlarını ve gelecek iki yıla ilişkin öngörülerini güncelleştirmeyi sağladığından kapsamlı olarak bütçe uygulama sonuçlarını görmemizi sağlar. Altı aylık rapor, altı aylık dönemin sonundan itibaren altı hafta içinde yayınlanır.

Bu raporda, bütçenin temelini oluşturan iktisadi varsayımlar gözden geçirilerek bütçe üzerindeki etkileri gösterilmelidir. Ayrıca hükümetin tüm mali varlıkları ve yükümlülükleri, mali olmayan varlıkları, sabit varlıkları, çalışanlara yapılacak emeklilik ödemeleri yükümlülükleri ve gelecekte olabilecek yükümlülükler hakkında tartışmayı sağlayacak bilgileri içermelidir.

Altı aylık raporlarda hükümetin aldığı kararların bütçe üzerindeki etkileri açıklanması gerekir.

- *Yıl Sonu Raporu*

OECD'nin Bütçe ilkesinin alt ana bileşenlerinden biri de yılsonu raporudur.

Bu rapora göre hükümetin hesap verebilir anahtar raporudur. Bu rapor mali yılın sonundan itibaren altı ay içinde yayımlanmalı ve üst denetim organı tarafından

²⁰³ Zuhale Tek, "OECD Mali Saydamlık Rehberi", *Bütçe Dünyası*, Ağustos 2000, S.4, s.4-6.

²⁰⁴ OECD, "OECD Best Practices for Budget Transparency", *OECD Journal on Budgeting*, 2002, Vol. 1/3, s.7-14.

denetlenmelidir. Yılsonu raporu, parlamento tarafından onaylanan harcama ve gelir durumunu gösterir. Başlangıç (orijinal) bütçesindeki başlangıç ödeneklerindeki²⁰⁵ herhangi bir düzeltme ayrıca gösterilmelidir. Yılsonu raporunun sunuluş formatı ile aynı olmalıdır.

Bu raporda, yılsonu raporu veya ilgili dokümanları, ekleri, mali olmayan performans bilgileri içermeli, performans hedeflerine ilişkin bilgileri ve performans sonuçlarını da göstermeli, hedef ve gerçekleştirmeler karşılaştırmalı olarak görülmelidir.

Ayrıca bir önceki yılın gelir ve gider bilgileri de karşılaştırmalı olarak sağlanmalıdır. Benzer karşılaştırmalı bilgiler herhangi mali olmayan performans bilgileri için de gösterilmelidir.

Yılsonu raporu, harcamalar brüt olarak, kurumsal ayırım itibarıyla verilmeli, ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırmaya ilişkin ek bilgiler de sunulmalıdır. Gelirler, kullanıcı katkı payları da dâhil olmak üzere açıkça gösterilmelidir.

Yılsonu raporu, hükümetin mali sorumluluk, mali olan ve olmayan varlık ve yükümlülükleri hakkında kapsamlı bir tartışmayı içermelidir. Tüm yükümlülükler ve varlıklar görülmelidir.

- *Seçim Öncesi Raporu*

OECD'nin Bütçe ilkesinin alt ana bileşenlerinden biri olan seçim öncesi raporu, devletin seçimden önceki mali durumu hakkında genel bir fikir verir. Bu bilgiler seçim öncesinde kamuoyu tartışmalarını teşvik eder. Bu rapor seçimlerin yapılmasından iki haftadan daha az olmamak üzere yayımlanmalıdır. Rapor altı aylık raporun içerdiği bilgilerle aynı olmalıdır.

- *Uzun Dönemli Raporu*

OECD'nin Bütçe ilkesinin alt ana bileşenlerinden bir diğeri de uzun dönemli rapordur.

Bu raporda, mevcut hükümet politikalarının uzun dönem itibarıyla geçerliliğini, gelişimini değerlendirir. Bu rapor, en az her beş yılda bir veya gelir ve harcama programlarında önemli değişiklikler olduğunda yayınlanmalıdır. Uzun dönemli rapor, demografik değişikliklerin bütçedeki etkilerini değerlendirmelidir. Örneğin nüfusun

²⁰⁵ Ödenek; yürütme organı tarafından kamu hizmetlerini gerçekleştirilmesi için bütçede yer alan ve harca yabildiği paradır.

yaşla ilgili gelişmelerini ve diğer uzun dönemli (10-40 yıllık) gelişmeleri de kapsamalıdır.

2.3.2.2 Özel Açıklamalar²⁰⁶

OECD tarafından düzenlenen Mali Saydamlık Rehberinde Özel Açıklamalar kısmında iktisadi varsayımlar, vergi harcamaları, mali yükümlülükler ve mali varlıklar, mali olmayan varlıklar, çalışanların emekli aylıklarına ilişkin yükümlülükler ve şarta bağlı yükümlülüklerden oluşur.

- *İktisadi Varsayımlar*

Mali saydamlık rehberinde yer alan iktisadi varsayımlar; bütçedeki iktisadi varsayımların tahminlerinden sapmalar, hükümetin temel mali riskidir. Rapordaki tüm iktisadi varsayımlar açıkça gösterilmelidir. Bunlar GSMH'deki artış tahmini, GSMH'deki artışın bileşimi, iş ve işsizlik oranı, işsizlik, cari hesaplar, enflasyon, faiz oranı vb. para politikasına ilişkin verilerdir.

Ayrıca bütçedeki iktisadi varsayımların yaratacağı değişiklikler üzerine duyarlılık analizi yapılmalıdır.

- *Vergi Harcamaları*

Vergi harcamaları ana alt bileşeninde vergi harcamalarının tahmini yükü ek bir bilgi olarak bütçede yer almalıdır. Vergi harcamalarına ilişkin tartışmalar, genel harcama tartışmaları ile bağlantılı olmalıdır.

- *Mali Yükümlülükler ve Mali Varlıklar²⁰⁷*

OECD'nin Mali saydamlık rehberinde Özel Açıklamaların ilkesinin alt ana bileşenlerinden biri olan mali yükümlülükler ve mali varlıklardır.

Buna göre bütün mali yükümlülükler ve mali varlıklar bütçede yer almalıdır ve yılsonu raporu ile altı aylık raporlarda gösterilmelidir. Aylık borçlanma durumu aylık raporlarda veya eklerinde yer almalıdır. Mali varlıklar başlıca türlerine göre, nakit, para piyasalarındaki değerli kâğıtlar, yatırım araçları, borç avansları şeklinde sınıflandırılmalıdır. Yatırımlar tek tek gösterilmelidir. Finansal varlıklar piyasa değerleri ile gösterilmelidir.

²⁰⁶ OECD, "OECD Best Practices for Budget Transparency", *OECD Journal on Budgeting*, 2002, Vol. 1/3, s.7-14.

²⁰⁷ Zuhale Tek, "OECD Mali Saydamlık Rehberi", *Bütçe Dünyası*, Ağustos 2000, S.4, s.4-6.

Ayrıca bütçede, duyarlılık analizi yapılarak, faiz oranlarının, döviz kurlarındaki değişmelerin finansal maliyet üzerindeki etkileri görülmelidir.

- *Mali Olmayan Varlıklar*

Özel Açıklamaların alt ana bileşenlerin biri de mali olmayan varlıklardır.

Mali olmayan varlıkların tümü örneğin gayrimenkuller ve araçlar açıklanmalı ve tam tahakkuk esaslı muhasebe ve bütçeleme sistemi altında gösterilmelidir. Bunun için uygun amortizasyon değerlendirme hesap çizelgesine sahip olunması gerekmektedir. Amortizasyon metotları tam olarak gösterilmelidir.

- *Çalışanların Emekli Aylıklarına İlişkin Yükümlülükler*

Emeklilik ödemelerinin mali yükü bütçede, altı aylık ve yılsonu raporlarda gösterilmeli ve temel aktüeryal varsayımlar açıklanmalı ve emeklilik ödemelerine ilişkin kullanılan mali varlıklar piyasa değeriyle gösterilmelidir.

- *Şarta Bağlı Yükümlülükler²⁰⁸*

Şarta bağlı yükümlülükler ise gelecekte olması mümkün durumlarda bütçeden ödeneceklerdir. Örneğin, devlet borç garantileri, devletin sigorta programları, devletten talep edilmesi mümkün dava konusu ödemelerdir. Eğer mümkün olursa şarta bağlı yükümlülükler türlerine göre geçmişteki örnekleriyle sınıflandırılmalı ve değerleri gösterilmelidir.

2.3.2.3 Doğruluk, Kontrol ve Hesap verebilirlik²⁰⁹

OECD tarafından düzenlenen Mali Saydamlık Rehberinde Doğruluk, Kontrol ve Hesap verebilirlik kısmında muhasebe yöntemleri, sistemler ve sorumluluk, denetim ve kamu denetimi ve parlamento denetiminden oluşmaktadır.

- *Muhasebe Yöntemleri*

Mali Saydamlık Rehberinde doğruluk, kontrol ve hesap verebilirliğe işlerlik kazandıran önemli unsurlardan biri muhasebe yöntemleridir.

Buna göre raporlarda ilgili tüm muhasebe yöntemlerinin özetleri yer almalıdır. Raporların hazırlanması esnasında, kullanılan yöntemlerin örneğin nakit ya da tahakkuk

²⁰⁸ Zuhail Tek, “OECD Mali Saydamlık Rehberi”, *Bütçe Dünyası*, Ağustos 2000, S.4, s.4-6.

²⁰⁹ OECD, “OECD Best Practices for Budget Transparency”, *OECD Journal on Budgeting*, 2002, Vol. 1/3, s.7-14.

bazlı yöntemlerin tanımları açıklanmalı ve muhasebe uygulamalarındaki sapmalar belirtilmeli ve mali raporların tümünde aynı muhasebe yöntemleri kullanılmalıdır.

- *Sistemler ve Sorumluluk*

Doğruluk, kontrol ve hesap verebilirlik ilkesi, içsel mali kontrol ve denetim sistemi raporları verilen bilgilerin tutarlılığından sorumlu olmalıdır.

Ayrıca her raporda raporun, Maliye Bakanı ve üst yönetim personeli tarafından hazırlandığı ve sorumlu oldukları şeklinde ifadenin yer alması gereklidir. Bakan, raporda tüm hükümet program kararlarının etkisinin yer aldığını doğrulamalıdır. Maliye Bakanlığı sorumlu üst yöneticileri de raporların hazırlanmasında profesyonel uygulamaların, kararların gerçekleştirildiğini doğrulamalıdır.

- *Denetim*

Denetim, OECD Mali Saydamlık Rehberinde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında kullanılan önemli unsurlarından biridir.

Buna göre, yılsonu raporları, genel kabul görmüş denetim uygulamalarına uygun olarak Yüksek Denetim Kurumu tarafından denetlenmeli ve Yüksek Denetim Kurumu tarafından hazırlanan denetim raporları parlamento tarafından dikkatlice incelenmelidir.

- *Kamu Denetimi ve Parlamento Denetimi*²¹⁰

OECD Mali Saydamlık Rehberinde, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında kullanılan önemli unsurlarından bir diğeri de kamu denetimi ve parlamento denetimidir.

Bu denetim de parlamento, gerekli gördüğü mali raporları etkin olarak denetleme fırsatına ve olanaklarına sahip olmalıdır.

Ayrıca bu rehberde sözü edilen mali raporlar, kamuya çeşitli vasıtalarla açıklanmalı, tüm raporlar internette kamuya sunulmalı ve mali raporlarda belirtilen kamu sözleşmelerinin mali yılın başında geçerlilik süreleri belirtilmelidir. Maliye Bakanlığı bütçenin vatandaşlar ve sivil toplum kuruluşları için anlaşılır olmasını sağlamaktan sorumlu olmalıdır.

Mali Saydamlık Rehberi, üye ve üye olmayan ülkeler için saydamlık ve hesap verebilirlik derecesini artırmak amacıyla bir referans aracı olarak tasarlandı. OECD tarafından hazırlanan Mali Saydamlık Rehberin hukuki bir zorunluluk olmamakla birlikte OECD üye ülkelerinin ortaklaşa hazırladıkları bir çalışmadır.

²¹⁰ Zuhul Tek, “OECD Mali Saydamlık Rehberi”, *Bütçe Dünyası*, Ağustos 2000, S.4, s.4-6.

2.4 DÜNYA BANKASI

2.4.1 Dünya Bankası Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlikle İlgili Yaptığı Çalışmalar

Mali saydamlıkla ilgili çalışmalar yapan bir diğer uluslararası kuruluş Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası yani Dünya Bankasıdır. Gelişmekte olan ülkelere, kamu yatırımlarını desteklemek ve yoksulluğu azaltmak amacıyla kredi veren uluslararası bir kuruluş olan Dünya Bankası, kamu mali yönetiminde etkinlik ve saydamlığı arttırmak amacıyla saydamlığın olduğu ve doğruluğun pekiştirildiği bir çalışma ortamı oluşturulmasında aşağıdaki idari önlemler önem taşıdığını vurgular. Bu idari görevler:²¹¹

- Zamanında hareket etme standartlarının oluşturulması,
- Alınacak kararların gerekçelerine yer verilmesi,
- Kararların düzeltilebilir olması,
- Çıkar çatışmasının tanımının istenmesidir.

Dünya Bankası saydamlığı arttırmak amacıyla ve yoksulluğun azaltılması konusundaki programların ve çalışmaların başarıya ulaşmasında yolsuzluğu önemli bir engel olarak görmektedir. Bu nedenle yolsuzlukla etkin bir şekilde mücadele edilmesi için beş temel unsurdan oluşan bir strateji önermektedir. Bu stratejiler:²¹²

- Sivil toplum desteğinin kuvvetlendirilmesi,
- Rekabetçi bir özel sektörün oluşturulması,
- Devlet kurumlarının güçlerinin etkin bir şekilde kullanılması,
- Politik hesap verme sorumluluğunun artırılması,
- Kamu kesiminin yönetiminin iyileştirilmesidir.

Hükümetler, kamu sektörü ve kalkınmanın kamu harcamaları bir tartışma konusu olduğunda Dünya Bankası bu sorunlarla karşılaşır. Hükümet müdahalesini doğrulayan kalkınma önceliklerinin anlamak için Kamu Harcama Yönetimi El kitabı

²¹¹ Umut Evin Özdemir, “Kamuoyu Güveninin Tesisi: OECD Ülkelerinde Alınan Etik Önlemler (Ethics Measures)”, *Maliye Dergisi*, 2001, S. 138, s.3.

²¹² Mehmet Karakaş-Murat Çak, “Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Kuruluşların Rolü”, *Maliye Dergisi*, 2007, S.153, s.83-84.

(Public Expenditure Management Handbook) adı altında Dünya Bankası derin ve geniş bir çalışma yapmıştır.

2.4.2 Dünya Bankası Kamu Harcama Yönetimi El Kitabı²¹³

Dünya Bankası (Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası), kamu mali yönetiminde etkinlik ve saydamlığı arttırmak amacıyla 1998 yılında Kamu Harcama Yönetimi El kitabını (Public Expenditure Management Handbook) yayımlamıştır. Beş kısım ve iki ana bölümden oluşan bu el kitabı bölüm birde kamu sektöründe güvenilir bütçeleme ve mali yönetimi rehberi, bölüm iki de kamu sektöründe zayıf yönleri ve güvenilir bütçeleme ve mali yönetimin tanımlanması vardır.

Birçok amacı olan bu el kitabı, bir hedeften daha fazla hedefe ulaşma, yönetsel verimlilik - devam eden görevlerde bütçe reformu yapma, strateji önceliklerine ödenek sağlama, makroekonomi istikrarı ve yöneticinin bütçeleme hizmetleri-yasama kontrolünü amaçlar. Herhangi bir reform gündeme gelirse bu el kitabı hükümet süreçlerini ve diğer sistemleri ile bütçenin etkileşiminin önemini vurgular. Böylece bu el kitabı daha iyi bir kamu sektörü performansını destekleyerek üç ana ilke önem taşır: Kararlar uygulamak için yetkinin açıklığı, otorite (esneklik) ve hesap verebilirliği karşılaştırması ve yeniden önceliklendirme ve yeniden ödenek sağlama kaynaklarına olan kapasite ve istekliliktir.

Bu el kitabında Dünya Bankası kamusal karar alma süreci içinde kamu kaynaklarının nasıl etkili, tutumlu ve verimli bir şekilde dağıtılacağını yeni ilkelere ve uygulama çerçevesini çizerek temel aldığı ülke örnekleri ile birlikte vermeye çalışmaktadır.

Dünya Bankası yayınladığı Kamu Harcama Yönetimi El kitabı güvenilir bütçe performansına hükümetler nasıl ulaşabileceği hakkında genel bir fikir sağlar ve bu el kitabı kamu harcama yönetimi sistemi daha iyi bir performansın belirlenmesinde kilit unsuru olan ilkeleri belirler. Dünya bankası Güvenilir Bütçeleme ve Mali Yönetim İlkeleri adı altında ülkelere tavsiye niteliğinde standart haline getirmiştir.

²¹³ The World Bank, “*Public Expenditure Management Handbook*”, Washington, D.C. 1998, s.1-177.

2.4.3 Dünya Bankası Güvenilir Bütçeleme ve Mali Yönetim İlkeleri

Kamu Harcama Yönetimi El kitabındaki yaklaşım güvenilir bütçeleme ve mali yönetimi destekleyici olarak ülkeler tarafından geniş bir şekilde kabul edilir ve kamu kurumu odaklı ilkeler tarafından şekillenir.

Bu ilkeler şunlardır:²¹⁴

2.4.3.1 Kapsamlılık ve Disiplin

Yıllık bütçe sürecinin nedeni, karar verme disiplinine en az tercihler arasında geçerli tek mekanizma olmasıdır. Kapsam alanı, sonunda kapsamı genişletileceği olan problemleri teşhis etmeye bütünsel bir yaklaşım, bütün bağlantıları anlamaya ve performans için kurumsal engelleri değerlendirmeye ve daha sonra aşamalı reformu başlatmak için en uygun girdi hususlarını bulmayı gerektirir. Bütçe, hükümetin bütün mali işlemlerinde de kapsayıcı olmalı ve bütçe diğer talepler ile rekabet etmede ve sert bir bütçe kısıtlamasının yapısına karşı yapılan finansal uygulamalar hükümetin politika kararlarını da zorlamalıdır.

2.4.3.2 Yasal Olma (Meşruiyet)

Yasallık, ister bütçenin oluşturmaktan bağımsız isterse bütçe oluşturma esnasında yapılsın uygulama sırasında politikaları değiştirebilen karar vericilerinin, ilk politika kararı kabul edip bu kararları almaları gerektiği anlamına gelmektedir. Yasallık bütçe süreci boyunca alınan kararların, politikayı etkileyen kararlara odaklanması gerektiği anlamına da gelmektedir. Yasallıkla ilişkili olan ilkeler, hat acentelerinin girdilerin en iyi şekilde nasıl kullanılacağına karar vermeleri, toplum ve özel sektör karar vermeleri gerekir.

²¹⁴ The World Bank, “*Public Expenditure Management Handbook*”, Washington, D.C. 1998, s.1-177.

2.4.3.3 Esneklik

Esneklik bütün uygun bilgilerin geçerli olduğu noktada karar verme kavramıyla bağlantılıdır. İşlevsel olarak yöneticiler yönetsel kararları üzerinde otoriteye sahip olmaları gerekir ve programlı olarak bireysel bakanlar program kararları üzerinde daha fazla otorite vermeleri gerekir. Buna saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları da eşlik etmeli ama bu da sıkı bir strateji gerektirir. Kamu sektöründe uygulamalar aşırı sıkıdır ama strateji esnektir.

2.4.3.4 Öngörülebilirlik

Öngörülebilirlik politika ve programların verimli ve etkili bir şekilde uygulamaları için önemlidir. Kamu sektörü, makro ve strateji politikalarda istikrarın olduğu yerde mevcut politikanın finansmanın sağlanmasında daha iyi performans gösterecektir. Bu durum kısa ve uzun vadeli arasındaki dengeye dikkat etmesi gerektirir. Mali politika, program ve projelere tam zamanında para akışının sağlanması için gerek duyulan ihtiyacı hesap etmelidir. Bu, bütçe dengesizliklerinin, program geliştirme ve değerlendirmenin düzeltilmesi için orta vadeli bir yaklaşımı gerektirir.

2.4.3.5 Rekabet edebilirlik

Politika geliştirme ve hizmet sunumunda rekabet edebilirlik daha büyük öngörülebilirlik için yapılan bir mukabeledir çünkü o, sürekli gelişmeye tabi kılan ajans performansını, gözden geçirmeye ve değerlendirmeye tabi olan mevcut politikayı sağlar.

2.4.3.6 Doğruluk

Doğruluk gelir ve giderlerin tarafsız yansıtılmasından türetilmiş bir bütçeyi ifade eder. Doğruluk yanlış kaynaklarda hem teknik hem de siyasi olabilir. Doğrulukta iyimser yansıtımlar stratejik önceliği olan düzenlemelerde bütçe kısıtlamasını yumuşatır.

2.4.3.7 Bilgi

Bilgi, doğruluk ve güvenilir karar vermenin temelini oluşturur. Maliyetler, çıktılar ve sonuçlar hakkında doğru ve tam zamanında bir bilgiye ulaşmak önem taşır.

2.4.3.8 Saydamlık ve Hesap verebilirlik

Saydamlık ve hesap verebilirlik, açık ve erişebilir olmak, kararların temelli, sonuçları ve maliyetleri daha geniş toplumlara aktarmaya ihtiyaç duyar. Saydamlık, karar vericiler karar verme aşamasında onlarla ilgili tüm konuları ve bilgileri önceden almalarını da gerektirir. Karar vericiler, kendilerine verilen yetkinin(otoritenin) uygulanmasından sorumlu tutulmalıdırlar. Bunlar, daha fazla esneklik sağlamak, doğru ve tam zamanında bilgi talebini de artırmak için karşılıklı olarak önemlidir.

Dünya Bankası Kamu Harcama Yönetimi El kitabını ülkeler için saydamlık ve hesap verebilirlik derecesini artırmak amacıyla bir referans aracı olarak tasarlandı. Dünya Bankası tarafından hazırlanan Kamu Harcama Yönetimi El kitabı hukuki bir zorunluluk olmamakla birlikte Dünya Bankası ülkelere tavsiye niteliğindeki bir çalışmadır.

2.5 AVRUPA BİRLİĞİ

Avrupa Birliği'nin kurucu anlaşması olan 1957 tarihli Roma Anlaşması'nda "kamu hizmeti", Roma Anlaşması'nın 73. maddesinde ulaşım sektörüne ilişkin olarak kamu hizmeti dışında belirgin bir biçimde söz edilmeyip o dönemde güdülen amaç, malların serbest dolaşımına imkân tanınmasıdır. Avrupa yapılanmasının kamu hizmeti üzerindeki etkilerinde ilk önemli olgu, kamu hizmetinin klasik kavramlarındaki başkalaşımdır. Bu başkalaşım ilk planda kamu hizmeti literatürüne birtakım yeni terimlerin girmesi ile başlamakta ve kamu hizmetinin temel kıstaslar ve ilkelerinde çeşitlenme ve değişim ile devam etmektedir.²¹⁵

Mülkiye Başmüfettişi Ali Çetinkaya, İçişleri Bakanlığı 03.04.2002 tarih ve 236-4/2518-618 sayılı onayı ile "AB ülkelerinde genel olarak idare ve idaredeki yeni

²¹⁵ Cem Çağatay Orak, "Kamu Hizmeti: Tabula Rasa Avrupa Birliği Sürecinde Nasıl Doldurulacak?", TBB Dergisi, 2007, S. 68, s.178-180.

eğilimler" konusunun incelenmesi maksadıyla altı ay süreyle İngiltere'ye gönderilmiştir. Ali Çetinkaya Avrupa yapılanmasının kamu hizmeti üzerindeki çeşitlenme ve değişime dikkat çekmiş ve bunun ile ilgili Ali Çetinkaya²¹⁶ tarafından hazırlanan inceleme/araştırma raporunda aşağıdaki sonuçlara ulaşmıştır.

- AB ülkelerinde, idarelerin vatandaşlara hizmet sunarken, "insan odaklı" hizmet sunma uygulamasının öne çıktığı,
- Toplumdaki gelişmeleri ve değişimleri algılama, değerlendirme mekanizmalarına sahip olmadığı gerekçesiyle klasik bürokratik yapının sorgulanmaya başlandığı,
- AB ülkelerinde öne çıkan ve önümüzdeki yıllarda müzakere edilecek konulardan birisinin de siyaset-idare arasındaki münasebetlerin yeniden düzenlenmesi konusu olduğu,
- AB ülkelerinde imalat sektöründe uzun zamandır uygulanan toplam kalite yönetiminin ve anlayışının hizmet sektöründe de nasıl uygulanabileceğinin ciddi araştırmalara konu olduğu,
- Kamu kurumlarının denetim organlarının görev ve fonksiyonlarının yeniden gözden geçirildiği,
- AB ülkelerinde, vatandaşların iradelerinin idareye yansıtılması için ne gibi mekanizmaların kurulabileceği konusundaki çalışmaların yoğunlaştığı,
- Kamu kurumlarının şeffaf ve denetlenebilir olması yönündeki taleplerin ve arayışların yoğunlaştığı görülmüş ve tespit edilmiştir.

AB bu arayış ve çabalama neticesinde başta mali saydamlık ve hesap verebilirlik olmak üzere birçok çalışma yürütmüştür.

AB ve OECD'nin 1992 yılında başlatmış olduğu SIGMA Programı²¹⁷ özellikle merkezi ve doğu Avrupa ülkelerinin kamu yönetimi sistemlerinin reform süreçlerini,

²¹⁶ Ali Çetinkaya, "A.B. ülkelerinde genel olarak idare ve idaredaki yeni eğilimler", <http://www.mulkiyeteftis.gov.tr/inceleme-arastirma-raporlari>, (06.04.2017)

²¹⁷ SIGMA Programı; SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management - Yönetişim ve Yönetimi Geliştirmek için Destek) programı, Avrupa Birliğine aday ülkelerin idari kapasitelerinin geliştirilmesini amaçlayan bir kurumsal yapılanma mekanizmasıdır. SIGMA, OECD'nin Kamu Yönetimi Direktörlüğüne bağlı olarak kurulmuştur ve Avrupa Birliği ile OECD'nin ortak bir girişimidir. Temel olarak Avrupa Birliği tarafından finanse edilen bu girişim, 1992 yılında 13 eski doğu bloğu ülkesinin kamu yönetimi alanındaki reformlarını desteklemek amacıyla başlatılmıştır. 2014 yılı itibarıyla Türkiye'de dâhil olmak üzere AB'ye aday ve potansiyel aday ülkelerden Arnavutluk, Bosna Hersek, Makedonya, Kosova, Karadağ

demokratik idealler, etik ve hukukun üstünlüğü ilkeleri ışığında desteklemek üzere çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalardan en önemlisi SIGMA Programı'nın 1998'de yayınladığı "Avrupa İdari Alanı'nın (AİA) isimli raporda yer alan kamu yönetimi ile ilgili ilkeleridir.²¹⁸

2.5.1 Avrupa İdari Alanı İlkeleri²¹⁹

Avrupa Birliği'nde kamu(idari) yönetimi zaman içerisinde yaptığı toplantılar neticesinde demokratik ve kalkınmış ülkeler arasında ortak değerler ve ilkeler çerçevesinde iyi yönetişimin anahtar öğeleri hakkında genel bir kanaat birliğine oluşmuştur. Bu öğeler hukukun üstünlüğü ilkesinin güvenilirliği, öngörülebilirlik, sorumluluk ve saydamlık ilkelerini ve ayrıca teknik ve idari yetenekleri, örgütsel kapasiteyi ve vatandaşların katılımının sağlanmasını kapsamaktadır. AB tarafından şekillenen bu kavramlar "Avrupa İdari Alanı (European Principles for Public Administration)" adı altında ilkeler belirlenmiştir.

AB üye devletleri tarafından genel kabul gören kamu yönetimi ilkeleri Avrupa İdari Alanı'nı (AİA) oluşturan koşullar, kamu yönetiminin işleyişini sağlayan ve kanunlarca tanımlanarak, çeşitli usul ve sorumluluk mekanizmaları aracılığı ile uygulanan bir takım ortak standartlar dizisinden oluşarak AB'ye aday olan ülkeler için kamu yönetimi reformlarının gerçekleştirilmesinde bu ortak standartlar rehberlik etmesi önem taşır.

SIGMA Programında da vurgulandığı gibi zaman içerisinde iyi yönetişimin temel bileşenlerinin ne olduğu konusunda üye devletler arasında bir görüş birliği oluşmuştur. Bu bileşenler hukukun üstünlüğü prensibinin dayandığı güvenilirlik,

ve Sırbistan gibi yararlanan ülkeler oldu. SIGMA programı bu amaçlar doğrultusunda beş teknik alanda faaliyet göstermektedir. Bunlar; -Strateji ve reform programlarının oluşturulması ve uygulanması, -Kamu hizmeti ve kamu yönetiminin örgütlenmesi ve işleyişi, - Kamu maliyesi ve denetimi.- Kamu alımları, - Politika oluşturma ve eşgüdüm olarak sıralanabilir.

²¹⁸ Mustafa Ökmen, Kadir Canan, "Avrupa Birliği'ne Üyelik Sürecinde Türk Kamu Yönetimi", *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2009, c.16, S.1, s.149-150.

²¹⁹ Pelin Kuzey, "Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri SIGMA Raporları: No. 27 (çeviri)", *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2004, S.147, s.57-89.

öngörülebilirlik, hesap verebilirlik, açıklık ve etkililiğe ek olarak teknik ve yönetsel ehliyet, kurumsal kapasite ve vatandaşların katılımını içermektedir.²²⁰

SIGMA Programıyla Avrupa Birliği tarafından belirlenen ilkeler batı Avrupa ülkelerinde geçerli olan temel idare hukuku ilkelerini sistematik bir hale getirilerek iyi yönetim ilkelerini ortak bir kamu yönetimi anlayışının oluşmasına katkıda bulunarak Avrupa İdari Alanı ilkeleri belirlenmiştir. Belirlenen ilkeler şunlardır:²²¹

- Güvenilirlik ve Hukuk Güvenliği (Yasal Kesinlik),
- Etkinlik ve Etkililik,
- Açıklık ve Saydamlık,
- Hesap Verebilirliktir.

2.5.1.1 Güvenilirlik ve Hukuk Güvenliği (Yasal Kesinlik)²²²

Güvenilirlik ve hukuk güvenliği, idare hukuku ilke ve mekanizması, kamu hizmetlerinin yürütülmesi esnasında ortaya çıkabilecek keyfi hareketleri ortadan kaldırmayı amaçlanarak kamu idaresinin eylem ve kararlarının güvenilirliğini ve güvenliğini sağlamayı hedeflemektedir. Burada vurgulanan nokta ayrımcılık yapılmaması ilkesi yani uygulamanın tarafsızlığı ve genelliği ve ayrıca hukukun üstünlüğü, ihtiyari takdir yetkisi, yakınların kayırılması ve diğer sapmalara karşı çıkmaktadır.

Hukukun üstünlüğü ilkesi, kamu idarelerinin yalnızca yasal yetkili oldukları konularda karar almaları gerekir.

Güvenilirlik ve hukuk güvenliğinin lehine çalışan bir diğer ilke kanuni nisbilik ilkesidir. Bu ilke ile kastedilen idari işlemin, kanun tarafından koyulan amaçla oranlı olarak, vatandaşların bu amaca erişilmesi için gerekenden daha fazla haktan mahrum bırakılmaması anlamına gelir.

²²⁰ Ali Acar, İsmail Sevinç, “Avrupa Birliği SIGMA (Support For Improvement In Governance And Management) Programı’nın Türk Kamu Yönetimine Yansımaları”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2011, c.25, S.2, s.7.

²²¹ Pelin Kuzey, (çeviri-2004)”, *a.g.ç.*, s.57-89.

²²² European Principles For Public Administration, SIGMA Papers: No. 27, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan006804.pdf>, (11.05.2014).

Mesleki bağımsızlık kaybı, bir kamu görevlisinin, bir konunun layığıyla değerlendirilmesini engellemek amacıyla yargı ve düşünce bağımsızlığını sürdürmemesi anlamına gelmektedir. Siyasi hırslar ya da mesleki açgözlülük kamu hizmetlilerinin övgülere yenilmelerine, kendi üstlerinin isteklerine körü körüne uymalarına ya da kendi kararlarını uygunsuz şekilde kısıtlamalarına neden olur.

Güvenilirlik ve hukuk Güvenliği ilkesinin önemini artırması için gerekli olan diğer ilkelerin; kamu işlemlerine usullerin uygunluğu ilkesi, kamu işlemlerinde zamanlılık, hukuki kesinlik ve inandırıcılık ilkelerinin var olması önem taşır.

Güvenilirlik ve hukuk güvenliği, liyakate dayalı bir sistemin oluşmasına neden olur ve böylece siyasi himaye ya da yakınların kayırılmasına dayalı bir işe alma ve terfi sistemi üzerine inşa edilen kamu hizmetlerinin mesleki dürüstlüğe zarar verebilir.

2.5.1.2 Etkinlik ve Etkililik²²³

Hesap verebilirliğin özel bir boyutu kamu yönetiminin performans etkinliğinin artırılması ile ilgilidir. Etkinliğin kamu yönetiminde yeni bir olgudur. Verimlilik kullanılan kaynaklar ile elde edilen çıktılar arasında iyi bir oran kurulmasına dayalı bir yönetsel ilkedir.

Etkililik ise kanun ve hükümet tarafından belirlenen kamusal sorunların çözümü ve hedeflerin başarılmaması konusunda kamu yönetiminin yüksek performans göstermesini sağlamak olan etkililiktir. Bu ilke, uygulanan kamu politikalarının analizinin yapılarak değerlendirilmesi ve bu politikaların kamu idaresi ve görevlileri tarafından ne kadar iyi uygulandığının belirlenmesini gerektirir.

Avrupa topluluk hukuku, özellikle topluluk direktif ve tüzüklerinin uygulamasını sağlayacak etkin bir kamu idaresi kurulması için çağrıda bulunmaktadır. Bu durum kimi üye ülkelerinin, Avrupa yasalarını etkin ve etkili şekilde uygulayabilmek ve genel olarak topluluk kurumları ile etkin işbirliğini sağlayabilmek amacıyla iç kurumsal ve idari yapılarını ve karar alma mekanizmalarını gözden geçirmelerini zorunlu kılmıştır.

²²³ European Principles For Public Administration, SIGMA Papers: No. 27, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan006804.pdf>, (11.05.2014).

2.5.1.3 Açıklık ve Saydamlık²²⁴

Açıklık yönetimin dış denetime açık olması anlamını taşıırken, saydamlık denetim ve gözetim amacıyla incelendiğinde net şekilde izlenebilmesidir.

Yalnızca istisnai olarak, kişisel veriler üçüncü taraflara açıklanmaması ve ulusal güvenlik veya benzer meselelere etki eden hususlar sır olarak saklanmalı ya da gizli tutulması dışında genel bir kural olarak, kamu yönetiminin idaresi şeffaf ve açık olmalıdır.

Bu ilkelerin çeşitli pratik uygulamaları idari hukuk içerisinde yer almaktadır. İdari işlemler usulüne uygun şekilde yetkilendirilmiş otorite tarafından yapılmalı ya da taahhüt edilmelidir. Özellikle açıklık ilkesinin uygulamasına ilişkin önemli bir husus kamu makamlarının kararlarının gerekçelerini açıklama zorunluluğudur.

Bir idari yasa ya da karar gerekçeli olarak sunulmalıdır. Bu gerekçe kamu otoritesinin kararını şekillendirirken izlediği mantığı ortaya koyar ve özellikle olgular arasındaki tutarlılığı gösterirken bu olguların yasanın çerçevesine ne şekilde uyduğunu gösterir.

2.5.1.4 Hesap Verebilirlik²²⁵

İdari hukukta hesap verebilirlik, herhangi bir idari organın, yaptığı işlemler hakkında diğer idari, yasa koyucu ya da yargısal otoritelere karşı sorumlu olmasıdır. Hesap verebilirlik aynı zamanda, hiç bir otoritenin diğerlerinin gözetim ve incelemesinden muaf tutulmamasını gerektirir.

Hesap verebilirlik, mahkemelerce yapılan inceleme, daha üst bir denetleyici kurula yapılacak temyiz başvurusu, bir ombudsman²²⁶ tarafından yapılacak soruşturma, özel bir kurul ya da komisyon tarafından yapılacak denetim, bir parlamento komisyonu

²²⁴ European Principles For Public Administration, SIGMA Papers: No. 27, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan006804.pdf>, (11.05.2014).

²²⁵ European Principles For Public Administration, SIGMA Papers: No. 27, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan006804.pdf>, (11.05.2014).

²²⁶ Ombudsman: Şikâyetleri ve bir takım teşebbüsleri ele alıp değerlendiren ve bunlara her iki taraf için de tatmin edici çözümler bulan kişidir. Kamu yönetiminde ombudsmanlık: Bireyle devlet organları arasında çıkan anlaşmazlıklarda arabuluculuk yapan bağımsız bir kurumdur.

tarafından yapılacak araştırma gibi çok çeşitli mekanizmalar aracılığı ile hesap verebilirlik ilkesine işlerlik kazandırmak mümkündür. Hukukun üstünlüğü, açıklık, şeffaflık, tarafsızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığını gösterebilmek açısından hesap verebilirlik etkili bir araçtır.

Denetim, kamu yönetimini hesap verebilir kılmak, idari organların yetkilerini hukuka uygun şekilde kullanmalarını ve tesis edilmiş olan usulleri izlemelerini sağlamak için gereklidir.

Tüm bu mekanizmalar ve kurumlar kamu yönetimi ve kamu hizmetlerinde anahtar ilkeler olan kanunun üstünlüğü, saydamlık, hesap verebilirlik, etkililik ve verimlilik ilkelerinin etkin şekilde uygulanmasını hedeflemektedir. Ayrıca bu ilkeler kamu yararını olduğu kadar bireysel hakları da korumayı, karar alma mekanizmasının kalitesini arttırmayı ve son olarak, güvenilirliği, kanuni güvenliği ve kamu yönetiminin meşruiyetini arttırmayı hedeflemektedir.

Özetle, bu ilkeler, AB’de kamu yönetimini etkileyerek AB’nin nasıl kurumsallaştığını göstermektedir. AB, yeni üyeleri birliğe dâhil etmek için genişlemeye devam ederken, tam üyelik aşamasında ortak politikaların uygulanabilirliğini güvence altına almaktadır. AB, aday ülkelerin idari yeniden yapılandırma çalışmaları için, Avrupa İdari Alanının ilkeleri temel alarak müzakere sürecinde aday ülkelerin idari kapasitelerini sıkı değerlendirmelerden geçirmektedir.²²⁷

2.6 BİRLEŞMİŞ MİLLETLER

Birleşmiş Milletler Gelişme Programı’nda, yolsuzluğun olduğu ülkelerde uluslararası yatırımcıların, hukukun üstünlüğü, saydamlık ve hükümet iyi yönetilmediği ülkelere yatırımda bulunmaktan kaçındıkları ve ayrıca ülkenin yatırımların azalmasını, demokratik olmayan uygulamaların oluşacağı, gelişmeye ve önemli kamu hizmetlerine ayrılmış olan mali kaynakların saptırılması gibi sorunları beraberinde getireceği için ülkenin ekonomik kayıplara neden olur.²²⁸

²²⁷ Fatih Demir, “Avrupa İdari Alanı İlkeleri Bağlamında Türkiye’nin Avrupa Birliği Adaylık Süreci”, *Amme İdaresi Dergisi*, Aralık 2009, c. 42, S.4, s.80-88.

²²⁸ Cengiz Başak, “Uluslararası Örgütlerin Yolsuzlukla Mücadeledeki Rolü”, *Polis Bilimleri Dergisi*, 2008,c.10(2), s.92

Birleşmiş Milletlerin yolsuzluğa karşı yapılan çalışmalarda üzerinde durulması gereken düzenlemelerin ve önemli kavramların olduğu yolsuzluğa karşı mücadele sözleşmesidir. Bu sözleşme 2003'te başlamış ve 2004'te taraf devletlerce onaylanmıştır.

Birleşmiş Milletlerin yolsuzlukla mücadele sözleşmesinde yolsuzluğa karşı mücadelede; kamu alımları ve kamu maliyesinin yönetiminde, ihale işlerinde, kamuya rapor verilmesinde, sözleşmenin toplumsal katılımında, yolsuzluğa karşı önleyici politikalar ve uygulamalarında taraf devletlerin şeffaflığın sağlanmasına yönelik model ve mekanizmaların oluşturmaları gerektiği vurgulanmıştır.

Ayrıca Birleşmiş Milletler Kamu Yönetimi ve Kalkınma İdaresi Birimi'nin Kamu Yönetimi ve Finans Programı vesilesiyle yürüttüğü faaliyetler gelişmekte olan ülkelerdeki hükümetlere, kamu politikalarında şeffaflık ve hesap verilebilirlik, kamu hizmetlerinin sağlanmasında yenilikçilik, hizmet reformları, ciddi çatışmalardan sonraki yönetim ve kamu idare kurumlarının yeniden yapılanması ve son olarak da yönetim sistem ve kurumlarının yeniden düzenlenmesi ve güçlendirilmesi konularında yardım faaliyetlerini gerçekleştirilmektedir.²²⁹

2.6.1 Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi

Birleşmiş Milletlerin yolsuzlukla mücadele sözleşmesi Türkiye'nin²³⁰ de taraf olduğu devletler bu sözleşmedeki hususlarda anlaşmışlardır. Taraf olan devletler:

Yolsuzluğun artık yerel bir mesele olmayıp bütün toplum ve ekonomileri etkileyen, önlenmesi ve kontrol altına alınması için uluslararası işbirliğinin zorunlu olduğu bir sınır aşan olgu olduğu inancını taşıması,

Yolsuzlukla etkin mücadele edilmesi ve yolsuzluğun önlenmesi için kapsamlı ve çok yönlü bir yaklaşımın gerekli olduğuna inanması,

Ülkelerin kurumsal kapasitelerin güçlendirilmesini içerecek şekilde yürütülecek teknik yardım faaliyetlerinin, yolsuzluğun önlenmesi ve yolsuzlukla etkin mücadele edilmesi hususunda, bu ülkelerin yeteneklerinin arttırılmasında önemli bir rol oynayacağı inancını taşıması,

²²⁹ The United Nations Today, <http://www.unicankara.org.tr/today/3.html>, (07.04.2017).

²³⁰ TBMM tarafından “Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun” u Kanun No. 5506 ve 18/5/2006 tarihinde Mecliste kabul etmiştir.

Kamusal işlemler ve kamu malvarlığının uygun yönetimi, adil olma, sorumluluk ve kanun önünde eşitlik ilkelerini ve bütünlüğü koruma ve yolsuzluğu reddetme kültürünün geliştirilmesi ihtiyacını da akılda tutması konusunda anlaşmışlardır.

2.6.1.1 Sözleşmenin Amacı²³¹

Birleşmiş Milletlerin yolsuzlukla mücadele sözleşmesinin amacı 1. Maddede belirtilmiştir. Bu sözleşmeye göre; yolsuzluğun önlenmesi ve yolsuzlukla mücadele amacıyla alınan önlemlerin daha etkin ve verimli kılınması, malvarlığının geri alınması dâhil olmak üzere, yolsuzluğun önlenmesi ve yolsuzlukla mücadelede uluslararası işbirliği ve teknik yardımlaşmanın teşvik edilmesi, kolaylaştırılması ve desteklenmesi ve ayrıca dürüstlüğün, hesap verilebilirliğin ve kamusal işler ile kamu mallarının düzgün yönetiminin teşvik edilmesi amacını taşır.

2.6.1.2 Sözleşmenin Önleyici Tedbirleri²³²

Birleşmiş Milletler yolsuzlukla mücadele de mali saydamlık ve hesap verebilirliğin önemi üzerine durmaktadır. Sözleşmenin 5. Maddesinde yolsuzluğa karşı önleyici politikalar ve uygulamalar belirtilmiştir.

Bu maddeye göre BM'ye üye her ülke, yolsuzluğa karşı, iç hukukunun temel ilkelerine uygun olarak, toplumsal katılımı geliştirecek ve hukukun üstünlüğü, kamu ve kamu mallarının doğru yönetimi, bütünlük, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerini yansıtacak etkin ve eşgüdümlü politikaları geliştirip uygulayacaktır.

2.6.1.3 Sözleşmenin Kamu Alımları ve Kamu Maliyesinin Yönetimi²³³

Birleşmiş Milletler, mali saydamlık ve hesap verebilirliğe işlerlik kazandırmak için kamu alımları ve kamu mali yönetimi için Sözleşmenin 9. Maddesinde belli unsurlar belirtmiştir.

²³¹ United Nations, “United Nations Convention Against Corruption”, New York, 2004.

²³² The United Nations Today, <http://www.unicankara.org.tr/today/3.html>, (07.04.2017).

²³³ The United Nations Today, <http://www.unicankara.org.tr/today/3.html>, (21.04.2017).

Sözleşmenin 9. Maddesine göre, BM'ye üye her ülke iç hukuk sisteminin temel ilkelerine uygun olarak, diğerlerinin yanında, yolsuzluğun önlenmesinde de etkili olan; saydamlık, rekabet ve karar alma sürecinde nesnel kıstaslara dayanan uygun tedarik sistemlerini kurmak için gerekli adımları atmaları gerekir.

BM'ye üye her ülke, iç hukuk sisteminin temel ilkelerine uygun olarak, kamu maliyesinin yönetiminde saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu geliştirmek için uygun önlemleri alır ve bu önlemler ise şunlar olmalıdır:

- Devlet bütçesinin kabul usullerini,
- Gelir ve giderlere ilişkin raporların zamanında yapılmasını,
- Muhasebe sistemi, denetim standartları ve ilgili gözetimi,
- Etkili ve verimli bir risk yönetimi dâhili kontrol sistemleridir.

Ayrıca her ülke, gerekli görüldüğü takdirde, iç hukukunun temel ilkelerine uygun olarak, kamu gelir ve giderlerine ilişkin muhasebe defterlerinin, kayıtların, mali raporların ve ilgili belgelerin bütünlüğünü korumak ve bu belgelerin tahrifini önlemek için hukuki ve idari tedbirleri almaları gerekir.

2.6.1.4 Sözleşmenin Kamuya Rapor Verme²³⁴

BM yolsuzlukla mücadele de kamu kesimi tarafından yapılan faaliyetlerin sonucunda kamuya bilgi verme veya kamuya rapor sunma önemi üzerine durmuştur. Kamuya rapor verme BM tarafından Sözleşmenin 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Sözleşmenin kamuya rapor verme 10'uncu maddesine göre BM'ye üye her ülke, yolsuzlukla mücadelenin gereğini dikkate alarak, iç hukukunun temel ilkelerine uygun biçimde, uygun hallerde, kamu yönetiminde saydamlığı arttırmak için gerekli tedbirleri alır. Bu tedbirler ise şunlardır:

- Toplum bireylerinin, uygun hallerde, kamu yönetiminin örgütlenmesi, işleyişi ve karar-alma süreçleri hakkındaki bilgileri ve özel yaşamın ve kişisel bilgilerin korunmasına özen göstererek, kamuoyunu ilgilendiren yasal düzenleme ve kararlar hakkındaki bilgileri edinmelerine imkân tanıyacak usul ve düzenlemeleri kabul etmesi,
- Uygun görülen hallerde, kamuoyunun yetkili karar mercilerine ulaşmasını kolaylaştırmak üzere idari usulleri basitleştirmesi,

²³⁴ The United Nations Today, <http://www.unicankara.org.tr/today/3.html>, (07.04.2017).

- Kamu yönetimindeki yolsuzluk riskleri hakkında periyodik raporları da kapsayabilecek bilgiyi yayınlaması içermesi gerekir.

2.6.1.5 Sözleşmenin Toplumsal Katılımı²³⁵

BM, mali saydamlık ve hesap verebilirliğe etkinlik sağlamak için kamu harcamalarına toplumsal katılımı kavramı üzerine durmuştur. Toplumsal katılımı BM Sözleşmenin 13'üncü maddesinde düzenlemiştir.

Toplumsal katılımı, BM'ye üye her ülke imkânları ölçüsünde ve iç hukukunun temel ilkelerine uygun olarak, yolsuzlukla mücadelede, yolsuzluğun önlenmesinde ve yolsuzluğun varlığı, nedenleri, boyutları ve yönelttiği tehdit hakkında toplumsal bilinci yükseltmek amacıyla sivil toplum örgütleri, hükümet-dışı kuruluşlar ve yerel toplum örgütleri gibi kamu sektörü dışındaki bireylerin ve grupların aktif katılımını geliştirmek için uygun önlemleri almaları gerekir.

BM'ye üye her ülke aşağıda belirtilen önlemler aldığı anda toplumsal katılımı güçlendirmektedir.

- Kamuoyunun karar alma usullerine katkısının geliştirilmesi ve saydamlığın arttırılması,
- Kamuoyunun bilgiye etkin bir şekilde ulaşımının sağlanması,
- Yolsuzluğun hoş görülmemesine yönelik olarak kamuoyunu bilgilendirme faaliyetleri ile okul ve üniversitelerde eğitim programları düzenlenmesi,
- Yolsuzlukla ilgili bilgiyi araştırma, alma, yayınlama ve dağıtma özgürlüğüne saygı gösterilmesi, geliştirilmesi ve korunmasıdır.

Birleşmiş Milletlerin yolsuzlukla mücadelede önemli bir rolü yolsuzlukla mücadele sözleşmesinin uluslararası geçerliliği olan hukuki bir belge olarak ortaya çıkmaktadır.²³⁶

²³⁵ The United Nations Today, <http://www.unicankara.org.tr/today/3.html>, (23.04.2017).

²³⁶ Musa Kayrak, "Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Örgütler", *Sosyo Ekonomi*, Temmuz-Aralık 2006-2, s.91.

2.7 ULUSLARARASI SAYDAMLIK ÖRGÜTÜ

Yolsuzluğun, küresel ölçekte izlenmesi konusunda atılan en önemli adımlardan bir diğeri merkezi Berlin’de bulunan ve Türkiye’nin de üyesi olduğı 1993 yılında Uluslararası Saydamlık (Transparency International-TI) örgütünün kurulması ile atılmıştır.²³⁷

Uluslararası saydamlık örgütünün misyonu, bütün sosyal sektörlerin tamamı ve bütün düzeylerde saydamlığı, hesap verebilirliği ve doğruluğı desteklemek ve yolsuzluğı önlemektir. Örgütün vizyonu ise insanların, hükümet, politikalar, ticaret, sivil toplum ve günlük hayatlarında yolsuzluğun olmadığı bir dünya oluşturmaktır ve örgütün dayandığı temel çekirdek değerler; saydamlık, hesap verebilirlik, doğruluk, dayanışma, cesaret, adalet ve demokrasidir.²³⁸

Örgüt ilk olarak, yolsuzluğı karşı geniş bir koalisyon elde etmeyi hedeflemiştir. Bu hedefe ulaşmak için, uluslararası örgütlerin, hükümetlerin, hükümetler-dışı uluslararası örgütlerin ve iş dünyasının temsilcilerini bir araya getirmek suretiyle, seçim sistemi, kamu yönetimi ihaleler ve iş ilişkilerinde saydamlığı geliştirecek bir ortam oluşturmaya çalışmaktadır. Bununla birlikte, hükümetlerin, iş çevrelerinin ve bankaların uygulamalarını gözlemleyerek; uluslararası topluma yolsuzlukla mücadele konusunda bir duyarlılık kazandırmaya çalışarak yolsuzlukla mücadele alanındaki uluslararası sözleşmelerin uygulamaya geçirilmesi için çaba sarf etmektedir.²³⁹

Toplumsal genelinde, ‘saydamlık’ kavramına ilişkin anlayışın geliştirilmesi ve yerleştirilmesi için yerel, ulusal ve uluslararası düzeyde yapıcı teklifler getiren Uluslararası Saydamlık Örgütü gerekli reformların gerçekleştirilmesi için toplumsal baskının ve farkındalığının artırılmasını da amaçlar; toplumsal duyarsızlık ve çaresizlik duygularının azaltılması için gerçekçi mekanizmalar ve yöntemler önerir, çalışmalar ve kampanyalar gerçekleştirir.²⁴⁰

²³⁷ Murat Özdemir, “Kamu Yönetiminde Etik”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2008, c.4, S.7, s.189.

²³⁸ Transparency International-TI, “Mission, Vision And Values”, http://www.transparency.org/whoweare/organisation/mission_vision_and_values/, (23.04.2017).

²³⁹ Cengiz Başak, “Uluslararası Örgütlerin Yolsuzlukla Mücadeledeki Rolü”, *Polis Bilimleri Dergisi*, 2008, c.10, S.2, s.102.

²⁴⁰ Uluslararası Şeffaflık Örgütü, <http://www.seffaflik.org/hakkimizda/uluslararasi-seffaflik-orgutu/>, (23.04.2017).

Uluslararası Saydamlık Örgütü yolsuzluğa karşı kullandığı bazı çalışmalar ise şunlardır: Küresel Yolsuzluk Raporu, Rüşvetle Mücadele için İş İlkeleri, Uluslararası Saydamlık Örgütü Dürüstlük Antlaşmaları ve Ulusal Dürüstlük Sistemleri Kaynak Kitabıdır.

Küresel Yolsuzluk Raporuna (The Global Corruption Report)²⁴¹ göre her yıl değişik bir konuyu ele alır ve önemli olayların altını çizerek yolsuzluğa ilişkin haber ve analizleri, ulusal ve uluslararası alandaki gelişmeleri ve tüm dünyadaki deneysel örnekleri göz önüne serer. 2007 yılına ilişkin Küresel Yolsuzluk Raporu yargıyı, 2009 yılında özel sektörü, 2010 yılında iklim değişikliğini, 2011 yılında ise eğitim konusunu ele almaktadır.

Rüşvetle Mücadele için İş İlkelerine (The Business Principles for Countering Bribery)²⁴² göre Uluslararası Saydamlık Örgütü tarafından farklı yapı ve büyüklükteki şirketler için, model olarak alınabilecek bir kurallar bütünü sağlamak amacıyla geliştirilmiştir.

Uluslararası Saydamlık Örgütü Dürüstlük Antlaşmalarına (TI's Integrity Pacts) göre kamu ihalelerindeki açıklık ve denetim ilkelerini hâkim kılmak amacıyla, kamu ihalesi yapan kuruluşlar ile ihaleye katılan kişi ve kuruluşlar arasında bağlayıcı bir sözleşme yapılması için oluşturulan bir projedir.

Dürüstlük antlaşma uygulamalarının ana amacı birkaç yönde kamu kurumları, özel sektör ve sivil kuruluşların çabalarını desteklemektir. Bunun için:

- Kamu alımlarında yolsuzluğu önleme ve karşı koyma,
- Kamu fonların yönetiminde geliştirilen etkinlik,
- İşletmelerin kamu fonlarına erişimi için daha iyi şartların sağlanması

gerekir.²⁴³

Ulusal Dürüstlük Sistemleri Kaynak Kitabı (National Integrity Systems Sourcebook) ise 20'den fazla dile çevrilmiş olup, değişik ülkelerdeki açıklık ve dürüstlüğü geliştirmeye ilişkin sistemleri ortaya koymakta ve her sektördeki reformları tanıtmaktadır.

²⁴¹ Uluslararası Şeffaflık Örgütü,
<http://www.seffaflik.org/hakkimizda/uluslararasi-seffaflik-orgutu/>, (24.04.2017).

²⁴² Uluslararası Şeffaflık Örgütü,
<http://www.seffaflik.org/hakkimizda/uluslararasi-seffaflik-orgutu/>, (24.04.2017).

²⁴³ Transparency International-TI,
<http://integrity.transparency.bg/en/pact/>, (04.04.2017).

Uluslararası Saydamlık Örgütü yaşanan gelişmeler ışığında yolsuzluk bağlamında saydamlıkla ilgili olarak:²⁴⁴

- Sorumlu vatandaşların duyarlı olduklarında bildirdikleri yolsuzlukların neticesinde mevzuat olarak bu vatandaşların korunması ve desteklenmelerin artırılmasıdır.
- Başta kamu alımları olmak üzere bütün alanlarda saydamlıkla ilgili duyarlılığın ve farkındalığın artırılmasıdır.
- Hesap verebilirlik kavramına ilişkin yaklaşımların desteklenmesidir.

Uluslararası Saydamlık Örgütü mali saydamlık ve hesap verebilirlikte ilgili ciddi çalışmalar yapan uluslararası bir kuruluştur.

2.8 INTOSAI - ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ

Yüksek denetim kurumlarının ulusal kuruluşlarla olduğu kadar uluslararası alanda da işbirliği içinde olduğu çeşitli kurumlar vardır. Mali saydamlık ve hesap verebilirlik açısından büyük bir öneme sahip olan bu kurumlardan en önemlisi Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak bilinen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü INTOSAI'dır.²⁴⁵

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), 1953 yılında Küba'nın Sayıştay'ı Başkanı Emilio Fernandez Camus'un girişimiyle 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş ve şimdi ülke tam üye sayısı 194 ve 5 ortak üyeye ulaşmıştır.²⁴⁶ Türkiye'de bu 194 üye ülke arasındadır.²⁴⁷

²⁴⁴ Mehmet Alpertungu Avcı, "Türkiye'de ve Dünyada Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi", Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 2005, s.159-161.

²⁴⁵ Mehmet Alpertungu Avcı, *Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi*, Maliye ve Hukuk Yayınevi, Ankara, Mart 2008, s.132

²⁴⁶ International Organization of Supreme Audit Institutions-İNTOSAI, <http://www.intosai.org/about-us.html>, (04.04.2017).

²⁴⁷ International Organization of Supreme Audit Institutions-İNTOSAI, <http://www.intosai.org/about-us/organisation/membership-list.html>, (08.04.2017).

Kamu denetimi ile ilgili küresel düzeyde bu gelişmeler olurken Türkiye'nin de bu gelişmelerle yakından ilgilendiği görülmektedir. Türkiye 1965 yılında INTOSAI'ye üye olmuş, sonraki yıllarda da diğer bölgesel denetim işbirliklerine katılmıştır.²⁴⁸

INTOSAI'ye üye ülkelerin denetim organları kendi sınırlarını geçerek birbirlerinin samimice tecrübelerinden faydalanma olanağını veren INTOSAI'nın çatısı altında kamusal mali kontrol alanında fikir ve deneyim alışverişini geliştirmek suretiyle farklı ülkelerin Sayıştayları arasındaki ilişkileri güçlendirir. Ki INTOSAI'nın mühründe *“karşılık tecrübe herkes için yararlıdır”* (*Experientia Muta Omnibus Prodest*) kısa ve öz olarak ifade edilmiştir.²⁴⁹

Ayrıca INTOSAI, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığını, kapasitesini artırma ve geliştirme, denetim standartlarını ve yöntemlerini geliştirme ve uygulama, bilgi paylaşımı, değerlerin ve faydaların anlatılması gibi önemli hususlar ve bu hususlar ile ilgili ihtiyaçların stratejik planlar ve kalkınma programlar aracılığıyla tespit edilmesi²⁵⁰ kendine ilke edinmiştir. INTOSAI bunu sağlamak için çeşitli mesleki standartlar ve rehberler geliştirmiştir.

INTOSAI'ye ait iki tür mesleki standart vardır. Bunlardan bir tanesi Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) ve bir diğeri İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI GOV)'dir. ISSAI'ler ve INTOSAI GOV'ler, Yüksek Denetim Kurumlarının oluşturduğu uluslararası toplumun ortak mesleki tecrübelerini ve genel kabul gören ilkelerini aktarmaktadır.

INTOSAI'nın 2011–2016 dönemine ait Stratejik Planında altı adet stratejik öncelik tespit edilmiştir. Bu altı adet stratejik öncelik tespitlerinden ikinci sırada olan Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartları (ISSAI) Çerçevesinin Uygulanmasıdır. INTOSAI bu strateji önceliğinin temelinde mali denetim, performans denetimi, uygunluk denetimi, iç kontrol standartları, muhasebe ve raporlama, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ile denetimde kalite kontrolü alanlarında standartların oluşturulması üzerinde çalışmalarını yoğunlaştırmıştır.²⁵¹

²⁴⁸ Recai Akyel, “Günümüz Kamu Denetimi Anlayışının Uluslararası Düzeyde Oluşumu ve Gelişimi ile Türk Kamu Denetimine Yansımalarının Değerlendirilmesi”, *Çankaya University Journal of Humanities and Social Sciences*, Mayıs 2010, 7/1, s.125.

²⁴⁹ Avcı, Mart 2008, *a.g.e.*, s.133.

²⁵⁰ Akyel, Mayıs 2010, , *a.g.m.*, s.105.

²⁵¹ Seher Özer Ütük, “INTOSAI Yirminci Genel Kurul Toplantısı ve Johannesburg Kararları”, *Sayıştay Dergisi*, S.78, s.159-160.

2.8.1 INTOSAI’ın Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri²⁵²

INTOSAI, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) 2. düzeyinde yüksek denetim kurumlarının işleyişi için ön koşullar belirlemiştir. Bu ön koşullardan en önemlisi INTOSAI’ın (ISSAI 20- Principles of Transparency and Accountability) saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkeleridir.

INTOSAI’ın belirlediği standartların amacı, kendi yönetim ve uygulamalarıyla örnek olmaları için Yüksek Denetim Kurumlarına destek olmak üzere saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerini geliştirmektir. Aynı zamanda Yüksek Denetim Kurumları (YDK); kamu faaliyetlerinde hesap verme sorumluluğu ve saydamlığı teşvik etmek, yasal yetki ve görevlerini yerine getirmek ve sorumluluklarını eksiksiz ve tarafsız şekilde gerçekleştirmek amacıyla çalışmalarının kapsamını planlamak ve yürütmek ile uygun yöntem ve standartları kullanmaktan sorumludur.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarında INTOSAI tarafından belirlenen saydamlık ve hesap verme sorumluluğu İlkelerinden bazıları şunlardır.²⁵³

İlke 1

Yüksek Denetim Kurumları, saydamlık ve hesap verme sorumluluk kapsamında yasal bir çerçevede görevlerini yaparlar. Böylece YDK’ların sorumluluk ve hesap verebilirlik kapsamalarını belirleyen temel hukuk kuralları ve düzenlemeler olmalı, bu hukuk kuralları ve düzenlemeler genelde şunları kapsamalıdır; denetim makamı, yetki alanı ve sorumluluklar, YDK başkanı ve kurullardan oluşan YDK’ların üyelerinin atanması ve azledilmesine yönelik koşullar, YDK’nın çalışma ve mali yönetim gerekliliği, denetim raporlarının zamanında yayımlanması, YDK faaliyetlerinin gözetimi ve halkın bilgiye erişimi ile denetim kanıtıdır.

İlke 2

Yüksek Denetim Kurumları; yetkilerini, sorumluluklarını, misyonunu ve stratejilerini kamuoyuna duyururlar. Bu çerçevede YDK’lar; görev ve yetkileri, misyonunu, organizasyonları, stratejileri, yasama ve yürütme organları gibi çeşitli

²⁵² T.C. Sayıştay Başkanlığı INTOSAI Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) Çevirisi, <http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/issai.pdf>, (08.04.2017).

²⁵³ International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm, (08.04.2017).

paydaşlarla ilişkilerini kamuoyuna duyurmalı ve ayrıca YDK'lar bu temel bilgileri kendi ülke dillerine ek olarak resmi INTOSAI dillerinden birinde kamuoyuna duyurmaya teşvik edilmelidir.

İlke 3

Yüksek Denetim Kurumları; saydam ve tarafsız olan denetim standartları, yöntemleri ve süreçleri benimserler. Bu kapsamda YDK'lar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) kapsamında ayrıntıları verilen INTOSAI temel denetim ilkeleri ile uyumlu standart ve yöntemleri benimsemeli, bunlara nasıl uyulduğunu bildirmeli, YDK'lar, risk değerlendirmesi ve planlama süreçleri bazında yerine getirdikleri denetim faaliyetlerinin kapsamını bildirmeli, YDK'ların etkili takip mekanizmaları vardır ve YDK'lar, kendi gözlem ve tavsiyeleri ile yasama organının gözlem ve tavsiyelerinin denetlenen kuruluş tarafından uygun şekilde ele almasını sağlamak için bu tavsiyeler hakkında rapor hazırlamalıdır.

İlke 4

Yüksek Denetim Kurumları, her aşamada olan personeller için etik ve yüksek dürüstlük standartlarını uygulurlar. Böylece YDK'lar, iç çıkar çatışmalarını ve yolsuzluğu önler ve kendi çalışmalarının saydamlık ve meşruiyetini sağlamalı ve Denetçi, hâkim (Mahkeme modelinde), memur ve diğerlerinin sivil etik gereklilikleri ve yükümlülükleri kamuoyuna duyurmalıdır.

İlke 5

Yüksek Denetim Kurumları, faaliyetleri için dışarıdan hizmet aldıklarında hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinin riske girilmediğinden emin olurlar. Bu kapsamda YDK'lar, dışarıdan aldıkları hizmetlere ilişkin sözleşmelerin bu hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerine taviz verilmediğinden emin olmalıdır.

İlke 6

Yüksek Denetim Kurumları; yasal mevzuatların uygulamasında çalışmalarını etkililiği, tutumluluğu ve verimliliği dikkate alacak şekilde yürütürler ve bu çalışmalarını kamuoyuna raporlar. Böylece YDK'lar, mali yönetim ve çalışmalarına yönelik uygun iç kontrolleri içeren etkin yönetim uygulamalarını kullanmalı, YDK'ların mali tabloları kamuoyuna duyurmalı, bu tablolar, bağımsız dış denetime veya parlamentonun gözden geçirmesine tabi olmalı, YDK'lar; mali denetim, uygunluk denetimi, yargı yetkisine ilişkin faaliyetler performans denetimi, program değerlendirmesi ve kamu faaliyetlerine ilişkin sonuçlar gibi tüm alanlardaki çalışma ve

performanslarını değerlendirmeli ve raporlamalı, YDK'lar, kaynaklarını kullanma konusundaki verimlilik ve etkinliklerini ölçmeli ve raporlamalıdır.

İlke 7

Yüksek Denetim Kurumları, genel kamu faaliyetlerine ilişkin verdikleri kararlar ile yaptıkları denetim sonuçları hakkında kamuoyuna raporlarlar. Bu kapsamda YDK'lar, özel kanun ve yönetmeliklerce gizli olduğu takdirde denetim tavsiyeleri ve sonuçlarını kamuoyuna duyurmalı ve mahkeme olarak kurulan YDK'lar, muhasebe görevlilerine veya yöneticilerine uygulanan yaptırımlar ve cezalar hakkında rapor hazırlamalıdır.

İlke 8

Yüksek Denetim Kurumları; yaptıkları denetim sonuçlarını ve gerçekleştirdikleri faaliyetlerini internet sitelerinde, medya iletişim kurumlarında ve gerekirse diğer teknoloji araçlarında yaygın ve zamanlı olarak bir iletişim halinde olurlar. Böylece YDK'lar, çalışmaları ve denetim sonuçları hakkında medya veya diğer ilgili taraflarla açık şekilde iletişim kurar ve kamusal alanda görünür hale getirmeli, YDK'lar, en önemli sonuçlarına yönelik kamusal ve akademik ilgiyi teşvik etmeli, YDK raporları, çeşitli araçlar (örneğin özetler, grafikler, video sunumları, basın açıklamaları) vasıtasıyla geniş halk kesimlerinin erişebileceği ve anlayabileceği hale getirilmelidir.

YDK'lar, denetimleri başlatır ve yürütür ve ilgili raporları zamanında yayımlar. Denetim çalışması ve bununla ilgili verilen bilgiler geçmiş zamanlı olmaz ise saydamlık ve hesap verebilirlik artacaktır.

İlke 9

Yüksek Denetim Kurumları, çalışmalarının kalite ve güvenilirliğini artırmak için dış ve bağımsız tavsiyelerden faydalanırlar. YDK'lar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına uyar ve dış tarafların rehberliğini ve uzmanlığını kullanarak sürekli öğrenme için çaba göstermeli ve YDK'lar, meslektaş değerlendirmeleri ve bağımsız dış değerlendirmelerin sonuçlarını halka açık bir biçimde raporlamalıdır.

Ayrıca INTOSAI tarafından belirlenen saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerini geliştirmek, yaşayan bir doküman haline dönüştürmek ve bu ilkelerle ilgili uygulamalarına yönelik birtakım örnekler vermek için Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarında Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri ve İyi Uygulamalarını ISSAI 21 adı altında vermiştir.

2.8.2 INTOSAI’ın İyi Yönetim Rehberi

INTOSAI’ın iki tür mesleki standartı vardır. Bunlardan bir tanesi Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları olan ISSAI’ler ve bir diğeri de INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI Guidance for Good Governance) olan INTOSAI GOV’lerdir.

INTOSAI, INTOSAI İyi Yönetim Rehberlerini ayrı bir standart grubu içinde işlemiştir. Bu rehberdeki standartlar, INTOSAI’ın hükümetlere ve kamu kaynaklarının ve kamudan finanse edilen faaliyetlerin idaresinden sorumlu olanlara yönelik tavsiyelerini belirtir. Söz konusu rehberin amacı, kamu sektöründe güvenilir iç denetim, yeterli muhasebe ve raporlama standartları ve etkin iç kontrol sistemlerinin kurulması dâhil olmak üzere iyi yönetimi geliştirmektir.

INTOSAI İyi Yönetim Rehberlerinde iç kontrol ve muhasebe standartları olmak üzere iki tür standart belirlenmiştir.

2.8.2.1 İç Kontrol²⁵⁴

INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri iç kontrol kısmında:

- Kamu sektörü için iç kontrol standartları rehberi,
- İç kontrollerin etkinliğine ilişkin raporlama rehberi: iç kontrollerin uygulanmasında ve değerlendirilmesinde yüksek denetim kurumlarının deneyimleri,
 - İç kontrol: hükümetin hesap verebilirliği için temel sağlamak,
 - Kurum risk yönetimine ilişkin ilave bilgi,
 - Kamu sektöründe iç denetimin bağımsızlığı,
 - Kamu sektöründe iç denetçiler ve yüksek denetim kurumları arasında yakın bir işbirliğin ve koordinasyonun sağlanması,
- Kamu kaynakları için iyi yönetim ilkelerinin geliştirilmesi,
- Bağımsız bir standart belirleme sürecinin önemi,
- Entegre edilmiş mali hesap verme çerçevesi (IFAF): insani yardımlarda yapılan mali akışlar hakkında bilgi geliştirme rehberi,

²⁵⁴ International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm, (08.04.2017).

- Uluslararası kurum ve kuruluşlar için dış denetim düzenlemelerinin esasları,
- Kamu politikalarının değerlendirilmesine ilişkin rehber olarak yer verilmiştir.

2.8.2.2 Muhasebe Standartları²⁵⁵

INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri muhasebe standartları kısmında:

- Muhasebe standartları çerçevesi,
- Muhasebe standartları çerçevesi uygulama rehberi: Kısmi ve genel raporlama,
- Yüksek denetim kurumları için muhasebe standartları çerçevesi uygulama rehberi: Yönetmelik görüşme ve mali, performans ve diğer bilgilerin analizi,
- Kamu borçlarının tanımı ve açıklanmasına ilişkin rehber olarak yer verilmiştir.

Kamu kesimleri tarafından yapılan harcamaların etkinliği sağlanmasında INTOSAI İyi Yönetim Rehberlerinde iç kontrol ve muhasebe standartları mali saydamlık ve hesap verebilirliğe ciddi bir şekilde işlerlik kazandırmaz.

2.9 KANADA HAZİNE SEKRETARYASI VE GENEL DENETİM OFİSİ

Kanada Hazine Kurulu, Kanada Bakanlar Kurulu içinde oluşturulan bir alt kabinedir. Anglo-Sakson sistemlerinde²⁵⁶ Bakanlar Kurulu içinde çeşitli özel konularla ilgili olarak konuyla ilgili bakanların katıldığı özel komiteler kurulmaktadır. Örneğin

²⁵⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı INTOSAI Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) Çevirisi, <http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/issai.pdf>, (08.04.2017).

²⁵⁶ Anglo-Sakson Sistemin özellikleri şunlardır:

- 1- Tedvin edilmemiştir yani ortak hukuk bir kanunlaştırma hareketi sonucunda değil yargıçların örf ve adet kurallarına bakarak hukuk kurallarını oluşturmasıyla başlamıştır.
- 2- İctihadi niteliktedir.
- 3- Kamu hukuku - özel hukuk ayrımı yoktur.
- 4- Örf ve adet, hukukun asli kaynakları arasında yer alır.
- 5- Yargı birliği ilkesi geçerlidir

ülke bir savaşı karşı karşıya ise bir savaş kabinesi adı verilen bakanlardan oluşan komite oluşturulur ve savaşın yönetimini bu komite yürütür. Hazine Kurulu da Kanada kamu yönetiminde mali işler, personel yönetimi, hesap verilebilirlik ve etik gibi konularda sorumlu olan ve bu konularda izlenecek politikaları ve bu politikaların uygulanmasını izleyen bir alt kabinedir.²⁵⁷

ABD, Kanada, İngiltere ve Avustralya gibi ülkelerde hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık ilkeleri uygulamaları açısından önemli ilerlemeler kaydedilmiş ve diğer ülkeler de bu gelişmelerden etkilenmiştir.²⁵⁸

Hesap verebilirliğin etkinliği ve ilkesi hakkında Harvard üniversitesi ile Kanada Sayıştay Başkanlığı ve Kanada Kamu Yönetimi Ofisi tarafından kapsamlı analizler yapılmıştır. Etkili hesap verebilirlik ilişkileri yüksek performanslı bir kurum için çok önemli olduğu ifade edilmiştir. Bu analizler hesap verebilirliğin uygulamaya geçirilmesinde, aşağıda belirtilen üç ilkenin var olması gerektiği göstermektedir. Bunlar:²⁵⁹

- Üzerinde anlaşılmış süreçler,
- Sistematik uygulamalar,
- Saydam ve net sonuçlardır.

Hesap verebilirlik ilkesi hakkında önemli bir çalışmada Kanada Hazine Sekreteryası ve Genel Denetim Ofisi tarafından yapılmıştır. Bu kurumların belirlediği ve hazırladığı “Kamu Kesimlerinde Hesap Verme Sorumluluğunun Uygulama Modernizasyonu” kapsamında hesap verme ve mali saydamlık ilkeleri şunlardır:²⁶⁰

- Rollerde ve sorumluluklarda açıklık ve netlik,
- Performansa dair beklentilerde açıklık ve netlik,
- Beklentilerin ve hazır kapasitelerin dengelemesi,
- Raporlamada tamlik, sağlamlık ve güvenilirlik,
- İzlemek, gözden geçirmek ve düzenlemelerdir.

²⁵⁷ Mehmet Balcı-Fatih Sezer, “Kanada’da İç Denetim Bir Kalite Güvence Değerlendirmesinin Sonuçları”, *Denetim Dergisi*, 2009, S.1, s.52.

²⁵⁸ Erdoğan Kesim, “Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)”, <http://www.etikturkiye.com/etik/kamu/4ErdoğanKesim.pdf>, (13.05.2014).

²⁵⁹ Kadir Akyüz, “Kamusal Hesap Verebilirlik ve Medya”, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli, 2006, s.42.

²⁶⁰ Acar, a.g.t., s.25-26.

Kanada Hazine Sekreteryası ve Genel Denetim Ofisi mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkesi hakkında önemli çalışmalar yürütmektedir.

2.10 GIFT - MALİ SAYDAMLIK KÜRESEL GİRİŞİMİ

Mali Saydamlık Küresel Girişimi (The Global Initiative For Fiscal Transparency -GIFT-), hükümetler, sivil toplum kuruluşları, özel sektör ve diğer paydaşlar arasında mali saydamlık ve katılımında meydana gelen sorunların çözümünü bulmak ve paylaşmak için iletişimi kolaylaştıran küresel bir ağıdır.²⁶¹

GIFT, maliye politikası oluşturma ve uygulama sürecinde politika yapıcılara ve diğer paydaşlara mali saydamlık, katılım ve hesap verebilirliği arttırmaya yönelik çabalarını arttıracak şekilde rehberlik etmeyi ve mali saydamlık için var olan standart ve normların kapsayıcılığının, tutarlılığının ve uygunluğunun iyileştirilmesini desteklemeyi amaçlar.²⁶²

GIFT'in temel çalışmasında dört ana faaliyet vardır. Bu ana faaliyetler ise şunlardır:²⁶³

- İş birliğine dayalı öğrenimin ve teknik yardımın artırılması ve geliştirilmesi,
- Özel sektörü de içeren mükemmel bilgilerle çalışmaları teşvik etmesi,
- Genel kamu ile ilişkili olan yeni teknoloji/açık verileri kullanım durumuna getirmesi,
- Mali saydamlık üzerine küresel normların geliştirilmesidir.

GIFT tarafından mali saydamlık ve hesap verebilirliğe ait prensip ve ilkeler, Mali Politikada Kamu Katılımına İlişkin İlkeler (Principles Of Public Participation In Fiscal Policy) ile Üst Düzey Mali Saydamlık İlkeleri (High-Level Principles Of On Fiscal Transparency) olmak üzere farklı iki kategoride ilkeler belirlenmiştir.

²⁶¹ The Global Initiative For Fiscal Transparency - GIFT, <http://www.fiscaltransparency.net/about/>, (10.04.2017).

²⁶² İter Ünlükaplan, Volkan Yurdadoğ, Ebru Canıkalp “Mali Kurallar, Yaratıcı Muhasebe ve Mali Saydamlık: Geçiş Ekonomileri Üzerine Bir Değerlendirme”, <https://www.avekon.org/papers/1324.pdf>, (08.04.2017).

²⁶³ The Global Initiative For Fiscal Transparency - GIFT, <http://www.fiscaltransparency.net/eng/ourwork.php>, (10.04.2017).

2.10.1 GIFT'in Mali Politikada Kamu Katılımına İlişkin İlkeleri²⁶⁴

Mali Saydamlık Küresel Girişimi tarafından mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin kamu maliyesinde etkin ve verimli bir şekilde kullanılması için belirlediği Mali Politikada Kamu Katılımına İlişkin İlkeler (Principles Of Public Participation In Fiscal Policy) şunlardır:

Erişebilirlik - Accessibility

Bütün açık veri formatlarını kullanmak, tekrar kullanmak ve dönüştürmek için anlamaya ve ulaşmaya götüren bütün yöntemlerin kullanımı ve biçimlerinde tam mali bilgilerle birlikte bunlarla ilgili diğer verileri de dâhil ederek bunların yayılması ve bunlara ulaşılması genel kamu katılımını kolaylaştırır.

Açıklık - Openness

Kamu katılımından beklenen ve gerçek sonuçlarına ek olarak kapsamı, kısıtlamaları, amaçlanan sonuçları, süreci ve zaman çizelgeleri ile ilgili her bir amacına duyarlı olur ve kamu katılımına tam ve eksiksiz bilgi sağlar.

Kapsama Alınabilirlik - Inclusiveness

Dil, din, ırk, etnik, millet, cinsiyet engellilik, yaş ve sosyal sınıfları içererek sesleri nadir duyulan, dışlanan ve savunmaya açık gruplar, bireyler ve seslerini herhangi bir temelde ayrımcılık yapılmadan geleneksel olarak vatandaşlar, sivil toplum örgütleri aktörlerine kadar uzanan etkili bir şekilde çoklu yöntemlerle onların kaynaklarına bakılmaksızın kamusal girdileri nesnel olarak değerlendirirler.

Kendini İfade Etme Saygısı - Respect For Self-Expression

Başkalarının adına konuşmayı bekleyen grupların olabileceği kabul edilirken doğrudan etkilenenler de dâhil olmak üzere onlar tercih ettikleri taahhütlerin araçlarını seçen ve kendi tarzlarında kendi yollarıyla çıkarlarını açıkça ifade eden bireylere ve topluluklara izin verirler ve onları desteklerler.

Zamanlılık - Timeliness

Birden daha fazla angajmana izin vermede ve istenildiğinde bir dizi seçenek hala açıkken erkenden devreye girmedi yani her aşamada bütçede ve politika döngüsünde halkın girdi sağlamak için yeterli zamanı kullanmada izin verirler.

²⁶⁴ The Global Initiative For Fiscal Transparency - GIFT, http://www.fiscaltransparency.net/pp_principles/, (10.04.2017).

Derinlik - Depth

Kamu girdilerinde resmi politika veya tavsiyelerde dahil olup olmadıkları zamanında ve spesifik geri bildirim sağlar. Farklı perspektifleri de dâhil ederek var olan sosyal, ekonomi, çevresel etkileri tanımlama, kilit politika hedefleri, seçenekleri, tercihleri ve takasları onaylama ve vurgulama, tüm bunlarla ilgili bilgileri sağlayarak her bir kamu katılımını desteklerler.

Orantılılık - Proportionality

İlgili konu veya politikanın hacmine ve etkisine orantılı olarak birbirine bağlı mekanizmaların bir karışımını kullanırlar.

Sürdürülebilirlik - Sustainability

Sağlanan geri bildirimin maliye politikası kararlarının gözden geçirilmesine yol açmasını sağlayarak, uygun, etkili ve garantili olduğu yerde halkın katılımını kurumsallaştırmak ve gelecekteki katılımı geliştirmek için deneyimleri düzenli bir şekilde inceler ve değerlendirirler. Tüm devlet ve sivil toplum kuruluşları, zamanla bilgi paylaşımını ve karşılıklı güveni arttırmak için sürekli ve düzenli angajman yaparlar.

Tamamlayıcılık - Complementarity

Mevcut yönetim ve hesap verebilirlik sistemlerinin etkinliğini arttırmasını, halkın ve vatandaşların katılımı tamamlamak için gerekli mekanizmalar sağlarlar.

Karşılıklılık - Reciprocity

Kamu katılım faaliyetlerinde yer alan tüm ülke ve sivil toplum kuruluşları onların misyonları, geliştirmeye çalıştıkları çıkarlar ve temsil ettikleri kimseler hakkında açık olmalıdır; Sözleşme için kabul edilmiş olan tüm kurallara uymalıdır ve gözlemlemelidirler ve katılım hedeflerine ulaşmak için işbirliği yapmalıdırlar.

2.10.2 GIFT'in Üst Düzey Mali Saydamlık İlkeleri²⁶⁵

Mali Saydamlık Küresel Girişimi tarafından mali saydamlık ve hesap verebilirliğin kamu maliyesinde daha etkili ve verimli olabilmesi için Üst Düzey Mali Saydamlık İlkelerini (High-Level Principles Of On Fiscal Transparency) belirlenmiştir. Belirlenen ilkeler şunlardır:

²⁶⁵ The Global Initiative For Fiscal Transparency - GIFT, http://www.fiscaltransparency.net/ft_principles/, (11.04.2017).

İlke-1: Herkes, maliye politikaları hakkında bilgi aramaya, bunları almaya ve yaymaya hakları vardır. Bu hakkın güvence altına alınmasına yardımcı olmak için, ulusal düzeyde yasal sistemler, kamuoyunu fark gözetme ve ayırt etmeksizin hali hazırda kamu mali bilgilerinin lehine açık bir karine kurmalıdır. İstisnalar doğada sınırlı olmalıdır, bu haklar yasal çerçeve içerisinde açıkça gösterilmelidir ve düşük maliyetli, bağımsız ve zamanında gözden geçirme işleyişleri boyunca meydana gelen zorluklara meydan okumalıdır.

İlke-2: Hükümetler, planlarında meydana gelen sapmaları açıklamalı ve onlara karşı alınan raporları düzenli bir şekilde geliştirmelidir ve toplam mali politika için açık ve ölçülebilir hedefleri yayınlamalıdır.

İlke-3: Kamu, geçmişteki, şimdiki ve gelecekte beklenen mali faaliyetler, performans, mali riskler ve kamu varlık ve yükümlülükleri hakkında üstün kaliteli finansal ve finansal olmayan bilgilerle sunulmalıdır. Mali bilgilerin bütçeler, mali raporlar, mali tablolar ve ulusal hesaplardaki sunumu, hükümetin bir yükümlülüğü olmalı, uluslararası genel kabul görmüş standartları karşılamalı ve farklı rapor türleri arasında tutarlı olmalı ya da farklılıkların açıklanması ve uzlaştırılması içermelidir. Mali verilerin ve bilgilerin bütünlüğünden emin olmak için güvenceler gerekmektedir.

İlke-4: Hükümetler, kendilerine emanet edilmiş kamu kaynaklarıyla gerçekleştirdikleri için takip ettikleri hedefleri ve çıktılarını bildirmelidirler, beklenen ve gerçek sosyal, ekonomik ve çevresel sonuçları değerlendirmeye ve açıklamaya çaba göstermelidirler.

İlke-5: Kamu kesiminin tüm mali işlemleri hukukta esas alınmalıdır. Kamu mali yönetimini düzenleyen kanunlar, yönetmelikler ve idari işlemler halka açık olmalıdır ve bunların uygulanmaları bağımsız denetimlere tabi olmalıdır.

İlke-6: Devlet sektörü raporlama, saydamlık ve hesap verebilirlik için açık bir şekilde belirlenmeli ve tanımlanmalı, özel sektör ile hükümet finansal ilişkileri gösterilmeli, açık bir şekilde yürütülmeli, açık ve net kurallar ve usuller izlenmelidir.

İlke-7: Kamu kaynaklarını yönetmek ve kamu kaynaklarına yatırım yapmak, kaynakları tüketmek, yükümlülüğü üstlenmek ve gelir artırmak için rol ve sorumluluklar ulusal ve her alt-ulusal hükümet düzeyi, hükümet sektörü ve kamu sektörü geri kalanı arasında ve hükümet sektörünün kendi içinde (yasama, yürütme ve yargı) devletin üç kolu arasında mevzuatta açık bir şekilde belirletilmelidir.

İlke-8: Kamuoyu adına harcamaları üstlenme ve vergileri artırma yetkisi yasama organına ait olmalıdır. Yasama organının onayı olmaksızın bütçe veya diğer mevzuatla hiçbir hükümetin geliri yükseltilmemeli veya harcaması yapılmamalı veya taahhüt edilmemelidir. Kamu kaynaklarının kullanımını açıklamak için idareyi etkili bir şekilde tutan yetkiler, kaynaklar ve bilgiler yasama organına verilmelidir.

İlke-9: Yüksek Denetim Kurumu, kamu fonlarının artırması ve taahhüt edilmesi konusunda kamuya açık denetim yapmak ve rapor vermede uygun kaynaklara ve bilgiye erişmek için yürütme ve yetkilerinde yasal olarak bağımsızlığa sahip olmalıdır. Bağımsız, hesap verebilir ve şeffaf bir şekilde çalışmalıdır.

İlke-10: Vatandaşlar, onlar ve kamuya ait olmayan bütün aktörler haklara sahip olmalı, mali politikaların planlama ve uygulaması üzerine kamu tartışmalarında ve görüşmelerinde doğrudan katılmaya etkili fırsatlara sahip olmalı.

2.11 KÜRESEL KALKINMA ARAŞTIRMA MERKEZİ

Küresel Kalkınma Araştırma Merkezi (The Global Development Research Center - GDRC) "Hesap Verebilirlik Kavramı: Kentsel Yönetişim ve İdare" konulu çalışmasında, hesap verebilirliğin dört ilkesine değinilmiştir. Bu ilkeler:²⁶⁶

- Sorumluluk ve yetkilerini,
- Rehberlik ve destek sağlanması,
- Sorumluluk ve yetkinin izlenme ve değerlendirilmesi,
- Uygun bir eylemde bulunmadır.

Bu bağlamda hesap verebilirlik kavramı bir şemsiye niteliği görevini üstlenmektedir. Hesap verebilirlik modern yönetim prensipleri olan doğruluk, etkililik, demokratik yönetim, saydamlık kavramlarını kapsamaktadır.²⁶⁷

Hesap verebilirlik, söylemlerin ötesinde, taşıdığı eylemsel içerikle anlam kazanan bir kavramdır. Kendisini her zaman sorgulayabilen, yaptıklarına ilişkin açıklamalarda bulunmayı bir zorunluluktan öte ihtiyaç hisseden, halktan gelen beklentiler ve değişimler karşısında sürekli yenilenen, tarafsız, sorumlu, sağlıklı bir

²⁶⁶ Samsun, a.g.ç., s.19-20.

²⁶⁷ Mark Bovens, "Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework", *European Law Journal*, 2007, S.13, s.449-450.

kamu yönetiminin bulunması, hesap verebilirliğin etkinliğinin ve ilkesinin bir ölçütü olmuştur.²⁶⁸

2.12 SUNLIGHT VAKFI²⁶⁹

Sunlight Vakfı (The Sunlight Foundation), hükümet ve politikasının herkes için daha hesap verilebilir ve daha şeffaf yapmak için teknoloji dünyasını, bütün açık verileri , politika analizi ve gazetecilik araçlarını kullanarak ABD Washington merkezli ulusal, parti amacı olmayan, kar amacı gütmeyen bir kuruluştur.

Sunlight Vakfının vizyonu, daha eksiksiz, adil ve etkili demokratik katılımı sağlamak için teknolojiyi kullanmaktır. Hedefi, yasada hükümet bilgileri için gerçek zamanlı çevrimiçi şeffaflık gerektiren değişiklikler yapmaktır ve Sunlight Vakfının çalışmaları yerel , eyalet , federal ve uluslararası seviyelere odaklanmaktadır.

Hükümetlerin faaliyetleri her geçen gün daha karmaşıklaştığı ve siyasi para akışı daha da etik olmayan hale geldiği sürece demokrasinin gelişmesini için şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlamaya daha iyi ve yaratıcı araçlara ihtiyaç duyulacaktır.

Hükümetlerin kamu alım sürecinde veri ve bilgilerin nasıl serbest bırakıldığının şekillendirilmesine yardımcı olmak için Sunlight Vakfı tarafından bir rehber hazırlanmıştır. Bu rehber satın almalarda daha fazla şeffaflığın sağlanmasına, yolsuzluğun azalmasına, alımın daha etkin ve etkili olmasına ve daha fazla hesap verebilirliğe olanak sağlar. Ayrıca Sunlight Vakfı bu rehberi yerel, ulusal veya uluslararası her düzeydeki hükümet için geçerli olmak üzere hazırlamıştır.

2.12.1 Sunlight Vakfının Satın Alma Açık Veri Kuralları²⁷⁰

İhale Kanunu

²⁶⁸ Murat Yıldırım, “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık (1980 Sonrası Türkiye Örneği)”, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sivas, 2006, s.14.

²⁶⁹ The Sunlight Foundation, <https://sunlightfoundation.com/about/>, (08.04.2017).

²⁷⁰ The Sunlight Foundation, “Procurement Open Data Guidelines (2013)”, <https://sunlightfoundation.com/procurement/opendataguidelines/v2013/#accessibility>, (08.04.2017).

Hükümet tarafından satın alma ile ilgili tüm yasalar ve politikalar halka açık olmalıdır. Buna ek olarak, hükümetler halka açık dille yazılmış ihale yasalarına ve düzenlemelerine ilişkin bir ön bilgi sunmalıdır.

İhale Dokümanları²⁷¹

Sözleşmeler için teklif çağrıları halka açık hale getirilmeli ve talep süresi sona erdikten sonra bile kamuya açık olmalıdır.

İsteğe Bağlı Olmayan İşlemler

Doğrudan satın alma, tedarik kartlarını kullanarak yapılan satın alma veya bir talep çağrısı gerektirmeyen diğer satın alımlarla ilgili veriler de yayınlanmalıdır.

Teklif Dokümanları

Her bir sözleşmeyle ilgili teklif belgelerinin yanı sıra tüm teklif sahipleri için iletişim bilgileri (ad, adres, telefon numarası, kimlik numarası) kamuya açıklanmalıdır.

İşbirliği İletişimi

Potansiyel teklif sahipleri ve satın alma memurları arasındaki özel taleplerin ihale süreci arasındaki iletişim, bir halka açık forumda yapılmalıdır.

İhale Ödülleri

Talepler karşılığında istenilen ödül verildiğinde kamuya açıklanmalıdır.

Sözleşmelerin Metni

Değişikliklere ek olarak ödül alan sözleşmenin tam metni genel tüketim için proaktif bir şekilde çevrimiçi olarak yayınlanmalıdır. Ödül sahibi, tutar, tarih, vb. gibi özet bilgiler her sözleşmede mevcut olmalıdır.

İhale Uyuşmazlıkları

Satın alma uyuşmazlıklarıyla ilgili bütün bilgiler, İhtilaf tarafları, şikâyet ve karar da dâhil olmak üzere Anlaşmazlık çözüm sürecinde bütün adımlar için mevcut olmalıdır. Standartlaştırma, makine okunabilirliği, ulaşılabilirlik ve zamanlılık aracılığıyla vatandaşlar her zaman bu bilgilere ulaşabilmeliler.

Sunlight vakfı, hükümetlerin politika yürütme sürecinde yayınlacakları verileri şekillendirmeleri konusunda ilke kümesi oluşturmuştur. Yerel, ulusal ve

²⁷¹ İhale dokümanı; ihalenin tüm ayrıntılarını anlatan bir pusuladır. İçerisinde;

1-İsteklilere talimatları da içeren idari şartnameler,
2-Yaptırılacak işin projesini de kapsayan teknik şartnameler,
3-Sözleşme tasarısı ve gerekli diğer belge ve bilgiler bulunur.

uluslararası ölçekte olmak üzere her aşamada uygulanabilecek olan bu ilkeler ideal veri oluşturma sürecine ilişkin ana hatları belirlemektedir.²⁷²

2.13 TÜRKİYE'DE MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİĞİN GELİŞİMİ

Uluslararası alanda yaşanan sosyal, siyasal ve mali olayların ülkelere bıraktığı etki üzerine kamu mali yönetimin değişimi ve reformu ihtiyacı doğmuştur. Bu reform gündemi mali sistemin saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları üzerine kurulması gerektiği fikri özellikle 1970'den sonra dünya da hız kazanmaya başlanmıştır.²⁷³

Ayrıca kamu hizmetlerinde kullanılan kamu kaynaklarının vatandaşların verdiği vergilerle kamu hizmetleri sağlanmaktadır. Vatandaşların kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve etkili kullanılmasına olan duyarlılıkları mali saydamlık, hesap verebilirlik ve performans denetim kavramlarına da yansımış ve duyarlık artarak bu kavramlar gündeme gelmiştir. Performans denetiminin faydası hesap verme kavramını zenginleştirmiştir.²⁷⁴

Demokrasi işleyişinin etkinliği hızla arttığı Türkiye’de, dünyada yaşanan bu değişim dalgasından etkilenmiş ve başta mali yönetim sistemi olmak üzere birçok alanda mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması için yapısal değişikliklere gidilmiş ve bu alanda çalışmalar yapılmaya başlanılmıştır.

Bu yapısal değişimin Türkiye’ de en önemli ayağı 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun tamamen kaldırılması ve yerine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun gelmesidir.

²⁷² İter Ünlükaplan, Volkan Yurdadoğ, Ebru Canıkalp “Mali Kurallar, Yaratıcı Muhasebe ve Mali Saydamlık: Geçiş Ekonomileri Üzerine Bir Değerlendirme”, <https://www.avekon.org/papers/1324.pdf>, (08.04.2017).

²⁷³ İbrahim Akdeniz, “Kamu Mali Yönetimi Reformunda Strateji Geliştirme Birimleri”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2010, S.159, s.465.

²⁷⁴ S.Mustafa Önen-Bedrettin Özmen,” Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2011, S.81, s.100.

2.13.1 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Eksikliği

1927 yılında yürürlüğe konulan ve bir tür mali anayasa olarak nitelendirilebilecek 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yaklaşık seksen yıllık bir uygulama devresinden geçmiştir. Uygulama devresinde sıkça eleştirilere maruz kalmış ve dünyada yaşanan gelişim ve dönüşümlere karşı yetersizliğidir. Sözü edilen yetersizliğin başında, ülkede kamu kuruluşları bütçelerinin yanında fonlar, döner sermayeler gibi bazı kuruluşların bütçelerinin uygulamaya konulması ve bu tür bütçeler ile bütçelerin genellik ve birlik ilkelerinden uzaklaştırılması bulunmaktaydı. Yani bütçeye dâhil edilmeden harcamaların ve gelirlerin yapılması, mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin kamu yönetiminde ve sisteminde 1050 sayılı Kanun sağlanamamıştır.²⁷⁵

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun bütçe kapsamı; genel bütçe, katmal bütçe, özel bütçe ve bunlara bağlı döner sermaye bütçesi olarak düzenlenmiş ve söz konusu Kanunda öngörülmemiş olmasına rağmen uygulamada fon bütçeleri de tesis edilmiştir. Ancak fonların kendi mevzuatlarında fon bütçelerinin hazırlık, uygulanma ve denetimleri bakımından 1050 sayılı Kanuna tabi olmadıklarına ilişkin hükümler konulduğundan söz konusu fonlar mali disiplinin bozulmasına ve kamu açıklarının artmasına neden olmuşlardır.²⁷⁶

Kamu kesiminin büyümesi ile birlikte 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda esneklikler yaygınlaşarak vakıflar ve döner sermayeler gibi yeni kurumların eklenmesi Türkiye'de 1050 sayılı Kanunla uygulanan bütçe dengesini ciddi bir şekilde olumsuz etkilemiştir.²⁷⁷

Ayrıca 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun kapsamı dışında olan; Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, TODAİ, TÜBİTAK, MTA, TRT, TSE, TOKİ, RTÜK, SPK, KİK, BBDK, TMSF, SSK, BAĞ-KUR, Emekli Sandığı gibi birçok kurum ve kuruluş olduğu görülmektedir.

²⁷⁵ M. Kâmil Mutluer, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından Üniversitelerde Tam Gün Çalışma Esası”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2009, S.156, s.43.

²⁷⁶ Ahmet Arslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2004, S.147, s.3.

²⁷⁷ Hamdi Gülşen, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme”, *Mali Hukuk Dergisi*, Ocak-Şubat 2006, S.121, s.41.

1050 sayılı Kanunun genel olarak devlet tüzel kişiliğine dâhil idarelerin mali denetim ve yönetimlerini düzenlediği için dar kapsamlıdır. Kanunun dar kapsamlı oluşu; kamu kaynağını kullanan idarelerin denetimini kısıtlamaktadır. Bu nedenle kamu mali yönetiminde, disiplin, kontrol ve bütünlüğün sağlanması, mali bakımdan kaynak israfının ve usulsüzlüklerin önlenmesi²⁷⁸ amacına yönelik yapılan faaliyetlerde mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin olmaması ya da yetersiz oluşu kamu kesimi önemli derecede olumsuz etkilenmiştir.

Sağlıklı işleyen, etkin ve verimli kamu mali sistemi ile mali denetim sisteminin kurulması için; kamu kesiminin yapısı ve fonksiyonları, kamu kesimi içinde sorumlulukların paylaşımı, kamu kesiminin faaliyetlerinde koordinasyon ve yönetim, kamu kesimi ile ekonomini dışında kalan kısmıyla olan ilişkiler, kamu kesiminin ekonomiye katılımı gibi unsurlar ve mali yönetim ve denetim kavramlarının yasal ve yönetsel kapsamının açık bir şekilde belirlenmesi temel şartlardır.²⁷⁹

Belirlenen temel şartlardan birisi kamu da rollerin ve sorumlulukların açık olunmasıdır. Rollerin ve sorumlulukların açık olması için, bir ülkedeki kamu kesiminin örgütsel yapısının ve bu örgütsel yapı içerisinde görev ve sorumluluk dağılımının, kamu kesiminin ekonominin geri kalan kısmına müdahalesinin ne olduğunun bilinmesi önem taşımaktadır. Bu durumun yasalarla açıkça ortaya konulması gerekmektedir. Kamu mali yönetiminin en önemli aracı olan bütçenin hükümet faaliyetlerinin ne kadarını kapsadığı ve işlevselliği, mali mevzuatın açıklığı ve genelliği ile uygulanabilirliği, rollerin ve sorumlulukların açıklığının da önemli belirleyicilerdendir.²⁸⁰

1050 sayılı Kanununda; ita amiri, tahakkuk memuru, sayman ve aynı Kanunun 22'nci maddesinde sorumlulukları düzenlenen diğer görevliler olarak yer almıştır.

Kamu harcama sürecinde rol alan bu aktörler, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda sorumluluğu birkaç aktöre yani tahakkuk memuru ve saymanlara yüklenmiştir. Aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları ayrı ayrı düzenlenmemiş, mali

²⁷⁸ Kenan Durak, “1050 ve 5018 Sayılı Kanunların Kapsamı ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci”, http://www.alomaliye.com/kenan_durak_1050.htm, (15.05.2014).

²⁷⁹ Baki Kerimoğlu, “Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı: İç Kontrol Sisteminin Tasarımı”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2003, S.144, s.108.

²⁸⁰ Emine Kızıldaş, “IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler”, Maliye Bakanlığı, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2001, s.95-96.

yönetim ve kontrol sistemi hesap verme ve yönetim sorumluluğu üzerine kurulmamış, sistem sadece mali sorumluluk²⁸¹ ya da mali hesap verebilirlik esasına dayandırılmıştır.

Temel bazda mali usulü düzenleyen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu; ita amiri, tahakkuk memurları, saymanlar ve diğer görevlilerin yetkilerinin ve sorumlulukları idariye bağlı görev olarak ifade edildiğinden yani 1050 sayılı Kanun sadece münferit mali süreçleri esas aldığından çağdaş anlamda mali saydamlığı, hesap verebilirliği ve raporlamayı karşılayamamaktadır.²⁸²

Bu bağlamda 1050 sayılı Kanununa yönelik birçok eleştiri yapıldı. Türkiye'nin kamu yönetimini tetikleyen yeniden yapılanma girişiminin amacı kamu kaynaklarında verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılmasını amaçlamak ve kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlamak için yapısal reformlar öngörmektedir. Öngörülmek istenen yapısal reformlardan bazıları şunlardır.²⁸³

- Kamu kesimlerinde etkin kontrol mekanizmaları kurmak ve açık bir şekilde hesap verebilmeyi sağlamak,
- Kamu kesiminin güvenilir, doğru, tutarlı ve hızlı bir şekilde bilgi ve belgelere erişimi olmasında, doğru kararlar vermesi için gerekliliği sağlamak,
- Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesine geçmek,
- Raporlama sistemlerini geliştirilerek hesap verme sorumluluğunu güçlendirmektir.

Son zamanlarda Türkiye'de demokrasi, vatandaş hakkı her alanda şeffaflaşma ve hesap verebilirlik gibi kavramlar daha bir derinlik ve önem kazandı²⁸⁴ iç ve dış ayrımının azaldığı etkileşimin arttığı ortamda kamunun rolünü yeniden tanımlama ihtiyacı doğrudan özelleştirme, sivilleşme ve yerelleşme eğilimleri doğrultusunda

²⁸¹ Ekrem Candan, "Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların, Görev, Yetki ve Sorumlulukları", *Mali Hukuk Dergisi*, Ocak-Şubat 2006, S.121, s.64-66.

²⁸² Doğan Bayar, "Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?", *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2003b, S.144, s.47.

²⁸³ Erkan Karaarslan, "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi", *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2002, S.141, s.2-3.

²⁸⁴ Necdet Kesmez, "Türkiyede Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi Hakkında Bazı Görüşler", *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Aralık 1994, S.15, s.11.

reform girişimlerine bir ivme kazandırılmış ve bu yönde bir dizi kanun tasarısı hazırlanarak uygulama başlatılmıştır.²⁸⁵

Türkiye'nin kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlamak adına yaşanan bu değişime uyum sağlamak üzere 4/1/2002 tarihinde kabul edilen Kamu İhale Kanunu, 5/1/2002 tarihinde kabul edilen Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve 10/12/2003 tarihinde kabul edilen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu TBMM'ce kabul edilmiş ve yürürlüğe konulmuştur.

5018 sayılı Kanun, 1050 sayılı Kanunda olmayan; etkin bir iç kontrol mekanizması sağlamak ve sağlıklı muhasebe raporlamaları yapmak, bütçe ve denetim sürecini stratejik planlama ve performans programıyla desteklemek, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerin üzerine kurulmuş bir kanundur.²⁸⁶

2.13.2 Türkiye’de Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Alanında Yapılan Çalışmalar

Ulusal ve uluslararası alanda yaşanan 1994 yılında Türkiye krizi, 1997 yılında Asya krizi, 1999 yılında Rusya krizi ve 2001 yılında Türkiye krizi, kamu kesiminin hızla büyümesi neticesinde şeffaflık için gerekli sistemlerin kurulmaması sonucunda meydana gelen krizlerdir.²⁸⁷

Bu anlamda, kamu kesimleri bilgi üretiminin genel standartlara göre sağlayamaması, piyasalarda ve devletlerde yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması krizlerin nedenleri olarak gösterilmiştir.²⁸⁸

Bu ve benzeri problemler özellikle makroekonomik istikrar, sürdürülebilir kalkınma, kamu açıklarını azaltma, kamuda etkinliği artırma, rekabetçi bir ortam hazırlama, teknoloji yeteneğinin (bilgi ve iletişim ağı) güçlendirilmesi, AR-GE

²⁸⁵ Doğan Bayar, “Kamu Yönetiminin Temel Kanunları”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2004b, S.147, s.1.

²⁸⁶ Osman Saraç, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Mayıs-Aralık 2005, S.149, s.162.

²⁸⁷ Dilek Yılmazcan, “Türkiye’de Mali Saydamlık”, http://www.saydamlık.org/kibris_dilek.html, (16.05.2014).

²⁸⁸ Yasemin Hürkan-Emine Kızıldaş-H.Hakan Yılmaz, “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde-IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme”, *Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV) Yayınları*, 2000, s.99.

harcamalarının artırılması, yolsuzlukla mücadelede,²⁸⁹ mali saydamlık ve hesap verebilirliği önemli bir derecede etkilemiştir.

Yaşanan bu sorun ve problemlerin tekrarlanmaması açısından özellikle IMF, OECD, Avrupa Birliği (AB), Dünya Bankası (WB), Uluslararası Saydamlık Örgütü gibi uluslararası kuruluş ve sivil toplum örgütleri nezdinde araştırma ve çözüm yolları bulmaya başlanmıştır. Krizlerin tekrar yaşanılmaması için bazı standart ve kodları geliştirmişlerdir.

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik hakkında ilk başta IMF ve Dünya Bankası tarafından çalışmalar gerçekleşse de Türkiye'nin Avrupa Birliğine katılmak için uyum sürecinde attığı adımlarda en önemli çalışmalarından biri mali saydamlığa dair çalışmalardı. Avrupa birliğinin fonlarını kullanan Türkiye, Avrupa birliğinin talebiyle saydamlık ve hesap verebilirliğe yönelik standartların ve ilkelerin kendi mevzuatına yansımaları önemli bir etken oldu.²⁹⁰

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları, 1995'de Dünya Bankası tarafından desteklenen Kamu Mali Yönetim Projesi ile 1999'dan itibaren IMF'nin stand-by anlaşmalarıyla beraber daha çok dış etkenler aracılığıyla Türkiye'de bu kavramlar gündeme gelmiş ve Türkiye'de entelektüel düzeyde tartışılarak fikirlerin oluşmasına neden olmuştur.²⁹¹

Ayrıca Türk kamu yönetiminde ve kamu mali yönetiminde yaşanan güven açığını, performans açığını, mali açığını ve strateji açığına yönelik yapılan bu çalışmalar sayesinde.²⁹²

- Hantal hale gelen kamu kesimlerinin performanslarını artırılması ve yapıları etkinleştirilmesi,
- Kamu kesimlerinin stratejik düşünme boyutunun güçlendirilmesi,
- Kamu kaynaklarının kullanımda stratejik planlara göre verimlilik ve mali dengelerin sağlanması,
- Katılımcılık ilkesi gereği halkın yönetime katılımını sağlanarak bu yolla olumsuz süreci olumlu sürece dönüştürülmesi sağlanır.

²⁸⁹ Yasin Çoban, *Türkiye Ekonomisi*, İkinci Sayfa Kitapevi, İstanbul, 2007, s.39.

²⁹⁰ Emil-Yılmaz, *a.g.e.*, s.15.

²⁹¹ Acar, *a.g.t.*, s.57.

²⁹² Ömer Dinçer-Cevdet Yılmaz, "Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma:1. Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim", <http://www.memurlar.net/haber/3099/>, (16.05.2014).

Dünyada ve Türkiye’de yaşanan mali krizler, mali yönetim sorunları ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayınlanan standart ve kodlar, Türk kamu mali yönetimini etkileyerek çeşitli çalışma yapmasına, tedbir almasına ve çözüm arayışlarına yönlendirmiştir. Türk kamu mali sistemi alanında yaşanan sorun ve problemler üzerine düşünülmüş ve bunlara ilişkin alınması gereken tedbirler belirlemiştir. Bu tedbirler:

- 2001, 2002 ve 2003 yılları programları,
- 2001 ve 2003 ulusal programları,
- Katılım Ortaklığı Belgesi,
- 58 ve 59’uncu hükümet programı ve acil eylem planı,
- IMF’ye verilen niyet mektupları,
- Sekizinci beş yıllık kalkınma programı,
- Sekizinci beş yıllık kalkınma planı kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması ve mali saydamlık özel ihtisas komisyonu raporu,
- Bakanlar kurulu prensip kararıyla Türkiye’de saydamlığın artırılması ve kamuda etkin yönetimin geliştirilmesi eylem planlarıdır.

Bu plan ve programların yapılmasında alınan tedbirlerin ortak amacı kamu kesiminin karar alma süreci içinde kamu kaynaklarının etkili, tutumlu ve verimli kullanılmasının temel prensiplerini ve uygulama çerçevesini ortaya koymaya çalışmaktır. Bu tedbirlerin dört başlık altında hedeflediği temel amaçlar toplanabilir. Bu amaçlar, kamu mali yönetiminde;²⁹³

- Üretilen hizmetlerde etkinlik, tutumluluk ve verimlilik olacak şekilde sağlanması,
- Bilgilendirilmesi yapılmış ve iyi bir şekilde yanıt veren bir kamu idaresinin karar almasında süreçlerinin düzenlenmesi,
- Denetim etkinliğini artırılarak performans denetimine geçişin yapılması,
- Hesap verme sorumluluğu ve mali raporlamayı geliştirilerek mali şeffaflığın sağlanmasıdır.

²⁹³ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, *a.g.ç.*, s.1.

Bu çalışmalarda alınmak istenen tedbirler ve neticesinde belirlenen amaçların gerekçesi Türkiye’de mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasıdır. Türkiye’nin mali saydamlık ve hesap verebilirliğin isteme gerekçesi;²⁹⁴

- 1927 tarihli 1050 sayılı Kanun ile oluşturulan sistem dünyada kamu mali yönetimi ve kontrol alanında yaşanan değişim ve gelişmelere uyum sağlamama,
- 1050 sayılı Kanunda; modern kamu yönetiminde egemen olan kavramlar performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme stratejik planlama, etkin iç kontrol, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin sisteminde yer verilmeme,
- Harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesi iyi kurulmamasıdır.

Ulusal plan ve programlarla yapılan çalışmalar neticesinde alınmak istenen tedbirler ile bu tedbirler neticesinde belirlenen amaçların dayanağı belirtilen bu gerekçeler tetiklemiştir. Bu tetiklemeyle birlikte mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramların uygulanmaya yönelik 57’nci, 58’inci ve 59’uncu hükümet programlarında konu edilmeye başlanmıştır.

57’nci Hükümetin gerek IMF’ye verdiği niyet mektuplarında gerekse güçlü ekonomiye geçiş programında “mali işlerde saydamlık” ekonomik istikrarın temel unsurlarından biri olarak gösterilmiş ve bunu sağlamak için de gerekli düzenlemelerin yapılacağı taahhüdünde bulunulmuştur.

Türk kamu yönetiminde ve kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması 58 inci ve 59’uncu Hükümet programlarında da ifade edilmiş ve Acil Eylem Planı oluşturulmuştur. 58’inci Acil Eylem Planında²⁹⁵ kamunun yeniden yapılandırılmasını dört ana başlık altında toplanılmıştır.

- Sosyal politikalar,
- Demokratikleşme ve hukuk reformu,
- Ekonomik dönüşüm programı,
- Kamu yönetimi reformudur.

58’inci Acil Eylem Planında kamunun yeniden yapılandırılması ve mali yönetim ve kontrol sisteminin yeniden düzenlenmesine yönelik bazı faaliyetler belirlenmiştir. Bu faaliyetler ise şunlardır:

²⁹⁴ M.Sait Arcagök-Ertan Erüz, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Aktif Matbaa, İstanbul, 2006, s.3-4.

²⁹⁵ 58. Hükümet Acil Eylem Planı (AEP), <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/>, (17.05.2014).

- Kuruluş düzeyinde stratejik planlama uygulamasına geçilecek,
- Vatandaş memnuniyeti ve beklentileri sürekli olarak ölçülecek,
- Merkezi idarenin görev ve yetkileri belirlenecek,
- Mali disiplin ve şeffaflık sağlanacak,
- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yenilecek (Kamu Mali

Yönetim ve Mali Kontrol Kanunu).

59'uncu Hükümet programında²⁹⁶ da ekonomide rakamsal etkenler yanında, sosyal dinamikler de göz ardı edilemeyecek kadar önemli olduğu ifade edilmiş ve en önemli sorun, ülkede istikrar ve güven ortamının kaybolmasıdır. Kamu kesimlerine olan güveni kazandırmakla birlikte siyasetin itibarını yeniden onarmak, politik karar alma işlemlerinde etkinliği artırıcı uygulamalara ağırlık verilerek düzenlemelere gidilecektir. Bu çerçevede;

- Toplumun istek ve arzuları politik sürece doğrudan yansıtılacak,
- Siyasî irade ile ilanı yapılan politikalar güçlü şekilde desteklenmesi sağlanacak,
- Anlaşmalara bağlılık ve evrensel normlar devletin taahhüdü altında sağlanacak,
- Şeffaflık ve hesap verilebilirlik uygulanmaya konulacaktır şeklinde temel kriterler belirlenmiştir.

14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Başbakanlık genelgesi ile başlatılan Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmasındaki “VIII. Plan Araştırma ve Uygulama Kapsamı” başlığı altındaki 16'ncı maddesinde; “Kamu kesimi açıklarının son on yılda artarak devam etmesi ve yapısal reformların gerçekleştirilmesinde yeterli bir başarı olunamaması sonucunda enflasyon problemi, son on yılda sağlanan olumlu gelişmeye rağmen kalıcı bir şekilde çözülememiş ve istikrarlı bir büyüme ve gelişme ortamı sağlanamamıştır. Yeni bir yüzyıla girerken Türkiye'nin ciddi atılımları gerçekleştirebilmesi için, öncelikle kamu hizmetlerinde etkinliği ve saydamlığı artırıcı düzenleme ve uygulamalar yapılarak mali disiplinin güçlendirilmesi gerekmektedir.” Denilerek, gelecek yıllarda kamu kesiminin yaptığı hizmetlerde etkinliği ve saydamlığı

²⁹⁶ Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), “I. Erdoğan Hükümeti Programı”, <http://www.tbmm.gov.tr/hukumetler/HP59.htm>, (20.05.2014).

yaygınlaştırıcı düzenlemelerin yapılması gereğini, planın öncelik konuları arasına girmiştir.

Ayrıca Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporunda Mali Saydamlık; “hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü, hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu mali yönetiminin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bir bilgi setinin kamuya sunulması ve sonuçta bu bilginin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesiyle kamuda etkinliğin artırılması mali saydamlığın temel ilkesi olmaktadır” denilmektedir.

Mali saydamlık ile ilgili IMF tarafından belirlenen Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğüne²⁹⁷ göre IMF’e üye veya üye olmayan ülkeleri desteklemek için 4 temel ilke vardır. Bu 4 temel ilkeler:

- Kamuda rol ve sorumluluklarda açık olunması,
- Kamu ait bilgi kamuoyuna açık olunması,
- Kamu ait bütçe hazırlanma, uygulanma ve raporlanma süreçlerinde açık olunması,
- Kamuya ait veri yayınlamasında güvenilirliğine dair teminatlarıdır.

Hükümet Programları, Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları ve IMF tarafından belirlenen Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü, 5018 sayılı Kanunun “mali saydamlık ve hesap verebilirlik” kavramlarının genel gerekçeleri olmaktadır.

Bu kapsamda, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yapılandırılma amacına gidilmesinde, TBMM’nin kamu bütçe üzerinde denetimini artırması, mali saydamlığı etkinleştirmesi, stratejik plan ile performans esaslı bütçeleme sayesinde orta vadeli harcama sisteminin yapılması, uzan vadeli bütçelemeye geçilmesi, iç denetim sistemi kurulması, performans denetimine geçilmesi, kamu iç kontrol sistemine geçilmesi, Sayıştay denetim yetkisinin genişletilmesi, kamu mali yönetiminde idarelerinin görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi amaçlanarak²⁹⁸ hükümet tarafından mali

²⁹⁷ Bölüm 2’de “Uluslararası Para Fonu” başlığı adı altında detaylı açıklanmıştır.

²⁹⁸ Arcagök-Erüz, *a.g.e.*, s.9-10.

yönetimin yeniden yapılandırılması, saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasına yönelik olarak bazı somut adımlar atmıştır. Bu adımlar ise şunlardır:²⁹⁹

- Bütçe içi ve dışı toplam 69 fon kapatılmıştır. Bütçe birliğinin ve şeffaflığının artırılması yönünde, fonların bir incelemeye tabi tutularak tasfiye edilmesi gerekenlere ilişkin çalışmaların başlatılması zorunlu hale gelmiştir. Hükümetin 1999 yılı sonunda uyguladığı Ekonomik İstikrar Programında da tasfiye edilmesi icap eden fonlar belirlenerek 2000 ve 2001 yıllarında aşamalı olarak tasfiye edilmesi ve yine yeni fonlar oluşturulmaması öngörülmüştür.

- Şeffaf bir şekilde hazine garanti ödemeleri açıklanmaya başlanmıştır. Hazine'nin aylık raporlarına “borç verme eksi geri ödeme” kalemi eklenmesiyle birlikte hazinenin garantili borçlar kapsamında ödemelerin ve ilgili idarelerce hazineye yapılan geri ödemelerin izlenmeye başlanmıştır.

- Genel ve katmalı bütçeye dâhil, pilot altı kuruluşa (Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Hacettepe Üniversitesi ve Ege Üniversitesi) uluslararası standart olarak kabul görülen bütçe kodlaması için eğitim verilerek, 2002’de bu kurum ve kuruluşlarda uygulanmaya konulması adımları atılmıştır. Yeni bütçe kodlamasının 2003 yılında genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idarelerin tamamı 2004 yılında ise Genel Devlet tanıma giren tüm kuruluşlarda uygulanması hedeflenmektedir.

- 09/04/2014 tarih ve 27721 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan 4749 sayılı “Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” 28/03/2002 tarihinde TBMM Genel Kurulu’nda kabul edildi. Bu Kanunla, kamu sektörü için açık borçlanma kuralları ve limitleri ortaya konulmuş ve hazinenin devirli kredileri ile borç garantilerinin de bütçe kapsamına alınması amaçlanmıştır.

- Yüksek Planlama Kurulu, bütçe hedeflerinin ve yatırımlarının rasyonalizasyonu hakkında 2002’de kapsamlı bir çalışma yaparak kamu kesimlerine bu şekilde bütçe yapma talimatını vermiştir.

- Kamuda denetim reform çalışmaları yapılması için bir çalışma grubu oluşturulmuştur.

- Devlet muhasebesinin uygulanması için SAY2000 projesi çevrimiçi olarak Maliye Bakanlığı tarafından ülkede önemli ölçüde teşekkül edilmiştir.

²⁹⁹ Toker, *a.g.e.*, s.30-32.

- “Türkiye’de Şeffaflığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı” Şubat 2002’de Bakanlar Kurulu Kararı haline getirilmiştir.
- Türkiye’nin kamu mali yönetimine mali saydamlık ve hesap verebilirliği getirmek üzere, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 2006 yılında yürürlükten kaldırıldı. Yerine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, TBMM’de 10/12/2003 tarihinde kabul edilerek 24/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun ile değişiklikler yapılarak 5018 sayılı Kanunda öngörülen mali yönetim ve kontrol sistemi 01/01/2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulmuştur.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİĞİN SAĞLANMASINDA KULLANILAN ARAÇLAR

*"Daha çok vergi alma politikası yerine, daha iyi
harcama nasıl yapılabilir konusuna eğilmek gerekir."*

FRANSIZ ATASÖZÜ

3.1 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

Son elli yılda hemen her şeyin büyük bir hızla değiştiği dünyada, kamu yönetimi gündemine damgasını vuran kavram da ‘değişim’ olmuştur. Reformlardan etkilenilerek değişime tabi tutulan başlıca alanlar ise; mali yapı, personel yönetimi ve örgütsel yapıdır. Dünyada geniş uygulama bulan mali yapıdaki reformları doğuran başlıca iki sebepten biri, ekonomik nedenlerle artan kamu harcamalarının sınırlanması, diğeri ise kamu sektörünün etkili, verimli ve kaliteli hizmet sunabilmesi için mali yapının değiştirilmesi gereksinimidir.³⁰⁰

Bu gereksinim daha çok demokratik vatandaşlık, sivil toplum gibi kavramların çizdiği çerçevede vatandaşı merkeze yerleştiren Yeni Kamu Hizmeti yaklaşımı, vatandaşa hizmet etmek üzerine odaklanan, kamu yararının bir ürün değil amaç olduğu, stratejik düşünüp, demokratik hareket edildiği, müşteriye değil vatandaşa hizmet edildiği, sorumluluğun basite indirgenmediği, sadece verimliliğe değil insana da değer verildiği, vatandaşa ve kamu hizmetine girişimcilikten daha çok önem verildiği bir anlayışla kamu hizmetini yeniden tasarlamaktadır.³⁰¹

³⁰⁰ Hasan Canpolat-Mehmet Cangir, “Değişen Dünyada Kamu Yönetiminin Geleceği ve Türkiye’nin Reform Gündemi: Devletin Daha Fazla Demokratikleşmesi”, *Türk İdare Dergisi*, 2010, S.466, s.25-29.

³⁰¹ F. Neval Genç, “Yeni Kamu Hizmeti Yaklaşımı”, *Türk İdare Dergisi*, 2010, S.466, s.145.

Toplumsal değişimler, kamu hizmetlerinin sunulmasında yeniden tasarlama çabaları ve demokrasinin güçlenmesi ile birlikte kamunun işlevlerinde ve kamusal faaliyetlerin kapsamında meydana gelen artış, kamu harcamalarının ve bu harcamalara yönelik denetimlerin kapsamını ve niteliğini sürekli geliştirmiştir. Bu gelişimin temelini etkinlik kavramı oluşturmaktadır. Ayrıca, katılımcılık, vatandaş odaklılık, denetim, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi kavramlar, etkinliği sağlayan temel unsurlar olarak kabul edilmektedir.³⁰²

Kamu mali yönetiminde etkinliği sağlamak ve dünyadaki gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de 1980 sonrasında kamu yönetiminde reform çalışmaları başlatılmış ve özellikle 2000’li yıllarda bu çalışmalar hızlandırılmıştır. Bu kapsamda ilk olarak 2003 yılında Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı hazırlanmıştır. Tasarı’nın özünde kamu yönetiminde merkeziyetçilik sorununun çözülmesi; kamu hizmetlerinin yeniden yapılandırılarak önemli bir kısmının yerel yönetimlere devredilmesi; gereksiz hale gelmiş kuruluşların tasfiye edilmesi, denetim, stratejik planlama, performans yönetimi ile katılımcı, etkin ve bürokrasiden uzak, şeffaf ve hesap verebilir bir kamu yönetimi oluşturmayı amaçlayan değişiklikler yer almaktadır.³⁰³

Türkiye’de yeniden yapılandırma çalışmalarının en önemli ayağını 5018 sayılı Kanun oluşturur. Bu Kanun ile yeniden yapılandırma çalışmaların yasal dayanaklarının oluşturulması amaçlanmıştır.

Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun ilk olarak 10/12/2003 yılında TBMM tarafından kabul edilerek 01/01/2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdi. 5018 sayılı Kanun ile mali sistemine getirdiği yasal, kurumsal ve yapısal oluşumların küresel gelişmelerle uyumlaştıracak değişiklikler içermiştir. Bu Kanun ile getirilen yeni düzenlemeler; bütçe kapsamının genişletilmesi, çok yıllık bütçe uygulaması, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, tahakkuk bazlı muhasebe, kamu mali istatistikleri, kamu iç kontrol sistemi, iç ve dış denetimi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik olarak özetlenebilir.³⁰⁴

³⁰² Recai Akyel-Hacı Ömer Köse, “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, *Türk İdare Dergisi*, 2010, S.466, s.10-12.

³⁰³ Mustafa Lamba vd., “Sağlık Bakanlığı’nda Yeniden Yapılanma: Yeni Kamu Yönetimi Açısından Bir Değerlendirme”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2014, c.47, S.47, s.56.

³⁰⁴ Menşure Kolçak, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2006, c.7, S.1, s.370-371.

3.2 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA YER ALAN MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK

5018 sayılı KMYKK, kamu mali yönetim sürecinde önemli bir unsur olarak görün saydamlık ve hesap verebilme kavramlarına önemle durulmuş bir kanundur. Kanunun birinci maddesinde amaç kısmında net bir biçimde mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasına değinilmiştir.³⁰⁵

5018 sayılı KMYKK'nın 1'inci maddesine göre bu Kanunun amacı, “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, *hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere*, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir” şeklinde ifade edilmiştir.

5018 sayılı Kanunun amaç başlıklı birinci maddesinde hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere şu konuları düzenlenmesi şeklinde bir ifade kullanılarak, Kanunun hesap verebilirliğe ve saydamlığa odaklandığı konusu net bir şekilde belirtilmektedir.³⁰⁶

5018 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde belirtilen amacında üç önemli nokta üzerinde durulmuştur. Birincisi; kamu kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, ikincisi; kamu kaynaklarında mali saydamlığı sağlanmasını ve üçüncüsü ise; kamu kaynaklarını elde eden ve kullananların hesap verebilirliğin sağlanmasıdır.

Mali sistemin üç nokta üzerinde inşa edilmesinin nedeni saydamlık, devletin hesap verme sorumluluğuna ilişkin en önemli mekanizmalardan birisi olmasıdır. Şeffaf olan bir sistemin varlığı, kamu hizmetlerinde rol alan aktörlerin kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin bilgilerin kamuoyuna ulaşması ve böylece aktörlerin kendi çıkarları

³⁰⁵ Selma Tosun, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlığa Katkısı”, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2010, s.127-128.

³⁰⁶ İ. İlhan Hatipoğlu, “Saydamlık Ve Hesap Verebilirlik Bağlamında Kamu Mali Yönetimi Reformu”, *Şeffaf Ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, 2012, s.70.

doğrultusunda kullanmasına engel olur ve saydamlık sayesinde de kamusal kaynakların kullanımında etkinlik ve verimlilik sağlanarak vatandaşların kamu yönetimine olan güvenin artmasına neden olacaktır.³⁰⁷

Kamu mali yönetimin temel ilkeleri 5018 sayılı Kanunun 5'inci maddesinde kamu maliyesinin temel ilkeleri başlığı altında toplam 7 ilke belirlenmiştir. Bu ilkelerden en önemlisi “kamu maliyesi, kamuda rol alan aktörlerin hesap verme sorumluluklarını sağlayan” ilkedir.

Ayrıca 5018 sayılı Kanunu'nun 3'üncü bölümünde düzenlenen Kamu Kaynaklarının Kullanılmasının Genel Esasları çerçevesinde 7'nci madde de mali saydamlık ve 8'inci madde de hesap verme sorumluluğunun tanımları yapılmıştır.

5018 sayılı Kanun mali saydamlığı 7'nci maddesinde şöyle tanımlamıştır: “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, zorunludur” ifadesine yer vermiştir.

Mali saydamlık kavramı, 5018 sayılı Kanunun temel amacı ve temel ilkesi olması ile birlikte Kanun, mali saydamlığı sağlamak üzere kamu mali sistemine;

- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme (5018 sayılı Kanun 9'uncu maddesi),
- Merkezî yönetim bütçe kanununun kapsamı ve düzeni (5018 sayılı Kanun 15'inci maddesi),

³⁰⁷ Başak Dalgıç, “5018 Sayılı Kanun’a Göre Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kahramanmaraş, 2010, s.28.

- Orta vadeli program, malî plan ve bütçe hazırlama rehberi (5018 sayılı Kanun 16'ncı maddesi),
- Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının sunulması (5018 sayılı Kanun 18'inci maddesi),
- Yedek ödenek (5018 sayılı Kanun 23'üncü maddesi),
- Bütçe politikası, gelir ve giderlerin izlenmesi-Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu- (5018 sayılı Kanun 30'üncü maddesi),
- Bağış ve yardımlar (5018 sayılı Kanun 40'inci maddesi),
- Faaliyet raporları (5018 sayılı Kanun 41'inci maddesi),
- Muhasebe sistemi (5018 sayılı Kanun 49'üncü maddesi),
- Mali İstatistikler (5018 sayılı Kanun 52-54'üncü maddeleri),
- İç Kontrol Sistemi (5018 sayılı Kanun 55-58'inci maddeleri),
- İç denetim (5018 sayılı Kanun 63'üncü maddesi),
- Dış denetim (5018 sayılı Kanun 68'inci maddesi) gibi bazı düzenlenmeler ve yeni uygulamalar getirmiştir.

Mali saydamlık ilkesinin amacı kamuda hesap verebilirliği sağlamaktır. Dolayısıyla 5018 sayılı Kanunun temel amacı ve ilkesi olan bir başka kavramda hesap verme sorumluluğudur. Kanun “hesap verme sorumluluğu” 8'inci maddesinde şöyle tanımlamıştır. “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır” hükmüne yer vermiştir.

5018 sayılı Kanunun hesap verebilirlik ile ilgili maddesinin gerekçesinde ise hesap verebilirlik kamu harcamalarının can damarını meydana getirmektedir. Çağdaş kamu mali yönetiminin önemli unsurlarından biri olan hesap verebilirlik, kendilerine kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını verme anlamında gelmektedir.³⁰⁸

³⁰⁸ M.Kamil Mutluer-Erdoğan Öner-Ahmet Kesik, *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Mayıs 2005, s.99.

5018 sayılı Kanunun 8'inci maddesi ile 7'nci maddesinin (a) bendinde işaret edildiği gibi, kamu mali yönetimi içerisinde rol alan görevliler ile yetkililer hangi unsurlardan veya durumlardan dolayı sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Madde metninde görevli ve yetkili olanlar ibaresi yer aldığına göre, hizmet yönünden iki ayrı kamu görevlisi öngörülmektedir. Görevli olanlar; verilen emri, direktifi yerine getirenler, örneğin gerçekleştirme görevlileri gibi. Yetkili olanlar; emri verenler, örneğin bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri³⁰⁹ gibi.³¹⁰ Bu nedenle, kamu kaynağını, kamu hizmetini yürütmek amacıyla ve kamusal yetkilerin kullanılmasıyla ortaya çıkan görevler de mali sorumluluğu ortaya çıkarmaktadır. Bu kapsamda öncelikle mali sorumluluğu doğuran mali görevin ve mali görev sürecinde görev alan sorumluların tanımlanması gerekmektedir. Kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılması sürecinde yetkili ve görevli olanlar yetki ve görevlileri dâhilinde yetkili mercilere hesap vermekle yükümlü tutulmuştur.³¹¹

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olan kamu görevlilerinin kamu kaynaklarının; etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludurlar.

5018 sayılı Kanun görevli ve yetkili olan sorumluluklar şöyle açıklamıştır:

- Bakanlar: Siyasi bakımından sorumludurlar (5018 Madde 10),
- Üst Yöneticiler: İdari bakımdan sorumludurlar (5018 Madde 11),
- Harcama Yetkilisi: Mali bakımdan sorumludurlar (5018 Madde 31),
- Gerçekleştirme Görevlisi: Mali bakımdan sorumludurlar (5018 Madde 33),
- Muhasebe Yetkilisi: Mali bakımdan sorumludurlar (5018 Madde 61-62).

İdare hukukunda ise siyasi sorumluluk, cezai sorumluluk, medeni sorumluluk, idari sorumluluk ve mali sorumluluk gibi birçok sorumluluk türlerine yer verilmiştir.

³⁰⁹ Harcama Yetkilisi, kamu kesimlerinde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

³¹⁰ Necip Turguter, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklaması*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2011, s.8.

³¹¹ İsmail Çobanoğlu, "5018 Sayılı Kanun ile 1050 Sayılı kanunda Gider Bütçesinin Uygulanmasında Sorumlular ve Sorumluluklarının Mukayesesi", *Mali Hukuk Dergisi*, Ocak-Şubat 2006, S.121, s.32.

Kamu kaynağı ve kamu harcaması açısından en önemli sorumluluk mali sorumluluktur. Mali sorumluluk başta Anayasa olmak üzere çeşitli birçok mevzuatta düzenlenmiştir.

Anayasanın 40'inci maddesine göre göre mali sorumluluk; “kişinin, resmî görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir”. Anayasanın 125'inci maddesine göre idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır ve idare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür ifadesi ve yine Anayasanın 129'uncu maddesinde ise memurlar ve diğer kamu görevlileri Anayasa ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunmakla yükümlüdürler ve memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabileceği denilmektedir. Böylece Anayasa tarafından mali sorumluluğun kapsamı ve çerçevesi çizilmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 11'inci maddesine göre devlet memurları kanun, tüzük ve yönetmeliklerde belirtilen esaslara uymakla ve amirler tarafından verilen görevleri yerine getirmekle yükümlü ve görevlerinin iyi ve doğru yürütülmesinden amirlerine karşı sorumludurlar denilmesiyle idari sorumluluktan bahsedilmiştir.

Aynı Kanunun 12'nci maddesinde mali sorumluluk düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır ifadesi, yine aynı Kanunun 13'uncu maddesine göre ise kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Ancak, Devlet dairelerine tevdi veya bu dairelerce tahsil veya muhafaza edilen para ve para hükmündeki değerli kâğıtların ilgili personel tarafından zimmete geçirilmesi halinde, zimmete geçirilen miktar, cezai takibat sonucu beklenmeden Hazine tarafından hak sahibine ödenir hükmüne yer verilmiştir.

Bu kapsamda Anayasa, 657 sayılı DMK ve 5018 sayılı KMYKK'da verilen görev ve yetki neticesinde ihmal edilen sorumlulukların idari yaptırım, cezai yaptırım ve mali yaptırım gibi çeşitli yaptırımların uygulanacağı vurgulanmıştır.

Bu durumda 5018 sayılı KMYKK, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması amacı üzerinde inşa edilmesi iki açıdan önemlidir: Birincisi, kaynakların etkin kullanımına ilişkindir. Mevcut hizmetlerin en düşük maliyetle yapılması ve israfın önlenmesi önem kazanmaktadır. Stratejik planlamayla beraber, bu tarz bir kaynak kullanımının sonuç odaklı olması hedeflenmektedir. İkincisi demokratikleşme ile ilgilidir. Vatandaşın/vergi mükellefinin kamu faaliyetlerini şeffafla görebilmesi ve hesap sorabilmesidir.³¹²

Sonuç olarak başta şeffaflık ve hesap verebilirlik olmak üzere iyi yönetime sahip olunması sayesinde elde edilen kazanımlar, devletin “stratejik devlet”, “hizmetkâr devlet” olmasını da beraberinde getirecektir. Stratejik ve hizmetkâr devlet ne yapacak? Bir kere, stratejik planlama yapacak, önceliklerini belirleyecek. İkincisi, kamu birimlerini sadece teşkilat yapısı ve bütçe büyüklükleri bakımından değil, piyasaya gereksiz ve aşırı müdahaleleri yönüyle de küçültecek. Üçüncüsü, hizmet alanlara yani vatandaşlara hizmet sağlayıcılarını seçme hakkı verecek. Sonuncusu da, etkin ve kaliteli hizmet sunma mekanizmaları getirecektir.³¹³

3.3 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA YER ALAN MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİLİĞİN SAĞLANMASINDA KULLANILAN ARAÇLAR

2006 yılında yürürlüğe konulan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ile ilgili olarak uluslararası alanda yapılan çalışmalardan etkilenecek yeni uygulamalara ve yeni araçlara yer vermiştir.

³¹² Abuzer Pınar, “Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetiminin Kalkınmadaki Rolü”, *Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, 2012, s.112.

³¹³ Ahmet Kesik, “Moderatör: Maliye Bakanlığının Strateji Geliştirme Başkanı, İkinci Oturum Açılış Konuşması”, *Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, 2012, s.90-91.

Kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması için 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun getirdiği araçlar ise şunlardır:

- Stratejik Planlama,
- Performans Programı,
- İdare Faaliyet Raporu,
- Analitik Bütçe Sınıflandırılması,
- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi,
- Kurumsal Mali Durum Ve Beklentiler Raporu,
- Mali İstatistik Raporları,
- Taşınır Kesin Hesap Cetvelleri,
- Kesin Hesap Kanunu,
- Mali Denetim,
- İç Denetim,
- Dış Denetim,
- İç Kontrol Sistemidir.

Bu araçlar, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun temelini oluşturmakla birlikte mali saydamlığa ve hesap verebilirliğe önemli bir etki yapmaktadır. Özellikle 5018 sayılı Kanunun temelini oluşturan bu uygulamaların mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasına hizmet ettikleri için bu araçlar temel alındı ve incelendi. İncelenen bu araç ve sistemler 5018 sayılı Kanunla gelen yeni uygulamalar olmasına dikkat edildi.

3.3.1 Stratejik Planlama

Stratejik planlama, kurumun bulunduğu nokta ile varmaya çalıştığı yer arasındaki mesafedir. Kurum ulaşmayı arzu ettiği noktaya varmak için mümkün kılacak yöntemlerini belirler. Stratejik planlamanın bakışında uzun vadelidir ve geleceğe dönüktür. Stratejik planlamada belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda kurum

bütçesini hazırlar ve kurum stratejik plana göre kaynak tahsisini öncelikli hale getirir. Stratejik planlama böylece hesap verme sorumluluğuna rehberlik etmektedir.³¹⁴

Stratejik planlama, strateji ve planlama olmak üzere iki farklı kelimelerden oluşan bir tamlama olup strateji ve planlama kelimeleri bu tamlama için de kendi öz anlamlarını yitirdiği söylenilemez.³¹⁵ Planlama kavramı oldukça eski olmakla birlikte stratejik planlama ile ortadan kalkmış değildir; ancak stratejik planlama nispeten yeni bir kavramdır ve evrimleşmektedir.³¹⁶

Stratejik planlamanın önemli hale gelmesinde 1980'lerle birlikte devletin rolünün değişmesine paralel olarak planlama anlayışında da değişiklik olmuş, ulus devlet sınırları içinde ülkenin dengeli kalkınma anlayışına bağlı refah devleti döneminin kalkınma planlaması anlayışından uzaklaşmış ve kalkınma planlamasının yerini sektörel düzeyde bölgesel planlar ve buna bağlı olarak kurumsal düzeyde stratejik planlama anlayışı almaya başlamıştır.³¹⁷

Bu nedenle kamu kesimi, kamu hizmetlerini kaliteli olarak istenilen bir düzeyde yapabilmesi için kaynak tahsisini bütçelerinin yanı sıra program ve projeye ve ayrıca stratejik planlamada belirtilen amaç, hedef ve performans göstergelerine dayandırılması gerekir.³¹⁸ Bu şekilde kamu idareleri faaliyetlerini yürütülmesinde “stratejik planlama” temel bir araç olmaktadır.

Kamu kesiminin hazırladığı stratejik planlama, hem kurum kültürünü ve kurum kimliğini oluşturur, geliştirir ve güçlendirir hem de kamu mali yönetimi ve sistemini etkinleştirerek bir anlam kazandırır.³¹⁹

³¹⁴ Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, *Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu*, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) internet Yayını, Ankara, 2006, 2. Sürüm, s.7.

³¹⁵ Volkan Erkan, *Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama: Türkiye Uygulaması ve Kuruluşlarda Başarıyı Etkileyen Faktörler*, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Yayını, Ankara, 2008, s.9.

³¹⁶ Muhittin Acar-Hüseyin Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi II*, Nobel Kitabevi, Ankara, 2004, s.1-10.

³¹⁷ Menaf Turan-Seyhan Güler-Mahmut Güler, “Belediye Yönetimine Katılım Bakımından Stratejik Planların Değerlendirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2013, c.18, S.2, s.242.

³¹⁸ Hüseyin Cesurhan Taş, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında Stratejik Planlama”, *Türk İdare Dergisi*, 2005, S.449, s.101.

³¹⁹ Mesut Hastürk, “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”, <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/4.1-Stratejik-Planlama-ve-Performans-Esasli-C4%B1-B%C3%BCt%C3%A7eleme2.pdf>, (24.05.2014).

Stratejik planlama kamu kesiminin sağlıklı iş ve işlemlerin yapılmasına, kurum personellerin aynı amaçlarda çalışmaya yönlendirilmesine ve değişen çevresel şartlar ve ortamlara ayak uydurulmasına yönelik olduğu için bir yönetim aracı olup aynı zamanda bir süreçtir.³²⁰

Stratejik planlama, değişen çevre şartlarına uyum gösteren ve sürekli gelişimi amaçlayan modern kamu idaresine ait bütüncül bir kavramdır. Kamu mali yönetiminde 'ortak akıl' olarak ifade edilen stratejik planlama bu aklın temelini de 'kolektif bünye' oluşturur. Stratejik yönetime sahip olan bir kamu kesimi; kalite odaklı hizmet anlayışı, yapısal reformlar, bilgi sistemleri yönetimi, insan kaynakları yönetimi, mali yönetimi, saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu oluşturan bütüncül bir yapıya sahip altı temel üzerinde inşa edilir.³²¹

Stratejik planlama disiplinli bir çabadır denilebilir çünkü stratejik planlama kamu kesimin ne faaliyet yürüttüğü, faaliyeti niçin yaptığı ve faaliyetin sonucunda ne olduğunu gösteren ve bunlara rehberlik ederek kamunun iş, işlem, eylem ve kararlarına ulaşma çabasını gösterir.³²²

Dolayısı ile stratejik planlama genel bir yaklaşımla planlama, uygulama ve değerlendirme safhalarından meydana gelir. Sürecin başlangıcını amaçların tespiti ve uygun stratejilerin geliştirilmesi oluşturur. Daha sonra bunların uygulanması ve sonuçlarının kontrol edilerek değerlendirilmesi takip eder.³²³

İdarelerin uygun stratejilerin geliştirilmesi için öncelikle üç temel soruya cevap araması gerekir. Bunlar:³²⁴

- Biz idare olarak neyiz?
- Biz ne olmak istiyoruz?
- Hedeflerimize nasıl ulaşacağız?

³²⁰ Atilla Çakır, “Kamu İdarelerinde Stratejik Yönetim Kapsamında Planlama ve Plan-Bütçe İlişkisi”, Maliye Bakanlığı, Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Ankara, 2008, s.21.

³²¹ Birol Aydemir, “Stratejik Yönetim ve Bütçe”, 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, 2005, s.24.

³²² Yunus Köse, Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun Türk Kamu Mali Yönetim Sistemine Etkileri”, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya, 2008, s.138-139.

³²³ Ömer Dinçer, *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*, Beta Basım Yayıncılık, İstanbul, 2013, 9. Baskı, s.34.40.

³²⁴ Harun Gürer, “Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler”, *Sayıştay Dergisi*, 2006, S.63, s.92.

Sorulan bu sorularla birlikte stratejik planlama çalışmaları birbirinden doğrudan etkilenen aşamalardan oluşmaktadır. Planlamanın başarıya ulaşabilmesi için aşamaların her birinin dikkatli bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu aşamalar:³²⁵ Örgütsel değerler ve ilkeler, vizyon, misyon, iç çevre analizi, dış çevre analizi, SWOT, kritik başarı etmenleri, amaçlar, hedefler, stratejiler ve politikalar, eylem planları, kaynak dağılımı ve performans ölçümüdür.

Eğer stratejik planlama aşamaları iyi kullanabilirse idareye sağlayacağı birçok fayda vardır. Bu şekilde kamu kesimine; stratejik düşünüp etkili strateji geliştirme, önceliklerini geliştirme, örgütsel performansını geliştirme, hızlı değişen şartlara uygun etkili mücadele etme, bugün alacak kararları geleceğe nasıl etki yapacağını düşünerek alma, karar almak için savunulabilir ve sağlam temel üzerine oluşturma, kurum içinde ekip çalışmasını ve uzmanlaşmasını geliştirme olmak üzere bir dizi potansiyel fayda sağlamaktadır.³²⁶

Stratejik planlama orta ve uzun vadeli bir planlama yaklaşımı olup, dinamik bir yapıya sahiptir. Yani şartlar değiştiğinde planların yenilenmesi gerekmektedir. Asıl amacı, yönetimi geliştirmek ve iyileştirmek olan stratejik planlama, yönetimlerin güncel sorunlar altında ve politik baskılar nedeniyle temel bakış açılarını yitirmelerini önler ve sonuç odaklı olarak stratejik alanlara yönelmelerini sağlar. Stratejik planlar, mali olmaktan ziyade yönetsel bir plan olup, amaç ve hedeflerin kaynak ihtiyacını da dikkate alır. Böylece kaynak tahsisinin stratejik önceliklere göre yapılmasına, bütçelerin stratejik planlama sonucunda meydana gelen amaçlara ve hedeflere uygun bir şekilde hazırlanmasına rehberlik etmekte ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır.³²⁷

Stratejik planlama işlevsel olması planda yer alan hedefler için ek bir maliyet gerektiğinde bütçelerde de olmasına bağlıdır. Planda özellikle hükümet öncelikleri olduğu için bütçeler stratejik planlamaya dönüşmesi hükümet öncelikleri ile kurumun kaynak tahsisi arasında bir ilişki kurulduğu anlamına gelir. Kamu kesimlerinin daha fazla kaynak almak istemeleri stratejik planlarında var olan amaç ve hedeflerden daha öte amaç ve hedefler konulmaktadır. Böylece stratejik planda amaç ve hedefler

³²⁵ Rüyam Küçüksüleymanoğlu, “Stratejik Planlama Süreci”, *Kastamonu Üniversitesi Eğitim Dergisi*, Ekim 2008, c.16, S.2, s.404.

³²⁶ Kutluhan Yılmaz, “Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, 2003, S.50-51, s.74-75.

³²⁷ Arcagök-Erüz, *a.g.e.*, s.48.

saptırılarak stratejik planları işlevsiz hale getireceği için kamu kesimlerinin mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu gereğini stratejik planlara yansımını güçleştirir.³²⁸

Stratejik planlar idarelerin amaç ve hedeflerini önceden belirlenmesini öngördüğünden bu idarelerin amaç ve hedeflerini ne ölçüde gerçekleştirdiğini ölçmek ve değerlendirmek ve bu sonuçlar üzerinden hesap vermek mümkün olabilecektir. Amaç ve hedeflerin gerçekleşmemesi durumunda bunun nedenlerini de daha nesnel biçimde ortaya koymak ve başarısızlığın siyasal ya da yönetsel nedenlerini belirlemek mümkün olacaktır. Dolayısıyla, siyasal-yönetsel hesap verme arasında farklılaştırmaya gitme imkânı olabilecektir.³²⁹

01/01/2006 tarihinden itibaren bütün hükümleri ile uygulanmaya konulan 5018 sayılı KMYKK ile AB üyeliği sürecinde olan Türkiye, kendi kamu mali yönetim anlayışının etkin, etkili, verimli ve uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygun bir hale kavuşturulması amaçlamıştır. Bu kapsamda, kamu idarelerince, orta vadeli programı, orta vadeli mali planı ve geleceğe ilişkin, stratejik amaçları ve ölçülebilir hedefleri belirlemek, performansları, önceden belirlenmiş olan göstergeleri ölçmek ve bu süreci izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik planın hazırlanması öngörülmüştür.³³⁰

Bu çerçevede 5018 sayılı Kanunun 3'ncü maddesinde (Tanımlar) bölümünde stratejik plan, “Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren planı ifade eder” denilmektedir.

Buna ilaveten aynı Kanunun 9'uncu maddesi “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme” başlığını taşımaktadır. Söz konusu maddede; “Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar. Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin

³²⁸ Mutluer-Öner-Kesik, 2005, *a.g.e.*, s.146.

³²⁹ Erkan, *a.g.e.*, s.49.

³³⁰ M.Nazmi Zarifi Gürkan-Kamil Önder Ergün, “Türk Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama”, *Mali Hukuk Dergisi*, Ocak-Şubat 2006, S.121. s.28.

istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar” hükmü yer almaktadır.

Türkiye’de stratejik plan yapma zorunluluğu getirilmesinin başlıca nedenleri şunlardır: Kamu kesimlerinde etkili, tutumlu ve verimlilik sağlama, doğru planlama ve uygun amaçlar belirleme, kurumsal kapasite artırma ve planlamaların bütçe üzerine oturarak kamu kesimlerinde saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasıdır.³³¹

Kamu idareleri strateji planlama sürecinde Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin³³² 5’inci maddesinde dört temel ilke belirlenmiştir. İdareler strateji planlama hazırlarken belirlenen bu temel ilkelerden “İlgili tüm kamu idareleri birbirleri ile uyum, işbirliği ve eşgüdüm içinde; hesap verme sorumluluğunun gereklerini dikkate alarak çalışması” gerektiği vurgulanmıştır.

Stratejik planlama hazırlama ve uygulama sürecinde mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde Kalkınma Bakanlığı (Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı-DPT) ile Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış, bakanlar ve üst yöneticilerde sorumlu tutulmuştur.

5018 sayılı Kanunun 9’uncu maddesinde Kalkınma Bakanlığı (DPT); “Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine yetkili” ve yine aynı maddede Maliye Bakanlığı; “Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili” olduğunu belirtmiştir.

Stratejik planlama sürecinde, 5018 sayılı Kanunun 10’uncu maddesi ile Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin

³³¹ F. Neval Genç, “Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2009, S.23. s.205.

³³² Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 26.05.2006, Sayı 26179, m.5.

10'uncu maddesinde bakanların hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunun 10'uncu maddesine göre stratejik planlama sürecinde bakanların hesap verme sorumluluğu: “Bakanlar, bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planlarının ... kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Millî Eğitim Bakanına, mahallî idareler için İçişleri Bakanına aittir” şeklinde belirlenmiştir.

Stratejik planlama sürecinden sorumlu tutulan diğer aktör üst yöneticidir. 5018 sayılı Kanunun 11'inci maddesi ile Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 11'inci maddesinde üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin 11'inci maddesine göre stratejik planlama sürecinde üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu: “idarelerinin stratejik planlarının hazırlanmasından ve uygulanmasından Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu” olarak tanımlamıştır.

Bakanlık örgütü ve personeli üzerinde hukuka uygunluk ve yerindelik denetimi yapan bakanlar hem hükümetin üyesi olarak siyasi, hem de bakanlık biriminin en yüksek yöneticisi olarak yönetsel makama sahiptir.³³³ Bu nedenle bakanlar idari olarak hükümete, siyasi olarak TBMM'ye ve ayrıca kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğu vardır.

Üst yöneticilerin 5018 sayılı Kanunun 11'inci maddesinde kimler olduğu açıklanmış, buna göre; “Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir.” denilmiştir. Dolayısıyla üst yöneticilerinin sorumluluğu, merkezi yönetimlerde bakana karşı, yerel yönetimlerde meclislerine karşı yönetsel hesap verme sorumluluğu vardır.³³⁴ Ayrıca üst yöneticilerin kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğu da vardır.

Bu bağlamda stratejik planlama sürecinde bakanlar ve üst yöneticinin mali saydamlığı sağlama ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde stratejik planların sunulması gerekir. Kamu idarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar

³³³ Ahmet Nohutçu, *Kamu Yönetimi*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2010, s.127-128.

³³⁴ İbrahim Attila Acar-Hüseyin Güçlü Çiçek, “Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasası ve Denetim”, *20. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2005, s.365.

Hakkında Yönetmeliğin 15'inci maddesine göre bakan ve üst yönetici stratejik planı, “Maliye Bakanlığına ve Kalkınma Bakanlığına (DPT), stratejik planın birer nüshası TBMM’ye ve Sayıştay’a, mahallî idareler stratejik planlarını İçişleri Bakanlığına ve Kalkınma Bakanlığına (DPT), gönderir ve stratejik planlar kamuoyuna duyurulur ve kamu idarelerinin internet sitelerinde yayınlanır” ifadesine yer vermiştir.

Sonuç olarak stratejik planda, kamu kesimlerine belli bir amaca hizmet etmek için belli bir kaynak tahsisi yapılmışsa bu kaynaklardan yapılan harcamaların ne kadar olduğu konusunda plan ve raporlarla bunu yetkili kılınmış mercilere bildirdiği zaman mali hesap verme sorumluluğu yerine getirilir.³³⁵ Stratejik plan, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun önemli bir aracı ve ilkesidir. Strateji planlamada yer alan misyon, vizyon, temel ilkeler, amaç ve hedeflerinin kapsamlı, karşılaştırabilir, anlaşılır, açıklık, erişebilir ve güvenilir bir şekilde olması ve hazırlanması mali saydamlık ve hesap verebilirlik işlevselliğini ve etkinliğini açısından son derece önemlidir.

3.3.2 Performans Programı

Performans, amaçlı ve planlı faaliyetler sonucunda ulaşılanı nicel ve nitel olarak belirleyen bir kavram olup, mutlak ya da görelî olarak açıklanabilir. Hizmette etkinlik, üretimde verimlilik ve tutumluluk, genel anlamda performansı tanımlamaktadır.³³⁶

Buna göre, performans yönetimi de idarenin amaçlarını ve görevlerini mümkün olabilecek en iyi ve en başarılı biçimde gerçekleştirmek için, idare kaynaklarını performanslarına göre seçme ve değerlendirme süreci olmaktadır. Dolayısıyla, performans yönetimi verimliliğe, etkililiğe ve ekonomik olmaya odaklanmış yönetsel yönetimi anlayışı olup, tüm bunlara ulaşabilmek için ölçülebilir hedefler koymak ve bu hedeflere ilişkin olarak çıktıları/ürünleri sürekli ölçmeyi gerekli kılmaktadır.³³⁷

Performans yönetiminin en önemli bileşenlerinden birisi performans değerlendirmesidir. Performans değerlendirmesi, belirli iş tanımı içerisinde personellerinin bu iş tanımını hangi düzeyde gerçekleştirdiğinin belirlenmesi çabası ve

³³⁵ Hasan Baş, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, *20.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2005, s.402-403.

³³⁶ Derya Kubalı, “Performans Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, 1999, c.32, S. 1, s.32.

³³⁷ Kamil Ufuk Bilgin, “Performans Yönetiminde İnsan Kaynağı Planlaması”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2004, c.37, S.2, s.125.

personellerin tanımlanmış olan görevlerini belirli bir zaman dilimi içinde gerçekleştirme düzeyinin belirlenmesidir. Bunun sonucunda personeller, çalışmalarının sonuçlarını görerek bireysel başarısının sonuçlarını değerlendirmektedir. Performans değerlendirme süreci, bir bütün olarak ele alınmakta ve bu süreç içerisinde başarılar ödüllendirilmekte, başarısızlıklar bildirilerek bununla ilgili eksikliklerin giderilmesi sağlanmaktadır.³³⁸

Kamu da performans değerlendirilmesi, performans göstergeleriyle gerçekleştirilir. Performans göstergeleri iki açıdan önemlidir. Birincisi mevcut durumun tespiti için sağlanmasıdır. Performans değerlendirmesi, mevcut durumun objektif ölçülerle tespiti ve sağlıklı bir durum değerlendirmesi yapılabilmesine fırsat tanıyacaktır. Sağlıklı bir durum değerlendirmesi ile kurum içi analiz ve çevre analizi yapılarak eksiklikler ve iyi yönler diğer kurumlarla karşılaştırmalı olarak ele alınabilecek, tehditler ve fırsatlar açığa çıkacaktır. İkincisi ise hedeflerin sağlıklı bir biçimde belirlenebilmesi ve yenilenebilmesi açısından da önemli bir veri tabanı oluşturacak, bu da kurumun yönetim kapasitesinin artırılmasını sağlayacaktır. Belirtilen hususlar gerçekleştirilirken diğer kurumların en iyi uygulamalarının model oluşturması veya geliştirilecek daha iyi uygulamalara temel oluşturabilmesi için dikkate alınması da önem arz etmektedir.³³⁹

Performans yönetim sistemi, daha çok verimlilik ve etkililik arayışları içinde olan bir yönetim sistemi olup kamu kesimleri tarafından amaçlarını gerçekleştirmek için kullanılmaktadır. Kamu kesimlerinin kendilerine aktarılan kamu kaynaklarını verimli bir şekilde kullanılması en önemli amacıdır. Bu amacını gerçekleştirmek için kurum bütçesi de eklenilerek performans yönetim sistemleri içinde performans esaslı bütçe yöntemi uygulama sürecine girilmiştir.³⁴⁰

5018 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi "Bütçe İlkeleri" başlığında performans esaslı bütçe sisteminin ön plana çıkarıldığı görülmektedir. Buna göre: "Bütçeler, kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir" şeklinde belirtilmiştir.

³³⁸ Derya Kara, "Uygulanan Performans Değerlendirme Yöntemlerinin Yöneticilerin Ulaşmak İstedikleri Amaca Etkisi", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 2009, c.1, S.1, s.54.

³³⁹ Hamza Ateş-Yaşar Okur, "Kamu Kurumlarında Performans ve Denetimin Etkinliğinin Artırılması İçin Bir Alternatif: Yurttaş Şartları", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2009, c.18, S.2, s.106.

³⁴⁰ Ali Erbaşı, "Kamuda Performans Esaslı Bütçeleme Tasarımına İlişkin Modelisel Bir Yaklaşım", *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2009, S.156, s.253.

Performansa dayalı bütçeleme sisteminde özüne bakıldığında, kamu faaliyetlerinde hedeflerin ve göstergelerin belirlenmiş bir şekilde yürütülerek, belirlenen hedeflerin ve göstergelerin sonucunda meydana gelen tablonun değerlendirilmesini ifade eder.³⁴¹

Ayrıca performans esaslı bütçeleme sisteminde siyasetçilerin ya da politikacıların performans programında belirlenen hedeflerin gerçekleşmesine bakarak almak istedikleri bilgilere kolaylık sağlar. Bu bütçeleme sisteminin ana amacının mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamak ve kamu kaynakların etkililik, tutumluluk ve verimlilik üzerine inşa edildiğidir. Stratejik planlar planlama sürecinde; performans programları bütçe sürecinde hazırlanır ve faaliyet raporları aracılığıyla stratejik planlarda ve performans programlarında belirlenen amaçlar doğrultusunda gerçekleştirip gerçekleştirilemediklerini ölçen temel araçtır.³⁴²

Performans esaslı bütçeleme sistemlerinde, hesap verebilirliğin sağlanması ancak açık ve nispeten belirlilik hallerinde söz konusu olmaktadır. Hesap verebilirliğin sağlanması açısından belirlilik hali, hesabı verilecek hususlar belirli bir zaman dilimi sonrasında faaliyetten beklentiler ve performans raporunun şekli hakkında mutabakata varılmış olunmasını ifade eder. Hesap verebilirliğin sağlanması amacına yönelik olarak gerçekleştirilen performans ölçümleri neticesinde elde edilen performans raporları ve bu raporlarda yer verilen göstergeler önceden belirlenmiş hususlar çerçevesinde, planlanan amaçlara göre faaliyetlerdeki ilerlemelere ilişkin bilgileri içerir. Performans ölçümünün hesap verebilirliğe daha fazla önem veriyor olması yöneticileri, kurumsal faaliyetlerinde değişen çevresel şartlara göre yeniden düzenlemelerinde engel olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle yöneticiler, doğru şeyi yapıp yapmadıkları konusunda düşünmek yerine, faaliyetleri doğru yapmaya odaklanmaktadır.³⁴³

Dolayısıyla performansa dayalı bütçeleme sistemi, kamu kaynaklarında belirlenen amaçları ve hedefleri doğrultusunda elde edilmesini ve kullanılmasını sağlar, performans ölçümünü ve değerlendirmesini yapılarak bunun sonucunda varılmak

³⁴¹ Semih Bilge-Selma Demirtaş, “Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Türk Kamu Kurumlarında Algılanması ve Sorun Alanlarının Tespiti: Eskişehir İli Örneği”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2012, S.162, s.54.

³⁴² Ali Erbaşı-Ali Güzel, “Belediyelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2009, c.18, S. 2, s.37.

³⁴³ Hüseyin Güçlü Çiçek-Elif Ayşe Şahin İpek, “Performans Yönetiminin Amaç-Araç Uyumu Tartışması Ve Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2013, S.165, s.84.

istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını tespit eder ve bunun sonuçlarını raporlayan bir bütçeleme sistemidir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, getirdiği kamu performans yönetimi anlayışında kamu kaynakların etkililik, tutumluluk ve verimlilik kullanılmasında mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin ilkeleri üzerine inşa etme amacını taşımaktadır. Performans yönetimi, performansın sürekli iyileştirilmesini amaçlayan sonuç odaklı bir yönetim anlayışıdır.³⁴⁴

Temel amacı mali saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlamak olan performans esaslı bütçeleme sistemi, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere, 5018 sayılı kanunun 9 uncu maddesinde yapılan düzenlemeyle mevzuatımızda yer almıştır. Stratejik planlar, performans programları ve faaliyet raporları bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan temel araçlardır.³⁴⁵

5018 sayılı Kanunun 9’uncu maddesi “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme” başlığını taşımaktadır. Söz konusu maddede; “Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar” denilmektedir.

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

Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar.

Kamu idareleri, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlar” hükmü yer almaktadır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 9’uncu maddesine dayanılarak Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında

³⁴⁴ Ebru Yenice, “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Ocak–Haziran 2006, S.150, s.122.

³⁴⁵ Süleyman Demirel Üniversitesi, *İdare Faaliyet Raporu*, Isparta, 2011, s.48.

Yönetmelik³⁴⁶ hazırlanmıştır. Bu Yönetmeliğin 3'üncü maddesine göre: “*Performans hedefi*: Kamu idarelerinin stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflerine ulaşmak için program döneminde gerçekleştirmeyi planladıkları çıktı-sonuç odaklı hedefleri, *Performans göstergesi*: Kamu idarelerince performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçları, *Performans programı*: Bir kamu idaresinin program dönemine ilişkin öncelikli stratejik amaç ve hedeflerini, performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren programı” şeklinde ifade edilmektedir.

Performans programı; kamu kesiminin öncelikli stratejik amaç ve hedeflerini belirlenerek üst yönetim ile harcama yetkilileri seviyesinde hazırlanma süreci başlar.³⁴⁷

Bu bağlamda performans programlarında, stratejik planlarda yer alan amaç ve hedefler doğrultusunda belirlenen performans hedeflerine, bu hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilecek faaliyetlere, bunların kaynak ihtiyacına, performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ölçmeye yarayan performans göstergelerine yer verilmektedir.

Performans göstergeleri, kamu faaliyetleri sonucunda gerçekleşmiş sonuçlarda öncesinden belirlenen hedeflere ne kadar ulaşıp ulaşılmadığını ölçmek için kullanılır. Hedefleri doğrudan ölçmeye yönelik olarak belirlenir. Bir performans göstergesi, ölçülebilirliğinin sağlanması bakımından kalite, maliyet, zaman ve miktar cinsinden ifade edilmesi gerekir.

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan rehber³⁴⁸ göre performans programının hazırlanmasında altı aşamanın takip edilmesi öngörülmektedir. Bunlar:

- Öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi,
- Performans hedef ve göstergeleri ile faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi,
- Performans hedeflerinin kaynak ihtiyacının belirlenmesi,
- Performans programının kaynak ihtiyacının belirlenmesi,
- Performans programının oluşturulmasıdır.

³⁴⁶ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 05.07.2008, Sayı 26927, m.3.

³⁴⁷ Ahmet Kesik, “Türkiye’de Yeni Bütçeleme Süreci”, *Dış Denetim Dergisi*, 2010, s.33..

³⁴⁸ Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), Performans Programı Hazırlama Rehberi, Tarih 20.07.2009, Sayı 9278.

Bu şekilde kamu idareleri tarafından hazırlanan performans programı tekliflerini bütçe teklifleri ile birlikte, Temmuz ayı sonunda kadar Maliye Bakanlığı'na ve Kalkınma Bakanlığı'na (DPT) gönderirler. Adı geçen her iki kurum ile yapılan bütçe görüşmeleri (Kalkınma Bakanlığı ile sadece yatırım ödenek teklifleri görüşülür) neticesinde, bütçe tekliflerinde meydana gelen değişikliklere göre idare tarafından düzenlenen performans programı revize edilir. Daha sonra, TBMM'ce kabul edilen bütçe büyüklüklerine göre idare performans programları nihai şeklini alır.³⁴⁹

Nihai şeklini alan performans programları, 5018 sayılı Kanunun 9'uncu maddesine göre "Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler" ifadesi ve ayrıca Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmeliğin 7'nci maddesinde nihai hali verilen performans programları "Bakanlıklarda Bakan; diğer idarelerde ise ilgili Bakan veya üst yönetici tarafından Ocak ayı içinde kamuoyuna açıklanacağı" belirtilmiştir.

Bakan ya da üst yönetici tarafından açıklanan performans programı, aynı yönetmeliğin 7'nci maddesinin devamında "kamuoyuna açıklanan performans programları ilgili idarelerin internet sitelerinde yayımlanır. İnternet sitesi bulunmayan idareler, performans programlarına kamuoyunun erişimini sağlamak üzere gerekli tedbirleri alması" gerektiği vurgulanmıştır.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, Ocak ayı içinde kamuoyuna açıklanan performans programlarını en geç Mart ayının on beşine kadar Maliye Bakanlığına ve Kalkınma Bakanlığına; mahalli idareler ise aynı süre içerisinde İçişleri Bakanlığına gönderirler.

Performans programı, kamu mali yönetimi ve sistemi içinde yapılan reform çalışmalarında çok önemli bir yere sahiptir. Programın en önemli getirisi vatandaşların beklentilerini devlet yönetimine aktarılmasını sağlayarak devlet ile vatandaş arasındaki ilişkilerin geliştirilmesine aracılık eder.³⁵⁰ Böylece performans programı kamu kesimlerinde yapılan faaliyetlerde saydamlık ve hesap verebilirliğin oluşmasına işlerlik katar.

³⁴⁹ Mutluer-Öner-Kesik, 2005, *a.g.e.*, s.152.

³⁵⁰ Hilmi Çoban-Fatih Deyneli, "Kamuda Kalite Artırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme", 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2005, s.338.

Netice olarak performans programlarında bütçe dokümanında yer alan mali bilgiler ile performans bilgileri yer almaktadır. Çıktı ve sonuç temelli olan yeni bütçe sistemi farklı bir anlayışı ön planda tutmaktadır. Performans programı mali saydamlığı ve hesap verme sorumluluğu ilkelerine işlerlik kazandıran ve aracılık eden önemli bir programdır.

3.3.3 İdare Faaliyet Raporu

Hesap verme sorumluluğu, performans etkinliğini kamu yönetimi sisteminde olumlu bir yönde etkileyerek artırmasıdır. Kamu kesimlerinin gerçekleştirdiği kamu hizmetlerinde etkinlik kavramı yeni bir olgudur. Kamu kesimlerinin faaliyet alanı genişledikçe vatandaşlara sundukları hizmetlerin performansları hakkında ne kadar etkin, tutumlu ve verimli oldukları konusunda daha çok incelemelerin başlanılmasına neden olmaktadır. Verimli bir şekilde kullanılan kaynaklar ile çıktı arasında iyi bir bağlantı kurulmasına dayanan yönetsel bir ilke olarak kabul edilmektedir.³⁵¹

Performansa dayalı bütçelemenin en önemli özelliği, kaynaklarla faaliyetler ve faaliyetlerle maliyet nesneleri arasında doğrusal bir ilişki kurmasıdır. Performansa dayalı bütçelemeye idarenin öncelikli olarak faaliyetleri belirlenir. Belirlenen faaliyetlerin maliyet unsurlarının birim fiziki kaynak ihtiyaçlarının ve toplam fiziki kaynak ihtiyaçlarının belirlenmesi de performansa dayalı bütçeleme sürecinin ikinci adımındır. Belirlenen birim maliyetler ve toplam maliyetler neticesinde performans göstergeleri oluşturur. Böylece idarenin performans bazında hedeflerini gerçekleştirme durumu ve bunun ne derece etkili, ekonomik ve verimli biçimde gerçekleştirildiği saptanır.³⁵²

Kamu kaynaklarını belirleyen performans hedefleri neticesinde etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılarak toplumsal tercihlerini kamusal kararlarına dönüştürülerek bu kararların kamu idareleri tarafından halkı bilgilendirme ve aydınlatma zorunluluğu olmaktadır. Bu bilgilendirmenin amacı hesap verebilirliğin

³⁵¹ Pelin Kuzey, (çeviri-2004)", a.g.ç., s.69.

³⁵² Özen Akçakanat, "Faaliyette Dayalı Bütçeleme ve Sürekli İyileştirme", *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Strateji Bülteni*, Eylül-Ekim 2007, S.5, s.25.

sağlanmasında kullanılan kriterlerin üretilmesine yardımcı olmaktır. Şeffaflık ve hesap verebilirlik için lazım olan bilgileri sağlamaktadır.³⁵³

Kamu idareleri şeffaflık ve hesap sorulması için gerekli olan bilgi sağlamayı mali raporlama ile yapmaktadır. Raporlama, tam olarak yapılan herhangi bir iş hakkında verilmesi, bilinmesi gereken tüm bilgilerin her ihtiyaç sahibini tatmin edecek derecede sunulmasıdır. İdareler bilgi kaynaklarından en önemlisi olan mali raporlar aracılığı ile bilgi kullanıcılarına, ihtiyaç duydukları enformasyonu sağlamaktadırlar. Dolayısıyla mali tabloların doğru, gerçekçi ve ihtiyaca yönelik bilgileri içermesi gerek yöneticiler için idare performansın doğru değerlendirilmesinde gerekse de idare dışındaki bilgi kullanıcılarına idarenin finansal performansına yönelik bilgi aktarımında oldukça önem taşır.³⁵⁴

Raporlamadaki genel amacı, ulusal ve uluslararası kuruluşlar, kamuoyu, yasama kurumu, denetim organları, kamu kesimi, iç ve dış paydaşlara tutarlı, tarafsız ve güvenilir bilgileri sunmak ve onlara bilgilendirilme yapılarak doğru karar almalarına yardımcı olmaktır.³⁵⁵

Raporlama, şeffaflık ve bilgi açıklamayı sağlar ve önemli araçlarından bir tanesi de faaliyet raporlarıdır. Faaliyet raporları, bir faaliyet dönemindeki faaliyet sonuçlarının duyurulduğu idarece hazırlanan mali raporlardır.³⁵⁶

Raporlama 5018 sayılı Kanunda; performansın ölçülmesi, bütçenin hazırlanması ve uygulanması, kamu görevlerinin yapılma derecesinin belirlenmesi, yetkileri kullanımının ölçülmesi, kontrolün yapılması ve denetimin sağlanması, saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramların aracı şeklinde öngörülmektedir.³⁵⁷

5018 sayılı Kanuna göre zorunlu düzenlenmesi gereken raporlardan bir tanesi de faaliyet raporlarıdır. Faaliyet raporları, Kanunda mali şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun uygulanmasında en önemli araçlardan sayılmıştır. Kanuna göre faaliyet

³⁵³ Bağlı, *a.g.m.*, s.56.

³⁵⁴ Aydem Çiftçioğlu-Nergis Poroy, “Sosyal Sorumluluk ve Bölümlere Göre Raporlama İlişkisini Anlamaya Yönelik Bir Araştırma”, *İşletme ve Ekonomi Araştırma Dergisi*, 2010, c.1, S.1, s.84.

³⁵⁵ İlhami Söyler-Mustafa Çolak, “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2012, S.162, s.146.

³⁵⁶ Ali Rıza Kaymaz-Veyssel Kula, “Tek Sayfalı Faaliyet Raporlarının Standart&Poor's Ölçeğine Göre Bilgi İçeriği'nin Analizi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (AKÜİİBFD)*, 2005, c. VII, S.2, s.49-50.

³⁵⁷ Eyüp Kızılkaya, “5018 Sayılı Kanunda (Mali) Raporlama”, *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu*, 2011, s.218.

raporları, kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programları uyarınca yürüttükleri faaliyetlerinin, belirlenmiş performans göstergelerine göre, hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak ve idarenin faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde faaliyet raporu hazırlanır.³⁵⁸

5018 sayılı Kanunun 41'inci maddesinde faaliyet raporları düzenlenmiştir. Kanunun 41'inci maddesine göre faaliyet raporu, “Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde” hazırlanması gerektiği ifade edilmiştir.

Bilindiği üzere stratejik planda; idarenin misyonu, vizyonu, stratejik amaçları ve stratejik hedefleri; stratejik plana dayanılarak hazırlanan performans programında; idare öncelikleri, performans hedefleri, faaliyet/projeler, kaynak ihtiyacı, performans göstergeleri belirlenir. Stratejik planlama ve performans programları hesap verme sorumluluğu gereği faaliyet raporlarıyla ölçülür. Faaliyet raporu; faaliyet/proje sonuçları, performans hedef ve gerçekleştirmeleri, performans göstergeleri, hedef ve gerçekleştirmeleri, sapma ve nedenleri, önerileri tespit etmek amacıyla hazırlanılır.

Kamu idareleri tarafından üç tür faaliyet raporu hazırlanılır. Bunlar:

- Birim faaliyet raporu,
- İdare faaliyet raporu,
- Genel faaliyet raporudur.

5018 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin³⁵⁹ 10'uncu maddesine göre *Birim Faaliyet Raporu*, “kamu idarelerin bütçelerinde kendisine ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hazırlanır. Üst yönetici, harcama birimlerinin faaliyetlerini ve performansını izleyebilmek amacıyla, harcama yetkililerinden üç veya altı aylık birim faaliyet raporları isteyebilir. Birim faaliyet raporu hazırlayan harcama yetkilileri,

³⁵⁸ Mutluer-Öner-Kesik, 2005, *a.g.e.*, s.152.

³⁵⁹ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 17.03.2006, Sayı 26111.

raporun içeriğinden ve raporda yer alan bilgilerin doğruluğundan üst yöneticiye karşı sorumlu” olduğu ifade edilmiştir.

Birim faaliyet raporu harcama yetkilisi tarafından hazırlanır ve (resmi gazetede yayımlanan 29183 sayı ve 22.11.2014 tarihli Yönetmelikte yapılan değişikle) izleyen mali yılın en geç Ocak ayı sonuna kadar üst yöneticiye sunar.

İdare faaliyet raporu, 5018 sayılı Kanunun 41’inci maddesine göre, “Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyeceği” gerektiği vurgulanmıştır. İdare faaliyet raporu, üst yönetici tarafından hazırlanır.

Üst yöneticiler tarafından hazırlanan idare faaliyet raporu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri (resmi gazetede yayımlanan 29183 sayı ve 22.11.2014 tarihli Yönetmelikte yapılan değişikle) izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanarak bu raporların birer örneği aynı süre içerisinde Sayıştay’a ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

Mahalli idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporları, il özel idareleri Mart ayı sonuna kadar, belediyeler ve mahalli idare birliklerinin Nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanarak bu raporların birer örneği aynı süreler içinde Sayıştay’a ve İçişleri Bakanlığına gönderilir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin 14’uncu maddesine göre *genel faaliyet raporu*, “merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanacağı” ifade edilmiştir. Genel faaliyet raporunun hazırlanmasından Maliye Bakanlığı sorumludur.

Genel faaliyet raporunda, merkezi yönetim bütçesi gelir ve gider hedefleri ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri, idarelerin stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme alanında gerçekleştirilen faaliyetler gibi genel değerlendirmelere yer verilir.³⁶⁰

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin 12’nci maddesine göre *mahalli idareler genel faaliyet raporu*, “mahalli idarelerin idare faaliyet raporları esas alınarak İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanacağı” ifade

³⁶⁰ Maliye Bakanlığı, 2012 Yılı Genel Faaliyet Raporu, Haziran 2013.

edilmiştir. Mahalli idareler genel faaliyet raporunun hazırlanmasından İçişleri Bakanlığı sorumludur.

Mahalli idare ve idarelerin görev, yetki ve sorumlulukları, bu idarelere ilişkin bütçe gelir ve gider hedefleri ile gerçekleştirmelerine ilişkin bilgi ve değerlendirmeleri ve mahalli idarelerin stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme alanında gerçekleştirilen faaliyetler gibi genel değerlendirmelere yer verir.³⁶¹

Genel faaliyet raporu Maliye Bakanlığı tarafından izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar, Mahalli idareler genel faaliyet raporu İçişleri Bakanlığı tarafından izleyen mali yılın Haziran ayının 15'ine kadar kamuoyuna açıklanır. Bu raporların birer örneği aynı süre içerisinde Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin 20'nci maddesine göre, “genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve idare faaliyet raporları Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirlenmiş olan sürelerle uyularak basın açıklaması yapılmak suretiyle kamuoyuna duyurulur ve ilgili idarenin internet sayfasında yayımlanır. İnternet sayfası bulunmayan idareler, faaliyet raporlarına kamuoyunun erişimini sağlamak üzere gerekli tedbirleri alacağını” ayrıca hüküm altına almıştır.

Faaliyet raporları ayrıca TBMM'ye sunulur ve TBMM'de görüşülür. 5018 sayılı Kanunun 41'inci maddesine göre “Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunlu” kılınmıştır.

Faaliyet raporlarının hazırlanması ve kamuoyuna açıklamasından harcama yetkilileri, üst yöneticiler, Maliye Bakanlığı, mahalli idareler ve İçişleri Bakanlığı sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.

Kamuoyunun etkin rol oynadığı unsurlardan biri kamu yönetiminde denetleme yapabilme faaliyetidir. Kamu idareleri tarafından yapılan işlemlere karşı vatandaşların

³⁶¹ İçişleri Bakanlığı, 2012 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu, Haziran 2013.

denetim yapabilme aracılığıyla söz sahibi olur. Çağdaş kamu yönetiminde vatandaşların bu denetim etkisini kullanması için birçok araçlar getirildi ve geliştirildi. Bu araçların en önemlilerinden birisi de faaliyet raporudur. Bu raporlar kamu idarelerinin internet sayfalarında yer almak suretiyle kamuoyu denetimi sağlanmaktadır.³⁶²

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğine göre beş raporlama ilkesi belirlenmiştir. Bu raporlama ilkeleri ise şunlardır:

- Sorumluluk ilkesi,
- Doğruluk ve tarafsızlık ilkesi,
- Açıklık ilkesi,
- Tam açıklama ilkesi,
- Tutarlılık ilkesi,
- Yıllık olma ilkesidir.

Yönetmeliğin 14'üncü maddesinde Sorumluluk İlkesini “faaliyetler raporları mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlayacak şekilde hazırlanır” denilmesiyle Kanunun ikincil mevzuatında açıkça mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarını somutlaştırmıştır.

5018 sayılı Kanunun getirdiği en önemli kavram olan saydamlık bir esastır, bir ilkedir. Halkın bilgilendirilmesi, kamuoyuna raporlar sunulması ancak ve ancak saydamlık prensibinin bir alt başlığı olmaktadır.³⁶³

Sonuç olarak faaliyet raporu, kamu kesiminin faaliyetlerinden dolayı sorumluluk hissetmelerini, kamu kaynaklarını ne için ve nasıl bir şekilde kullandıklarını, yasama tarafından yapılan denetimin güçlendirilmesini konusunda katkı sağlayarak yasama organı ve kamuoyu, yürütmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin sonuçları hakkında bilgilendirmede ve yönetsel hesap verme sorumluluğunda sağlayacak en önemli gereklerden biridir.³⁶⁴ Bu nedenle mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamak üzere 5018 sayılı Kanun, kamu idarelerine faaliyet raporu hazırlama zorunluluğu getirmiştir.

³⁶² Erkan Karaarslan, “Mahalli İdarelerde Tüm Yönleriyle Faaliyet Raporu ve Dikkat Edilecek Hususlar”, *Güncel Mali Sorunlar Dergisi*, 2010, S.5, s.49.

³⁶³ Ferhat Gündüz, “5018 Sayılı Kanun ve Kamu Kaynağı Kullanılmasının Genel Esasları-I”, *Mali Hukuk Dergisi*, Ocak-Şubat 2006, S.121, s.68.

³⁶⁴ Turguter, *a.g.e.*, s.313.

3.3.4 Analitik Bütçe Sınıflandırılması

Bütçe, siyasi ve hukuki niteliği itibariyle büyük önem gösteren ve esas bakımından mali olan bir olaydır. İnsanlar için asıl mali mesele sınırlı olan kaynaklar ile sınırsız ihtiyaçları tatmin etmektir. İhtiyaçlara bunları tatmin edecek kaynaklarla karşı karşıya gelmesi ortaya daima bir “tercih” ve “denkleştirme” mesele çıkarır. Bu da, netice itibariyle, sınırlı kaynakların sınırsız ihtiyaçlar arasında nasıl dağıtılacağı, yani ihtiyaçlardan hangilerinin ne nispette tatmin olunacağı konusunu doğurur. Bunun için önce devlet hangi müşterek ihtiyaçları karşılamak gerektiğini yani kamu hizmetlerinin kapsamını belirleyecek, gerektiğinde bunların hangilerinin diğerlerine tercih olunacağını tespit edecektir. Devlet kısaca, bir bütçe tanzim etmek zorundadır.³⁶⁵

Bütçeler, kamu ihtiyaçları için kamu fonlarının toplanması ve bunların kullanımı için hükümetlerin milletin temsilcisi Parlamentolardan aldıkları yetkiler topluluğudur. Bu anlamda bütçe, toplum ile siyasi iktidar arasında kaynakların kullanımı konusunda yapılmış olan bir sözleşmedir.³⁶⁶ Halka ait olan egemenliğin vekiller aracılığıyla kullanılmasını sağlayan parlamentolar, demokratik rejimlerin vazgeçilmez unsurları arasında yer almaktadır. Parlamentoların ortaya çıkışı temel olarak bütçe hakkının gelişimi ile ilişkilendirilmektedir.³⁶⁷

Bütçe hakkı, kamu kesiminin nasıl ve ne kadar harcama yapacağı ile bu harcamalardan dolayı vatandaşlara ne kadar yük getirileceği konusunda vatandaşların yetkisini devrettiği parlamentolar karar vermede söz sahibidir. Bütçe hakkı vatandaşların egemenlik hakkına sahip olduğu gösterir. Demokratik rejimin olduğu tüm ülkelerde egemenlik vatandaşa ait olduğu için, bütçeyi onama ve denetleme hakkı da vatandaşa aittir. Böyle ülkelerde, oyunu kullanma hakkına sahip olan her vatandaş bütçe hakkını da kullanmış olur.³⁶⁸

Vatandaşların bütçe hakkını kullanılması ya da bütçenin denetlenmesi istemesi durumunda iyi ve sağlıklı derecede bütçe bilgisine sahip olması gerekir. Bütçeler

³⁶⁵ Bedi Necmeddin Feyzioğlu, *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1984, s.3-4.

³⁶⁶ Erkan Karaarslan, *Kamu Harcama Hukuku*, BEKAD Yayınları, Antalya, 4. Baskı, s.149.

³⁶⁷ Yasemin Özdemir Ilgaz, “Bütçe Komisyonlarının Bütçe Hazırlık Sürecindeki Yeri; Ülke Örnekleri ve Türkiye Değerlendirmesi”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2010, S.34, s.77.

³⁶⁸ Mehmet Selim Bağlı, “Teorik ve Tarihsel Açıdan Bütçe Hakkı”, *Yasama Dergisi*, 2012, S.20, s.49.

vatandaşların bilgisine açık, saydam, anlaşılır, güvenilir ve sınıflandırılmış bir şekilde sunulması son derece önemlidir.

Bu bağlamda modern kamu yönetimi anlayışında bütçe hakkına işlerlik kazandırmak için mali şeffaflık ile hesap verme sorumluluğu olan önemli yeni kavramları gündeme getirmektedir. Ülkelerin bütçe anlayışlarında gelen değişim bu yeni kavramların uygulanma isteği yatmaktadır.³⁶⁹

Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin bütçe anlayışında değişimi tetiklediği en önemli unsur bütçe sınıflandırılmasıdır. Bütçe sınıflandırılması, kamu faaliyetlerinin ölçülmesini, izlenilmesini, analiz ve denetimin yapılmasını ve karşılaştırmalar yapılmasını sağlar. Sağlıklı bir bütçe sınıflandırılması yapılmasında bütçenin önemi ve gerekliliği anlaşılması sonucunda analitik bütçe sınıflandırması Türkiye’de 2004 yılından itibaren hazırlanmaya ve uygulanmaya başlandı.³⁷⁰

Kamu idarelerinin bütçeleri, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört gruptan oluşmaktadır.

Kurumsal sınıflandırma; dört düzeyli bir kod yapısından oluşmaktadır. Sınıflandırmanın I. düzeyi, bakanlıklar ve anayasal olarak eşdeğer idareler ile bütçe türleri esas alınarak oluşturulmuştur. II. düzeyde, I. düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türlerine göre idareler; III. düzeyde, ana hizmet birimleri gibi II. düzeye bağlı olan ve kurumsal politikanın uygulanmasından sorumlu olan birimler; IV. düzeyde ise, destek ve lojistik birimler ile politikaları uygulayan ve hizmetten yararlananlarla doğrudan muhatap olan birimler yer almaktadır. Dolayısıyla III. ve IV. düzeyde kurumların teşkilatına ilişkin mevzuatına uygun olarak sınıflandırılan idari birimler yer alacak ve bu birimler harcama yetkilisinin belirlenmesinde esas alınmaktadır.³⁷¹

³⁶⁹ Bilge- Demirtaş, *a.g.m.*, s.54.

³⁷⁰ Hatice Dayar-Yasemin Esenkar, “Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2008, c.13, S.2, s.265.

³⁷¹ Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2013–2015 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, m.2.1.

Harcama yetkilisi, 5018 sayılı Kanunun 31'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin³⁷² en üst yöneticisi harcama yetkilisidir” hükmü uyarınca kurumsal sınıflandırma yapısı, harcama yetkilisinin tespitinde belirleyici olmaktadır.

Aynı zamanda siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini ve performans sorumlularının tespitini hedeflemektedir. Siyasi ya da bürokratik olarak yönetim yetkisi kurumsal sınıflandırmanın temel kriteri olarak kabul edilmiştir.³⁷³

Kurumsal sınıflandırma 4 düzeyden oluşmaktadır. Bu 4 düzeyin getirdiği bazı sorumluluklar aslında bu düzeylerde yer alan bazı yöneticilere yüklenilmiştir. Birimlere aktarılan ödeneklerin harcamalarından sorumlu olan birim yöneticisi ödeneklerin doğru bir şekilde kullanılmasından sorumludur.³⁷⁴ Böylece Kurumsal sınıflandırma hesap verebilirliği sağlayarak kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında kimin sorumlu olacağını ortaya koyar.

Fonksiyonel sınıflandırma; kamu hizmetlerinde sektör olarak ayrımı yapılarak ülkede hangi sektörlerin olduğu ve hükümetlerin sektörlere ne kadar kaynak dağıttığını göstermektedir. Bu nedenle analitik bütçe sınıflandırma sistemi, orta vadeli bütçe için belirlenen sektörlerin tavanları ile kamu kurumlarının bütçesi arasındaki ilişkiyi kurarak sunmaktadır.³⁷⁵

Fonksiyonel sınıflandırmasında, kişilere veya ticari kesime sunulan hizmetlerle ilişkisiz ve devlet tarafından yapılması gerekli faaliyetler olan genel hizmetleri (genel kamu hizmetler, savunma işleri ve ailelere ve kişilere verilen doğrudan hizmetleri içeren toplumsal ve sosyal hizmetleri, çevre koruma hizmetleri ve ticari faaliyetlerin düzenlenmesi daha verimli sürdürülmesiyle ilgili devlet harcamalarını içeren, genel idare organları tarafından sanayi kuruluşlara, ticari tanıtma faaliyetleri, jeolojik araştırma sonuçları ve belirli sanayi gruplarının teftişi ve düzenlenmesi hizmetlerinin yürütülmesi ile ekonomik kalkınma, bölgesel dengesizliklerin giderilmesi, istihdam

³⁷² Harcama birimi; kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimdir.

³⁷³ Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Analitik Bütçe Sınıflandırması, Eğitim El Kitabı, Ankara, Mayıs 2004.

³⁷⁴ Karaarslan, *a.g.e.*, s.21.

³⁷⁵ Mutluer-Öner-Kesik, 2005, *a.g.e.*, s.164.

fırsatlarının yaratılması gibi devlet amaçlarının oluşturduğu, ekonomik hizmetler yer almıştır.³⁷⁶

Fonksiyonel sınıflandırma, bütçenin çağdaş işlevlerinin yerine getirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu anlamda, belli hizmetlere ağırlık verilmesi, belli hizmetlerin nispeten kısılması bu sınıflandırma ile mümkündür.³⁷⁷

Fonksiyonel sınıflandırma, dört düzeyli bir kod grubundan oluşmaktadır. I. düzey, Devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar, II. düzeyde alt fonksiyonlara bölünmektedir. III. düzey kodlar ise, nihai hizmetleri göstermektedir. Fonksiyonel sınıflandırmanın IV. düzeyi de, özel olarak izlemeyi gerektiren bazı kurumsal planlama ihtiyaçlarının karşılanması ve izlenmesi amacıyla yapıya dâhil edilmiş olup, böyle bir ihtiyaç ortaya çıktığında IV. düzeye ilişkin kodlar ve bu kodların açıklamaları, Maliye Bakanlığıyla mutabakat sağlanarak belirlenebilir.³⁷⁸

Analitik bütçe sınıflandırılma sisteminin fonksiyonel sınıflandırması, kaynak tahsisi yapılacak birimlerin bu kaynaklarla ne tür hizmetler üreteceklerini ortaya koymaktadır. Bu nedenle kurumun misyonu, bütçede fonksiyonel sınıflandırmada yerini bulmaktadır. Fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci ve üçüncü düzeyleri ise kurum ya da birimlerin vizyon ve stratejik amaçlarıyla bağlantı kurmakta ve böylece kurumun stratejik planı, fonksiyonel sınıflandırma ile kavranmış olmaktadır.³⁷⁹

Bu kapsamda, analitik bütçe sınıflandırılması içerisinde fonksiyonel sınıflandırmanın daha detaylı bir biçimde düzenlenmesi modern Türk bütçe sisteminin uluslararası standartları taşımasına, mali şeffaflık ve hesap verme sorumluluğun amaçları gerçekleştirilmesinde olanak verir.³⁸⁰

Finansman tipi sınıflandırma; finansman tipi sınıflandırma tamamen Türk bütçe sisteminin yapısı gereği oluşturulmuştur. Kamu kesimleri tarafından gerçekleşen kamu harcamalarının hangi kaynaklardan finanse edildiği ile birlikte dış proje kredileri ve özel ödenekleri takip etmek için geliştirilmiş bir kodlamadır.³⁸¹

³⁷⁶ Serkan Cura, “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırılması”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2003, c.2, S.1, s.148.

³⁷⁷ Karaarslan, *a.g.e.*, s.23.

³⁷⁸ Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2013–2015 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, m.3.1.

³⁷⁹ Mutluer-Öner-Kesik, 2005, *a.g.e.*, s.164.

³⁸⁰ Dayar-Esenkar, *a.g.m.*, s.290-291.

³⁸¹ Cura, *a.g.m.*, s.148.

Finansman tipi kodlar; genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler, özel ödenekler, dış proje kredileri ve şartlı bağış ve yardımlardan oluşmaktadır.³⁸²

Harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğini gösteren finansman tipi sınıflandırma tek haneli koddan oluşur.

Ekonomik sınıflandırma; kamu hizmetlerinde kamu kurumlarının amaçları ve hedefleri doğrultusunda gerçekleştirdiği faaliyetlerde kullanılan girdiler hakkında bilgi veren ekonomik sınıflandırma, strateji tercihlerin bütçeye yansımaya imkân sağlayarak kamu hizmetlerinde etkin yöntemlerin geliştirilmesine yol açar.³⁸³

Ekonomik sınıflandırma kamu maliyesindeki "yatırım-transfer-cari" şeklindeki sınıflandırmadır. Analitik bütçe sınıflandırma bu temel üzerine kurulmuş olup ekonomik sınıflandırma bundan daha ayrıntılıdır. Ekonomik sınıflandırma, kamu faaliyetlerinde milli ekonomiye olan etkisine göre gruplandırmasıyla oluşur ve bu faaliyetlerin milli gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkilerinin ölçülmesi amacına yöneliktir. Dört düzeyli ve altı haneli bir kod yapısından oluşur. Bütçe politikalarında seçici olarak uygulanmasına imkân sağlar.³⁸⁴

Ekonomik sınıflandırmayla, Devletin, görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Ekonomik sınıflandırma; gelirlerin, harcama ve borç vermenin, finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırması şeklinde üç bölümden oluşmaktadır.³⁸⁵

Bu çerçevede analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmesinin en önemli nedenlerinden biri bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama etkinliğinin sağlanmasıdır. Analitik bütçe sınıflandırması ile bütçe arasında önemli ve doğrudan bir ilişki vardır. Buna göre bütçe, 5018 sayılı Kanunun 3'üncü maddesine göre "Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi" ifade etmektedir. Aynı Kanunun

³⁸² Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2017–2019 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, Ek FTS1.

³⁸³ Mutluer-Öner-Kesik, 2005, *a.g.e.*, s.164.

³⁸⁴ Ersin Kaplan, "Analitik Bütçe ve Performansa Dayalı Yönetim: Türkiye Açısından Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2006, s.128.

³⁸⁵ Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2013–2015 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, m.5.

“Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri” başlıklı 5’inci maddesine göre “Kamu malî yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülmesi” gerektiği vurgulanmıştır.

Mali saydamlık, bütçe hakkını sağlayacak şekilde yürütülmektedir. Zira 5018 sayılı Kanunun “Mali Saydamlık” başlıklı 7’nci maddesine göre, “Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olacak” şekilde yapılması gerektiğini ifade etmiştir.

Ayrıca 5018 sayılı Kanunun “Bütçe ilkeleri” başlıklı 13’üncü maddesine göre, “Bütçe, kamu mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar. Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınacağı” belirtmiştir.

Bütçe ve bütçe hakkına işlerlik kazandırmak için bütçenin mali saydamlığı esas olarak sağlanmasına yönelik olarak atılan önemli adımlardan biri analitik bütçe sınıflandırmasının 5018 sayılı Kanunla kabul edilmesidir. 5018 sayılı Kanunun 13’üncü maddesine göre, “Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanacağı ve uygulanacağı” hüküm altına almıştır.

Bu bağlamda 5018 sayılı Kanunun 15’inci maddesine göre, “Merkezî yönetim bütçe kanununun gider cetvelinin bölümleri, analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak fonksiyonlar şeklinde düzenlenir. Fonksiyonlar birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü düzeyde alt fonksiyonlara ayrılır. İlgili mevzuatta giderlere ilişkin olarak yer alan “Fasıl ve bölüm” deyimleri fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyini, “Kesim” deyimi fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyini, “Madde” deyimi fonksiyonel sınıflandırmanın üçüncü düzeyini, “Tertip” deyimi kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi kodların bütün düzeyleri ile ekonomik sınıflandırmanın ilk iki düzeyini, borç ödemeleri yönünden “ilgili hizmet tertibi” deyimi borç konusu hizmetlerin yürütüldüğü ilgili tertipleri ifade eder” şeklinde tanımlamıştır.

Analitik bütçe sınıflandırması Türk bütçe sisteminde uzun yıllardan beri var olan bütçe sınıflandırma sorununu çözmüş, hem bütçe sisteminde üretilen verileri uluslararası verilerle karşılaştırma imkânı getirmiş, hem de performans esaslı bütçeleme

ve çok yıllık bütçeleme gibi modern bütçe sistemlerinin uygulanmasını kolaylaştırmıştır.³⁸⁶

Sonuç olarak 5018 sayılı Kanunun kamu mali yönetim sistemine getirdiği en önemli yeniliklerden bir tanesi de bütçe türleri, uluslararası standartlara uygun olarak yeniden tanımlanması ve sınıflandırılmasıdır. Bu kapsamda, katma bütçeli idareler kaldırılarak, kamu idareleri, mali ve idari statülerine göre genel bütçeli veya özel bütçeli hale getirilmiştir.³⁸⁷

Uluslararası kuruluşların çalışmaları ve ülke örnekleri çerçevesinde, Türkiye’de son yıllarda kamu harcama sisteminin iyi işlemesi, kaynakların doğru kullanılması ve bunun hesabının iyi verilebilmesi için yapısal dönüşüm şeklinde algılanabilecek bütçe reformlarına yönelmiştir. Bütçe reformundan kasıt, idarî süreçleri güçlendirmek, malî denetimi ve kaynak kullanımını etkinleştirmek, yasal hesap vermeyi iyileştirmek, saydamlığı artırmak gibi unsurlardır. Gerçekleşen bu reformların başlıca amacı mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamaktır.³⁸⁸ Dolayısıyla mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlamak üzere yapılan bu reformlardan bir tanesi de analitik bütçe sınıflandırmasıdır. Analitik bütçe sınıflandırması, 5018 sayılı Kanun ile ülkemizde uygulanmaya girmiştir.

Böylece, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin oluşturulması amacıyla düşünülen yapısal reformlardan bir tanesi daha 5018 sayılı Kanunla uygulanmaya dönüştürülmüştür.³⁸⁹

3.3.5 Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

İyi işleyen bir kamu mali yönetiminin sağlanabilmesi için; güvenilir, tam, doğru ve tutarlı bir biçimde verilerin kaydedilmesi, saklanması, analiz edilebilmesi ve bu bilgilerin kamu yöneticileri için karar verme sürecine dönüşmesi son derece önemlidir. Karar verme süreçleri yönetim bilgi sistemleri açısından önemli olup yöneticilere yeterli, hızlı, doğru ve güvenilir bilgi sağlamanın yanı sıra rapor üretmesine imkân

³⁸⁶ Mutluer-Öner-Kesik, 2005, *a.g.e.*, s.165.

³⁸⁷ Kesik, *a.g.m.*, s.28.

³⁸⁸ Ersin Kaplan, “Analitik Bütçe ve Performans Denetimi”
http://www.akademiktisat.net/calisma/kamu_maliye/butce_performans_ekaplan.htm#_edn2,
(01.06.2014).

³⁸⁹ Cura, *a.g.m.*, s.149.

sağlar ve böylece kamu yöneticilerin etkin karar almalarını etkileyerek hesap verme sorumlulukları açısından önemli bir rol oynar.³⁹⁰

Muhasebe, ekonomik faaliyetlerde bulunan tüm kuruluşların mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir bilim dalıdır.³⁹¹

Bu tanımdan hareketle Devlet Muhasebesini; kapsama giren kamu idarelerinin yürüttükleri kamu faaliyetlerine ilişkin olarak meydana gelen mali nitelikteki işlemlere ait bilgileri toplayan, kaydeden, sınıflandıran, analiz eden, özetleyen ve sonuçları yorumlayarak bir rapor halinde ilgili kurum ve kuruluşlara, hükümete, yerli-yabancı yatırımcılara, akademisyenlere ve bütçe hakkı gereği halka bir bilgi sistemi olarak sunar.³⁹²

Devlet muhasebesi sayesinde mali tablolar oluşturulur. Raporlama işlevi ise mali tablolar aracılığıyla yapılır. Mali tablolar; muhasebe sisteminde kaydedilmesi ve toplanılması gereken bilgileri, bu bilgileri kullananlara belirli zaman aralıklarıyla aktarılmasını sağlayan araçlar olarak tanımlanmakta ve muhasebenin rapor etme işlevini yerine getirmektedir.³⁹³ Devlet muhasebesinin temel çıktısı; bilançolar, faaliyet sonuçları tabloları ve nakit akım tabloları olan mali raporlardır.³⁹⁴ Mali tabloların raporlama işlevini güvenilir bir şekilde yerine getirmesi muhasebe uygulamaları, şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim ile diğer denetimler açısından önemi arz etmektedir.³⁹⁵

³⁹⁰ Erkan Karaarslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, *Sayıştay Dergisi*, 2004, S.54, s.37.

³⁹¹ Muhasebe Dersleri, “Muhasebe Nedir”;
<http://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-nedir.html>, (02.06.2014)

³⁹² Erkan Karaarslan-Hamdi Gülşen-Mesut Hastürk, *Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi Ders Notları*, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, Güncel Mevzuat Yayınları: Yayın No: 11, Eğitim Semineri, Antalya, 2006, s.100.

³⁹³ Kadir Gürdal-Ferhat Gündüz, “Kamu Hastaneleri Birliklerinde DMS 18 Bölümsel Raporlama Uygulaması ve Öneriler”, *Sayıştay Dergisi*, 2013, S.88, s.57.

³⁹⁴ Ahmet Emre Öz, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi”, Maliye Bakanlığı, Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Ankara, 2008, s.4.

³⁹⁵ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2004, S.147, s.51.

Ayrıca devlet muhasebesi, ülkenin GSMH'ni, milli gelirini ve büyüme oranı gibi milli ekonomide tamamını kapsayan ölçümlerde sağlam ve güvenilir bir alt yapının oluşturulmasını raporlama aracılığıyla gerçekleştirir.³⁹⁶

Devlet muhasebenin bir başka işlevi, kamu kaynaklarının ne için ve nereye kullanıldığı konusunda hesapların tutulmasını kolaylaştırır. Kamu hizmetlerini gerçekleştiren kamu yöneticilerinin kendilerine verilen kaynak tahsisini ve yetkilerinin kullanılmasında hesap verebilme olanağını sağlar.³⁹⁷

Avrupa Birliği, Dünya Bankası, IMF ve OECD gibi uluslararası kuruluşların mali istatistikleri ve raporları oluşturma ihtiyacı doğması devlet muhasebesindeki gelişmelerin temelini oluşturmuştur. Çünkü devletler aynı muhasebe sistemini kullanarak üretilen mali raporların karşılaştırabilir ve konsolide edebilirliği olması gerekir. Mali raporların temeli olan mali istatistiklerin oluşmasında devletlerin ortak bir devlet muhasebesine geçilmesinin önemi artmıştır.³⁹⁸

Devlet muhasebesinde işlemlerin kaydedilmesinde dört muhasebe kayıt sistemleri vardır. Bunlar; nakit esaslı devlet muhasebesi ile tahakkuk esaslı devlet muhasebesi olmak üzere iki yöntem vardır. Bu iki devlet muhasebesi yöntemiyle birlikte bu iki temel yöntemin özelliklerini taşıyan uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ve uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi çeşitleri de vardır.

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, bütçe emanetlerinin dışında, malın alınması veya hizmetin yaptırılması karşılığında meydana gelen bir borcun gerçekleştiğinde değil ödendiğinde bütçeye gider, gelirlerin de nakden tahsil edildiğinde bütçeye gelir yazılır. Bundan dolayı kamu kesiminin varlıkları ve yükümlülüklerine ilişkin bilgiler zamanında ve tam olarak kayıt altına almada nakit esaslı devlet muhasebesi yeterli değildir.³⁹⁹

Bu nedenle nakit esaslı devlet muhasebesinde; kamu hazine garantileri ve vergi harcamalar, ertelenen ödemeler, kamuda yarı mali nitelikli işlemler, garanti ve

³⁹⁶ İbrahim Halil Emre, “Devlet Muhasebesi ve Devlet Muhasebesi Standartları (Büyükşehir Belediyesinde Bir Uygulama)”, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep, 2011, s.4.

³⁹⁷ Karaarslan- Gülşen-Hastürk, *Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi Ders Notları*, s.101.

³⁹⁸ Erkan Karaarslan, *Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Soru ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi*, MİTAGED Yayınları, Yayın No 2, Ankara, 2008, s.11-12.

³⁹⁹ Murat Serçemeli, “Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye’deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü’nde Bir Uygulama”, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erzurum, 2010, s.36.

taahhütleri ile varlık ve yükümlülüğe dair miktar ve fiyat değişimleri, kamudaki borçlar ve sair yükümlülükler, tahakkuk edilen gelir ve giderler ve kamudaki maddi duran varlıklar kaydedilememektedir ve raporlanamamaktadır.⁴⁰⁰

Nakit esaslı devlet muhasebesinin kapsamına giren işlemler basittir bu nedenle anlaşılabilirliği ve yönetebilirliği kolay olan bir muhasebe yöntemidir. Ancak nakit esaslı devlet muhasebesi sınırlı olması mali şeffaflığa ve hesap verme sorumluluğuna yeterince hizmet edememektedir.⁴⁰¹

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, idarelerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın anahtar unsurudur. Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi idarelerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır. Bu yönüyle tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlar.⁴⁰²

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde öngörülen standartlara göre kamu kaynakları ortaya çıktıkları anda muhasebe kayıtlarına alınır. Mali yıl içinde tahakkuk eden gelirler, gelir hesabında; tahakkuk eden giderler ise gider hesabında gösterilir. Bu yöntemle göre mali yıl boyunca kamu varlıklarına ilişkin işlemler hangi yılda gerçekleşmişse o yılda kaydedilir ve raporlanır.⁴⁰³

Nakit esaslı muhasebe sistemine göre ödeneği olmadığından borçların ödenmemesi ile kaydedilmeyen girişilmiş taahhütler olduğu için nakit dağılımı ve ödenekler doğru ve iyi bir şekilde planlanamamaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre ise ödeneği olmadığından borçların ödenmemesi ile kaydedilmeyen

⁴⁰⁰ Dayar-Esenkar, *a.g.m.*, s.207-208.

⁴⁰¹ Mustafa Kırılı, “Belediyelerde Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Uygulamaları”, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2013, c.11, S.2, s.261.

⁴⁰² Muhasebat Genel Müdürlüğü, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışmaları/Çalışma Grubu”;

<http://www.muhasebat.gov.tr/muhasebe/grup.php>, (03.06.2014).

⁴⁰³ Karaarslan, *Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Soru ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi*, s.8.

girişilmiş taahhütler kaydedilebilir ve ödeneklerle ilişkilendirilebilir böylece nakit dağılımı ve ödenekler doğru ve iyi bir şekilde planlamaktadır.⁴⁰⁴

Devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına geçişle birlikte tahakkuk esaslı muhasebe sistemi bazı faydalı uygulamalar getirmiştir. Bu faydalar:⁴⁰⁵

- Devlet muhasebesinde kayıtlar tahakkuk esasına göre tutulmaya başlanılmıştır,
- Tüm kamu kesimi faaliyetleri kayıt altına alınmıştır,
- Maddi duran varlıklar kayıt altına alınmıştır,
- Devlet muhasebesi, ödenek ve nakit planlaması ile bütçelerin hazırlanmasına destek sağlanmıştır,
- Devlet borçlarının kayıtlarda görülmesi sağlanmıştır,
- Kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgiler muhasebeden elde edilmiştir,
- Vergi harcamaları raporlanmıştır,
- Analitik bütçe sınıflandırma uygulamasına temel teşkil etmiştir.

Ayrıca tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması ile birlikte, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin⁴⁰⁶ 117'nci maddesine göre kamu idarelerince aşağıda sayılan mali tablolar hazırlanır ve kamuoyu bilgisine sunulur. Bu mali tablolar şunlardır:

- Bilanço,
- Faaliyet Sonuçları Tablosu,
- Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,
- Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu,
- Borç Değişim Tablosu,
- Dış Borç Değişim Tablosu,
- Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu,
- Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,

⁴⁰⁴ Ömer Duran, “Bütçe ve Muhasebe Tekniği Açısından Bütçeleştirilecek ve Bütçeleştirilmiş Borçlar”, *Sayıştay Dergisi*, 2006, S.60, s.68.

⁴⁰⁵ Aslı Turan, “Devlet Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2006, s.43-46.

⁴⁰⁶ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Resmi Gazete, Tarih 08.05.2005, Sayı 25839.

- Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu,
- Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu,
- Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosudur.

5018 sayılı Kanun, devlet muhasebe sistemine yönelik getirdiği bu yenilikler sayesinde muhasebe sisteminde karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulur ve yönetilir. Böylece, devlet muhasebesinin mali saydamlık ve hesap verebilirlik esası olduğuna vurgu yapılmış olacaktır.⁴⁰⁷

Dolayısıyla sağlıklı bir şekilde devlet muhasebe sisteminden düzenlenen veya elde edilen mali tablo ve raporlar performans ölçümü, hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkesinin esasını teşkil eder. Devlet Muhasebesi konusunda yapılan çalışmalar kamu idareleri ödediği vergi ve benzeri fonlar ile Devleti finanse edenlere karşı olan hesap verme, mali işlemlerinde saydamlık ve performanslarının raporlanması konularındaki yükümlülüklerinin ve sorumluluklarının temelini oluşturur.⁴⁰⁸

5018 sayılı KMYKK'nın 2006 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte Türkiye'de devlet muhasebesinin temel esasları belirlenmiştir. 5018 sayılı Kanun ile devlet muhasebesi sisteminde tahakkuk esaslı muhasebe ve mali raporlama sistemine geçilmiştir. Bu Kanun, 1050 sayılı Kanuna göre; teorik hükümlere ve mali ilkelere daha çok yer vermiş, mali denetimin, mali raporlamanın nasıl yapılacağını düzenlemiş, görev, yetki ve sorumluların belirlenmesinde detay hükümlere inmiştir.

Bu bağlamda 5018 sayılı Kanunun amacı “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu

⁴⁰⁷ Mutluer-Öner-Kesik, 2005, *a.g.e.*, s.262.

⁴⁰⁸ Ali Asker Demirhan, “Stratejik Yönetim ve Devlet Muhasebesi”, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Manisa, 2007, s.137-138.

bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir” denilmektedir. Bu Kanunun amaçlarından bir tanesi de kamu kaynaklarının hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıdır.

5018 sayılı Kanunun 5’inci maddesine göre “kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanacağı” temel ilkesi, ayrıca aynı Kanunun 7’nci maddesinde belirtildiği gibi mali saydamlığı sağlamanın bir unsuru da “kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması” gerekir.

Hesap verme sorumluluğu 5018 sayılı Kanunun 8’inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre hesap verme sorumluluğu, “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır” denilmektedir. Bu Kanun hükmünden yola çıkarak kamu harcama sürecinde rol alan sorumluların bir görevi de kamu kaynaklarının muhasebeleştirilmesi ve raporlama yapma zorunluluğudur. Bu görevi ihmal edenler ise hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yetkili mercilere hesap verirler.

Hesap verme sorumluluğuna işlerlik kazandırmak için devlet muhasebesi, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre kayıtlar tutulmaya başlanmıştır. 5018 sayılı Kanunun 50’nci maddesine göre, “bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır” hükmü getirmiştir. Bu hükümden muhasebe kayıtlarının tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

5018 sayılı Kanunun 51’inci maddesine göre “kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Tahakkuk ettirilecek giderler Devlet muhasebesi kayıtlarında ekonomik sınıflandırmanın dördüncü düzeyini de kapsayacak şekilde gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir” ifadesine yer vermiştir. Bu maddeye göre tahakkuk esaslı muhasebe

sisteminin dönemi mali yıl olduğu, analitik bütçe sınıflandırmasında belirtilen ekonomik sınıflandırmaya göre kayıt edileceği, bütçe gelirleri tahsil edildiğinde bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilmesi gerektiğini vurgulaması bütçe muhasebesinin nakit esasına göre tutulacağı belirtmiştir.

Kamu idareleri yukarıda belirtilen durumların tümü bir muhasebe sistemi içinde yürütür. Muhasebe sistemi 5018 sayılı Kanunun 49’uncu maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre muhasebe sistemi; “karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür. Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulacağı” ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Türkiye’de uygulanan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, mali işlemlere dair her şeyi ve bunlarla ilgili meydana gelen her türlü gelişim ve değişimi kapsar. Bu muhasebe yöntemine göre üretilen mali raporların kamu kesimlerinin ve hükümetin alınacak ve uygulanacak politikalarını etkiler ve faaliyetlerin sonuçlarını kamu hesaplarında mali saydamlığın ve karar vericileri için hesap verebilirliğin temelini oluşturmaktadır.⁴⁰⁹

3.3.6 Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu⁴¹⁰

Mali saydamlık, kamu kesimine ait hesaplar, kaynaklar, mali politikalar, mali planlar, amaçlar ve hedefler ile vergi harcamasına ilişkin faaliyetlerin raporlanması, kamunun gerçekleşmesinde muhtemel büyüklükleri de dâhil mali riskler ve kamu bütçesinde gerçekleşen sapmalar kamuoyuna açık olunması, istenildiğinde açık bir şekilde görülmesini ifade eder.⁴¹¹

⁴⁰⁹ Karaarslan, *Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni*, s.43.

⁴¹⁰ Maliye Bakanlığı Tarafından Yayınlanan 01.07.2013 Tarihli ve 6092 Sayılı 2013 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporuna İlişkin Genel Yazısından faydalanmıştır.

⁴¹¹ Erkan Karaarslan, “Kamu Mali Yönetimi ve Mali Raporlama”; <http://www.kamumuhasebesi.org/bolum/kitap/dosya/41.pdf>, (05.06.2014).

Kamu kesimlerinde üretilen mali raporlar; kamu faaliyetlerini nasıl sağlandığı ve ihtiyacını ne ile karşılandığını, kurumun mali durumunu, performansını ve nakit akımını izlenmesi ve kamunun ödenek kullanımı ile ilgili bilgi sağlanarak kamu kesimlerinin mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili olarak daha fazla sorumluluk hissetmelerine zemin hazırlar.⁴¹²

Bu kapsamda kamu idareleri tarafından, 2006 yılından başlayarak ilk altı aylık bütçe uygulama sonuçları ve beklentilerini içeren Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporunu; Maliye Bakanlığı tarafından ise merkezi yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçları, finansman durumu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kapsayacak şekilde Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporunu saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerini hayata geçirilmesi amacıyla hazırlanılmaktadır.

Kamu idareleri Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporunu hazırlanmaktadır. Bu raporu hazırlarken, idareler mali yılın ilk 6 ayında Ocak-Haziran dönemlerinde gerçekleşmiş *bütçe giderleri*; analitik bütçe sınıflandırılması esas alınarak, her bir gider için mali yılın Ocak-Haziran dönemlerinde aylık bazda bütçe gider gerçekleştirmeleri, gerçekleştirme tutarlarının bütçe başlangıç ödeneklerine göre sapma olup olmadığına bakılır eğer sapma var ise bir önceki mali dönemle karşılaştırılarak değişime ilişkin analizlere *bütçe gelirleri*; analitik bütçe sınıflandırılması esas alınarak, her bir gelir türü için mali yılın Ocak-Haziran dönemlerinde aylık bazda bütçe gelir gerçekleştirmeleri, gerçekleştirme tutarlarının bütçe hedeflerine göre sapma olup olmadığını bakılır eğer sapma var ise bir önceki mali dönemle karşılaştırılarak değişime ilişkin analizlere *finansman*; kamu idarelerin bütçe giderlerini ne şekilde finanse ettiklerine, bu amaçla yaptıkları borçlanmalara, kullandıkları nakit, mevduat ya da menkul kıymet tutarlarına ilişkin analizlere yer verir.⁴¹³

Raporda belirtilen bütçe giderleri; personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri, mal ve hizmet alım giderleri, cari transferler,

⁴¹² Söyler-Çolak, *a.g.m.*, s.147.

⁴¹³ Maliye Bakanlığı Tarafından Yayınlanan 01.07.2013 Tarihli ve 6092 Sayılı 2013 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporuna İlişkin Genel Yazısı.

sermaye giderleri, fonksiyonel sınıflandırmaya göre bütçe giderlerinin gelişimi ve kurumsal sınıflandırmaya göre bütçe giderlerinin gelişimlerini kapsar.⁴¹⁴

Kamu idareleri Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporuna ilişkin aynı mali yılın son 6 ayına Temmuz-Aralık dönemlerine ilişkin *bütçe giderleri*; idareler mali dönem sonundan itibaren gider tahminine ve giderlerin gelişimini etkileyebilecek temel değişken ve hususlara ilişkin analizlere *bütçe gelirleri*; idareler mali dönem sonundan itibaren gelir tahminine ve gelirlerin gelişimini etkileyebilecek temel değişken ve hususlara ilişkin analizlere *finansman*; idareler mali dönem sonundan itibaren bütçe giderlerini finanse etmek amacıyla yapmayı planladıkları borçlanma tutarı ile kullandıkları nakit, mevduat ya da menkul kıymet tutarlarına ilişkin analizlere yer verir⁴¹⁵.

Ayrıca bu dönemde yani Temmuz-Aralık döneminde kamu idareleri mali yılda yapılacak Raporda yürütülecek faaliyetler hakkında bilgilere de yer verir. İdarelerin Temmuz-Aralık döneminde kamu hizmet kalitesinin yükseltilmesi, idarelerini ilgilendiren reform projelerinin gerçekleştirilmesi, bütçe giderlerinde tasarruf ve etkinlik sağlanması ve bütçe gelir performansının artırılması amacıyla yürütülmesi planlanan faaliyetlere, idarelerince yürütülen önemli faaliyet ve yatırım projeleri varsa, söz konusu faaliyet ve projeler için bu dönemde yapılması planlanan harcamalara ilişkin bilgilere yer verir.

Maliye Bakanlığı tarafından da Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu⁴¹⁶ hazırlanmaktadır. Bu Raporda mali yılda belirlenen kamu maliyesi hedef ve öncelikleri olan gelir politikası, gider politikası, borçlanma politikası ve bütçe hedeflerine yer verir. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan bu Raporda mali yılın ilk 6 ayında Ocak-Haziran dönemlerinde gerçekleşmiş merkezi yönetim bütçe gerçekleştirmeleri; merkezi yönetim bütçe dengesi ve faiz dışı fazlanın gelişimi, merkezi yönetim bütçe giderlerinin gelişimi, merkezi yönetim bütçe gelirlerinin gelişimine yer verir.

⁴¹⁴ Süleyman Demirel Üniversitesi, 2013 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu, 2013.

⁴¹⁵ Maliye Bakanlığı Tarafından Yayınlanan 01.07.2013 Tarihli ve 6092 Sayılı 2013 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporuna İlişkin Genel Yazısı.

⁴¹⁶ Maliye Bakanlığı, 2013 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu, Ekim 2013.

Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporuna ilişkin mali yılın son 6 ayına Temmuz-Aralık dönemlerine ilişkin beklentiler ve hedefler belirlenir. Bu beklenti ve hedefler; merkezi yönetim bütçe dengesi ve faiz dışı fazla, merkezi yönetim bütçe giderleri, merkezi yönetim bütçe gelirleri ve finansman politikasından oluşur.

Kamu idareleri ve Maliye Bakanlığı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 30'uncu maddesine göre “genel yönetim kapsamındaki idareler bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini; Maliye Bakanlığı ise merkezî yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçları, finansman durumu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetleri kapsayan malî durumu temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklayacağı” şeklinde hüküm altına almıştır.

Bu kapsamda 5018 sayılı Kanunun, Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu ile Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu getirmesinin amacı, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde ve bütçe uygulamalarında saydamlığın ve hesap verilebilirliğin artırılması ile kamuoyunun kamu idareleri üzerindeki genel denetim ve gözetim fonksiyonunun gereği şeklinde gerçekleştirmektedir.

3.3.7 Mali İstatistik Raporları

İstatistikler ilk önce verileri toplamakla başlar. Veriler toplandıktan sonra veri düzenlenmesi yapılır. Düzenlenen verilerle tablo, grafik ve şekiller çıkartılır, işlemin son aşaması ise bu verilere bakılarak analizler edilir, tahminlerde bulunulur ve kararlar alınır.

Kamu da mali istatistikler, genel yönetime⁴¹⁷ dâhil kamu idarelerinin gerçekleştirdikleri bütün mali işlem ve faaliyetlere ilişkin mali verileri ifade eder.⁴¹⁸

Kamu da mali istatistiklerin hazırlanmasının nedeni 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun amaç maddesinde belirtilen hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanması içindir. Mali saydamlık ve hesap verilebilirlik, kamu idareleri tarafından elde edilen ve kamu hizmeti için harcanan kamu kaynaklarının, uluslararası

⁴¹⁷ 5018 sayılı Kanunda genel yönetim: Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareleri ifade eder.

⁴¹⁸ Öz, a.g.t., s.49.

muhasabe ilkelerine göre kaydedilmesi ve belirli dönemlerde de istatistiki raporlar halinde kamuoyuna sunulması ile mümkün olmaktadır. Mali istatistikler, genel kabul görmüş standartlara göre belli bir yeterliliğe ve niteliğe sahip çalışanlar tarafından muhasabe sistemi ile sağlanan verileri ve istatistik yöntemi kullanılması ile ulaşılabilirlik, yönetsel geçerlilik, kullanabilirlik, güvenilirlik, bütünlük ve tutarlılık ilkeleri çerçevesinde hazırlanır.⁴¹⁹

Bu çerçevede mali istatistiklerin amacı; hesap verebilirliği artırmak, mali saydamlığa işlerlik kazandırmak, karar alıcılara yardımcı olacak verileri sağlamak ve performans değerlendirme de yol gösterici olmaktır.

Mali tablolar mali istatistikler sonucunda düzenlenir ve mali tablolarda; kamu idarelerine ait gelir ve giderler, varlıklar ve yükümlülükler, öz kaynak, nakit akımları bulunur. Mali tablolar, bilgilerin karşılaştırma yapmasına imkân sağlar, kamu kesimi bir önceki yılın verilerine göre bir karşılaştırma yaparak anlaşılır ve açıklamasıyla birlikte mali tabloları hazırlarlar.⁴²⁰

Kamu idarelerine ait mali istatistik verileri Say2000i ve Kamu Harcamaları ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) sayesinde toplanmaktadır.

Say2000i ile 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda kamu hesaplarının uluslararası standartlara uygun bir muhasabe sistemine göre tutulması öngörülerek Kanunun temel hedeflerinin başında yer alan kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanması amaçlanmıştır. Bu amaçla, Maliye Bakanlığı tarafından uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan ve genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin ortak muhasabe ve raporlama standartlarını belirleyen “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” yayımlanmış, muhasabe sistemine ilişkin diğer ikincil mevzuat çalışmaları da tamamlanmıştır. Öngörülen muhasabe sisteminin uygulamasının çağın gerektirdiği bilişim teknolojileri kullanılarak yapılma zorunluluğu olmuştur. Muhasebe uygulama yazılımı olarak Maliye Bakanlığı tarafından geliştirilen “say2000i Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi” hâlihazırda merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerin muhasabe sistemlerini yürütmek için kullanılmaktadır.⁴²¹

⁴¹⁹ Turguter a.g.e., s.355-356.

⁴²⁰ Karaarslan, a.g.e., s.260.

⁴²¹ Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, “Özel Bütçeli İdareler İçin say2000i Uygulama Eğitim Kılavuzu”; <http://strateji.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2013/12/say2000i.kilavuzu.pdf>, (06.06.2014).

Devletin temel görevlerinin başında bulunan kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için yeterli ve sürekli gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulması ve kaynakların etkin, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması zorunluluğu, bilgiye hızlı bir şekilde ulaşmayı zorunlu kılmaktadır. Bu anlayış doğrultusunda Maliye Bakanlığı tarafından bilgi teknolojileri kullanılarak Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) projesi çalışmalarına başlanmıştır. Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) projesi ile harcama ve muhasebe birimlerinin mali işlemlerini bir otomasyon sistemi içinde toplamak suretiyle harcamayı tahakkuk ettiren harcama birimleri ile ödemeyi gerçekleştiren muhasebe birimleri arasında güvenli, hızlı ve elektronik ortamda bilgi akışının sağlanmasını hedefleyen ve say2000i sisteminin fonksiyonları ile birlikte Kamu Mali Yönetimine katkı sağlayacak bir çok farklı uygulama da geliştirilmiştir. KBS sayesinde, harcama birimleri ile muhasebe birimleri arasındaki veri transferinde kâğıt kullanımı en aza indirilecek, harcama sürecinde kullanılan ve elektronik ortama taşınması, takip edilmesi ve denetime elverişli şekilde muhafazası mümkün olan belgelere ilişkin uygulama birliği sağlanacak, harcama sürecinin bütçe aşamasından başlayarak ödenek, tahakkuk, harcama, muhasebe, raporlama ve kesin hesaba kadar olan tüm aşamaları izlenerek, yönetilebilir, iç kontrol ile elektronik denetime elverişli, hızlı ve güvenilir bir ortamda işleyen bir yapı kurulmaktadır.⁴²²

Mahalli idareler mali istatistikleri bülteni, genel yönetim mali istatistikleri bülteni, kamu hesapları bülteni, merkezi yönetim mali istatistikleri bülteni, merkezi yönetim bütçe gerçekleştirmeleri raporu, mahalli idareler bütçe gerçekleştirmeleri raporu, mahalli idareler mali analiz raporu, Say2000i ve Kamu Harcamaları ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) otomasyon sistemleri sayesinde hazırlanır.

Ayrıca Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde sayılan mali tabloları esas olarak merkezi yönetim ve genel yönetim için ayrı ayrı olmak üzere aşağıdaki tablo, mali tablo ve bütçe istatistikleri hazırlanmakta/derlenmekte ve yayımlanmaktadır. Bu mali istatistikler:

- Bilanço,
- Faaliyet Sonuçları Tablosu,

⁴²² Maliye Bakanlığı, “Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) Nedir?”; <https://www.kbs.gov.tr/Portal/kbs.jsp>, (06.06.2014).

- Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,
- Mali Varlık ve Yükümlülükler Tablosu,
- İç Borç Değişim Tablosu,
- Dış Borç Değişim Tablosu,
- Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu,
- Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,
- Giderlerin Kurumsal, Fonksiyonel ve Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,
- Bütçe Giderlerinin Kurumsal, Fonksiyonel, Finansal ve Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu ve
- Mizandır.

5018 sayılı KMYKK, Türkiye’de yapısal mali reformların gerçekleştirmesinde kamu faaliyetlerine uygulanacak mali raporlamalar, kamu muhasebe yöntemini ve kamu mali istatistikleri gibi uluslararası gelişmeler temelinde yeni bir yaklaşım getirmiştir.⁴²³ Bu yaklaşımlardan en önemli olan konularından bir tanesi de mali istatistiklerdir. Mali istatistikler 5018 sayılı Kanunda ikinci bölümde “Mali İstatistik” başlıklı 52, 53 ve 54’uncu maddelerinde düzenlenmiştir.

5018 sayılı KMYKK’nın 52’nci maddesine göre “mali istatistiklerin hazırlanmasında kamu idarelerinin yöneticileri uygun kurumsal çevrenin oluşturulması için gerekli önlemleri alacağı” hüküm altına almıştır. Mali istatistiklerin hazırlanmasında kamu idarelerinde kurumsal ortamın sağlanmasından muhasebe yetkilisi, mali hizmetler birim yöneticisi ve üst yönetici sorumludur.

Maliye Bakanlığı tarafından mali istatistikler hazırlanır ve kamuoyuna açıklanır. 5018 sayılı KMYKK’nın 53’uncu maddesine göre “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca derlenir. Merkezî yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri mali istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına gönderir ve mali istatistiklerin anlaşılabilir ve kullanıcılar için kolayca ulaşılabilir olması esas” olduğunu belirtmiştir.

⁴²³ Erkan Karaarslan, *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*, TÜRMOB Yayınları-276, Ankara, 2005, s.68.

Maliye Bakanlığı tarafından merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olan mali istatistikleri aylık olarak yayınlamaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait mali istatistikler ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikleri birleştirilerek üçer aylık dönemler itibariyle yayınlamaktadır.⁴²⁴

Kamu idarelerinde yöneticiler mali istatistiklerin hazırlanmasından kurumsal ortamın sağlanması ve mali istatistiklerine esas verilerini belirtilen süresinde Maliye Bakanlığına gönderilmesi gerekir. Kamu idareleri süresinde göndermeyenlere 5018 sayılı KMYKK'nın 53'üncü maddesine göre "Maliye Bakanlığınca bir ay ek süre verilir. Ek süre sonunda da verilerin gönderilmemesi halinde, Maliye Bakanlığının talebi üzerine, ilgili kamu idaresinin üst yöneticileri tarafından mali hizmetler birimi yöneticisi ile muhasebe yetkilisine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamı tutarında idari para cezası verilir. İdari para cezası uygulanmış olması bilgi verme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. İdari para cezaları, bu Kanunun 73 üncü maddesi hükümlerine göre tahsil edileceği" hüküm altına almıştır.

Mali istatistiklerin değerlendirilmesi Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Sayıştay, hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde değerlendirmektedir. 5018 sayılı KMYKK'nın 54'üncü maddesine göre " bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Maliye Bakanlığına gönderileceği" ifade edilmiştir.

Sayıştay Kanunun⁴²⁵ 40'ıncı maddesinde mali istatistikleri değerlendirme raporu düzenlemektedir. Bu Maddeye göre, "Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilir. Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve Maliye Bakanlığına gönderilir." Sayıştay tarafından yapılan

⁴²⁴ Düriye Toprak, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 24 Ocak 1980 Kararları Işığında Değerlendirilmesi, "Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2008, c.13, S.2, s.325.

⁴²⁵ Sayıştay Kanunu, Resmi Gazete, Tarih 03.012.2010, Sayı 6085.

mali istatistikleri değerlendirme raporunda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri almaktadır.

Sayıştay'ın mali istatistikleri değerlendirmesi Resmi İstatistik Programında ismen sayılan ve yıllık periyotlarla hazırlanarak/derlenerek yayımlanan merkezi yönetim ve genel yönetime ilişkin mizan, bütçe uygulama sonuçları tablosu, gelir-gider (faaliyet) tablosu, nakit akım tablosu ile yıllık bilanço, genel yönetime ilişkin fonksiyonel harcama tablosu ve genel yönetim mali istatistiklerini kapsamaktadır.⁴²⁶

Kamu idarelerinde yöneticiler, mali istatistiklerin hazırlanmasında gerekli kurumsal ortamın sağlanması ve Maliye Bakanlığına gönderilmesinden; Maliye Bakanlığı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikleri derleyerek, anlaşılabilir ve kullanıcılar için kolayca ulaşılabilir olacak şekilde belli dönemler itibarıyla yayımlanmasından; Sayıştay, bir yıla ait mali istatistiklerin hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından değerlendirilmesinden sorumludur.

Türkiye'de mali istatistiklere duyulan temel ihtiyaç kamu idarelerinin malî verilerinin derlenmesinde ve istatistiklerinin oluşma sürecinde yetki, sorumluluk ve yaptırımları belirlenmesi, kamu idarelerinin hesap ve kayıt düzeninde saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlamaktır.

Bu nedenle 5018 sayılı Kanunun amacı kamu kaynaklarının hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması; Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin amacı, kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik sağlanmak üzere mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanmakta ve yayımlanmaktadır.

⁴²⁶ Sayıştay Başkanlığı, 2012 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Eylül 2013.

3.3.8 Taşınır Kesin Hesap Cetvelleri

Taşınır, taşınabilen eşya ya da para, çek, senet, tahvil vb. değerli kâğıt, taşınabilir, menkullerdir mal kavramı ise bir kimsenin, bir tüzel kişinin mülkiyeti altında bulunan, taşınır veya taşınmaz varlıkların bütünü ifade eder.⁴²⁷

Kamu mali yönetiminde taşınır mallar; dayanıklı taşınırlar ve tüketim malzemelerinden oluşur. Dayanıklı taşınırlar; makine ve cihazlar, demirbaşlar ve taşıtlardır. Tüketim malzemeleri ise, belirli bir hizmetin üretilmesinde kullanılan, kullanımı sonucunda tükenen veya bir süre kullanıldıktan sonra ilk özelliklerini kısmen veya tamamen kaybederek bir daha kullanılamayacak duruma gelen malzemelerdir.

Taşınırlar, kamu mali yönetiminde kamu kaynakları arasında sayılmıştır. 5018 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde kamu kaynakları tanımlamıştır. Bu maddeye göre kamu kaynakları “borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dâhil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri” şeklinde belirlenmiştir.

Kamu idareleri tarafından birçok yol ve yöntemlerle taşınır edinebilirler. Bunların başında satın alma yoluyla edinme gelir. Taşınır, bir başka kamu idaresinden bedelsiz olarak devir alma, bağış veya hibe olarak, canlı bir demirbaşın doğum yapması, kayıtlı olmayan taşınırın sayımda sayım fazlası olarak bulunması suretiyle taşınır edinebilir.⁴²⁸

Ayrıca 5018 sayılı Kanunun 45'inci maddesine göre “genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, kamu hizmetlerinin zorunlu kıldığı durumlarda gereken nicelikte ve nitelikte taşınır ve taşınmazları, yurt içinde veya yurt dışında, bedellerini peşin veya taksitle ödeyerek veya finansal kiralama suretiyle edinebileceğini” belirtmiştir. Kamu idarelerince her ne şekilde edinilmiş olursa olsun, bütün taşınırlar kayda tabi tutulması gerekmektedir.

Devlet kayıtlarında veya envanterinde elinde bulundurduğu taşınırların türler itibariyle görünür olması kamu idarelerine ait taşınır malların kaydedilmesi, muhafaza

⁴²⁷ Türk dil kurumu, “Güncel Türkçe Sözlük”;

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.538f09feb7a456.27549901, (07.06.2014).

⁴²⁸ Ramazan Yılmaz, *Açıklamalı-Örnek Uygulamalı Taşınır Mal Yönetmeliği*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları-17, Ankara, 2007, s.33.

edilmesi ve kullanılması ile yönetim hesabının verilmesinde, taşınır yönetim sorumlularının bilinmesi açısından önemlidir.

Bu nedenle 5018 sayılı Kanunun getirdiği önemli değişikliklerden bir tanesi de taşınır yönetimidir. Devlet kayıtlarında daha önceden kendine ait ne kadar malları olduğu bilememektedir. Taşınır yönetim sayesinde devlete ait bütün taşınırların uygulanan kod sayesinde kayda alındığını gösteren çıkarılan envanter sonucunda görülmeye başlandı. Kurulan taşınır yönetim sistemi sayesinde kamuya ait bütün varlıklar kayıt altına alınarak muhasebe sisteminde yer alındı ve böylece kamu malları mali tablolara yansiyarak ne kadar mal olduğu bilgisine ulaşabilmektedir.⁴²⁹

Kamu idarelerince taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve mevzuatta uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, sağlıklı bir şekilde kayıtlarının yapılmasından saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını ve hesap verilebilirliği sağlamak ve ilgili mercilere göndermek amacıyla taşınır yönetim hesabı, harcama birimi taşınır yönetim hesabı cetveli, taşınır kesin hesabı, taşınır kesin hesap cetveli ve taşınır kesin hesap icmal cetveli hazırlanmaktadır.

Taşınır yönetim hesabı, Taşınır Mal Yönetmeliğinin⁴³⁰ 10'uncu maddesine göre "harcama biriminin taşınır yönetim hesabının çıkarılması amacıyla taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi tarafından harcama birimi itibarıyla" düzenlenir. Taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi, harcama yetkilisi adına taşınırları teslim alan, koruyan, kullanım yerlerine teslim eden, kayıtları tutan ve bunlara ilişkin belge ve cetvelleri düzenleyen ve bu hususlarda hesap verme sorumluluğu çerçevesinde harcama yetkilisine karşı sorumlu olan görevlileri ifade etmektedir.

Taşınır yönetim hesabında; harcama biriminde önceki yıldan devredilen, yılı içinde giren, çıkan ve ertesi yıla devredilen taşınırlar ile yılsonu sayımında bulunan fazla ve noksanlar gösterilir.

Taşınır Mal Yönetmeliğinin 34'uncu maddesine göre taşınır yönetim hesabı bu cetvellerden oluşur:

- Yılsonu Sayımına İlişkin Sayım Tutanağı,
- Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli,

⁴²⁹ Şahin Binici-Sinan Çalikoğlu, "Savunma, İstihbarat ve Güvenlik Kurumlarında Taşınır Mal Yönetimi ve Sayıştay Denetimi", *Sayıştay Dergisi*, 2011, S.82, s.86.

⁴³⁰ Taşınır Mal Yönetmeliği, Resmi Gazete, Tarih 18.01.2007, Sayı 26407.

- Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli; Müze/Kütüphane Yönetim Hesabı Cetveli,
- Yılsonu İtibarıyla En Son Düzenlenen Taşınır İşlem Fişinin Sıra Numarasını Gösterir Tutanaktır.

Taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri tarafından hazırlanan bu cetveller harcama yetkilisinin onayına sunar. Harcama yetkilisi onayı ile muhasebe yetkilisine gönderilir. Muhasebe yetkilisi, harcama yetkilisi tarafından gönderilen cetvellerdeki kayıtları muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırıp uygunluğunu onaylar ve harcama yetkilisine geri gönderir.

Taşınır yönetim hesabı; yetkili merciler tarafından istenildiği zaman ibraz edilmek veya gönderilmek üzere harcama biriminde, yurt dışı teşkilatının taşınır yönetim hesabı ise merkez teşkilatında muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Taşınır kesin hesabı, kamu idarelerinde merkezde, dış temsilcilikler ile merkez ve taşra harcama birimleri itibarıyla düzenlenen Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvelleri konsolide edilmek suretiyle taşınır konsolide görevlileri tarafından hazırlanır.

Taşınır konsolide görevlileri, kamu idarelerinin merkez ve taşra harcama birimlerinin taşınır hesaplarının, ilçe, il, bölge, dış temsilcilik ve merkez teşkilatları itibarıyla konsolide edilmesi işlemlerini yürütmek üzere merkez, bölge, il ve gerek görülmesi halinde ilçe teşkilatlarında birer taşınır konsolide görevlisi belirlenir. Taşınır konsolide görevlisi, kamu idarelerinin merkez teşkilatlarında strateji geliştirme birimi yöneticisine bağlı mali hizmetleri yürüten birimin bünyesindeki taşınır kayıt işlemlerinden sorumlu yöneticidir.

Taşınır konsolide görevlilerince ilçe, il, bölge, dış temsilcilik ve merkez birimlerinin taşınır hesabının çıkarılması işlemlerinde *Taşınır Hesap Cetveli*; merkezdeki taşınır konsolide görevlisince kamu idaresinin taşınır kesin hesabının çıkarılması amacıyla taşınır konsolide görevlilerinden alınan Taşınır Hesap Cetveline dayanılarak *Taşınır Kesin Hesap Cetveli*; kamu idaresinin taşınır kesin hesabının çıkarılmasına ilişkin işlemlerde *Taşınır Kesin Hesap İcmal Cetveli* düzenlenir.

Taşınır Kesin Hesap Cetveli ve Taşınır Kesin Hesap İcmal Cetvelinde kamu idarenin önceki yıldan devredilen, yılı içinde giren, çıkan ve ertesi yıla devredilen taşınırlar gösterilir.⁴³¹

Taşınır Kesin Hesap Cetvelleri ile Taşınır Kesin Hesap İcmal Cetvellerinin birer nüshasını; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından incelenmek ve üzerinde mutabakat sağlanmak üzere Nisan ayının sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderilir. Maliye Bakanlığıyla mutabakat sağlanan ve ilgili bakan ve üst yönetici tarafından imzalanarak Mayıs ayının 15'ine kadar bütçe kesin hesap cetvelleri ile birlikte yeniden Maliye Bakanlığına; Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler, bütçelerinin uygulama sonuçlarını kesin hesaba bağlayacak mercilere; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince Sayıştay Başkanlığına; gönderilir.

Kamu idarelerinde hesap verme ve saydam bir yapının oluşması için yapılan yasal düzenleme ve uygulamaya konan bazı yenilikler sonucu mali sistem şeffaflaşmaya başlamıştır. Bu sürecin tamamlayıcısı olan unsurlardan birisi de taşınırlardır. Mali saydamlık gereği 5018 sayılı Kanunla getirilen tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile analitik bütçe sınıflandırma sistemleri sayesinde ayrıntılı oluşturulan kod numaraları ve idarelerin yaptığı envanter çalışmaları ile devletin mal varlığı kayıt altına alınmış ve bütün kamu idarelerine ait taşınırları daha sağlıklı ve saydam bir şekilde izlenilmeye başlanmıştır.

Ayniyat Talimatnamesi 1939 tarihinden 2007 tarihine kadar yürürlükteydi. Ayniyat Talimatnamesinde taşınır malların yönetimi, muhafazası vb. gibi konular ile ilgili mercilere hesap verme sorumluluğu tek başına ayniyat saymanına verilmiştir. Ayrıca gerek 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunda gerekse de Ayniyat Talimatnamesinde mal kesin hesabı düzenlemesi olmasına rağmen 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesine yani 2008 yılına kadar mal kesin hesabı çıkarılmamıştır. 5018 sayılı Kanununda kamu idaresi başlı başına bir hükmi şahsiyeti ifade eder. Dolayısıyla bu sorumluluk doğrudan doğruya kamu idaresine değil, kamu idaresinin yönetiminden sorumlu olanlar ile taşınır işlemlerinde görevli olanlar ve kurum içinde taşınırların kullanılmasından sorumlu olanlara ait bulundurmıştır.⁴³²

⁴³¹ Muhasebat Genel Müdürlüğü, “2012 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesabı”; <http://pbk.tbmm.gov.tr/dokumanlar/2012-kesin-hesap-tasari.pdf>, (08.06.2014).

⁴³² Turguter, *a.g.e.*, s.323-338.

5018 sayılı Kanunda mal yönetiminde etkililik ve sorumluluk halleri belirlenmiştir. Bu Maddeye göre “kamu idareleri, taşınırların yönetimi, kaydı, muhafazası ve kullanımından sorumludurlar. Kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dâhilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumlu” kılınmıştır.

Taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden ve taşınırları teslim alan, koruyan, kullanım yerlerine teslim eden, taşınırlara ait belge ve cetvelleri düzenleyen, cetvellerdeki kayıtları muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırıp uygunluğunu onaylayan, taşınır hesaplarını konsolide eden, taşınırları saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan ve ilgili mercilere göndermek açısından hesap verme sorumluluğu çerçevesinde rol alan aktörler mevzuatta belirtilen görevleriyle sınırlı kalmak kaydıyla; taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi, taşınır konsolide görevlisi, muhasebe yetkilisi, harcama yetkilisi, iç denetçi, üst yönetici ve bakan görevli ve sorumlu tutulmuştur.

Kamu idarelerine ait taşınırların elde edilmesi, kullanılması, yetkili mercilere gönderilmesi ve raporlanma görevleri getirilmesi 5018 sayılı KMYKK’nın amacında belirtildiği gibi mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlama gereğidir.

3.3.9 Kesin Hesap Kanunu

Bütçe, devletin gelirlerin toplanmasında ve harcamaların yapılmasında, belirli bir dönemdeki gelir ve giderlerin tahminin yapılmasında imkan sağlayan, yasa hükmünde bir mali plan belgesidir. Bu belge, demokratik parlamenter sistemlerde iktidarlar için hükümet etme sanatının en önemli icra aracıdır. Bütçe yasa tasarısının, parlamentoda çoğunluk oyunu sağlayamadığında, iktidar partiler için bu bir güvenoyu zafiyeti anlamına gelmektedir. Bu durum hükümetleri istifaya kadar götürecek bir sürecin başlangıcı sayılmaktadır. İşte bu denli önemli bir mali dokümanın, devletin vatandaşlarıyla doğal olarak yaptığı varsayılan sosyal sözleşmenin bir tarafı olarak vatandaşlarından belirli birtakım kamusal hizmetlerin karşılığı olarak topladığı vergileri

nereye, nasıl ve ne zaman harcayacağı ile ilgili birtakım bilgileri topluma deklare etme niteliği söz konusudur.⁴³³

Bütçe hakkı, parlamentonun bütçe sürecindeki rol ve yetkisini ifade eder. Parlamenter demokrasiyle paralel olarak geliştiğinden ekonomik ve sosyal alandaki gelişmeler ile parlamenter/temsili demokrasideki değişim kaçınılmaz olarak parlamento-bütçe ilişkisinin içeriğini, etkinliğini, şeklini ve denetimini doğrudan etkilemiştir.⁴³⁴

Bütçe sürecinin aşamaları, kamuoyu talepleri, temel politikaların önceliklendirilmesi, yürütmenin, yasamanın, denetim ve kontrolünün yapılmasından oluşur. Bu süreçte yasama organı bu süreçlerden bütçenin mecliste görüşülmesi ve denetimi aşamasında rol oynar. TBMM bir önceki yılın kamu idarelerinin kamu kaynaklarına ilişkin nasıl ve ne için kullandıkları konusunda bir denetleme ve kontrol etme görevi olması bütçe hakkından doğan bir unsurdur. TBMM şimdiye kadar bu denetim ve kontrol yetkilerini kesin hesap kanunu aracılığıyla yapmaktadır.⁴³⁵

TBMM, merkezi yönetim bütçe kanunun uygulama sonuçlarını onama yetkisi kesin hesap kanunuyla kullanılır. Kesin hesap kanunu, uygulanması tamamlanan yılda ekleriyle yasama organının toplanmasına izin verdiği gelirlerin ve yapılmasına yetki verdiği giderlerin yürütme organınca ne şekilde gerçekleştirildiğini, iç-dış borçların durumunu ve yeni yıla devrini, ödeneklerin durumu vs. gerçekleşen yıllık bilgileri kurumlar, iller, analitik bütçe sınıflandırılmaları ayrımlarında göstermektedir.⁴³⁶

Kesin hesap kanunu yasal dayanağını anayasadan alır. Anayasanın 164'uncu maddesine göre “kesin hesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe Komisyonu gündemine alınır. Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu tasarısıyla kesin hesap kanunu tasarısını Genel Kurula birlikte sunar, Genel Kurul, kesin hesap kanunu tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlayacağı” ifade etmiştir.

⁴³³ Zuhal Ergen, “Yönetimden Yönetişime: Katılımcı Bütçeleme Modeli”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2012, S.163, s.323.

⁴³⁴ Mehmet Selim Bağlı, “Parlamentoların Bütçe Sürecindeki Rolünü Değiştiren Dinamikler”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2012, S.163, s.506.

⁴³⁵ H. Hakan Yılmaz-Mustafa Biçer, “Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2010, S.158, s.209-220.

⁴³⁶ Turguter, *a.g.e.*, s.321.

TBMM tarafından kesin hesap kanunun onaylama sürecinde denetimin sağlıklı bir şekilde yapılması ve karşılaştırmalı değerlendirmelere yer vermesi için 5018 sayılı Kanunun 42’nci maddesine göre kesin hesap kanunun tasarısının ekine;

- Genel mizan,
- Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
- Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
- Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,
- Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,
- Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,
- Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri,
- Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgelerdir.

Ayrıca Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin⁴³⁷ 30’uncu maddesine göre kesin hesap kanunun tasarısı ekine üç cetvelin daha eklenilmesi gerekir. Be cetveller:

- Karşılaştırmalı bütçe gelirleri kesin hesap cetveli,
- Karşılaştırmalı bütçe giderleri kesin hesap cetveli,
- Kesinleşen Sayıştay ilâmları uygulama sonuçları cetveli yer almaktadır.

Kesin hesap kanunu, verilen harcama yetkisi dâhilinde yürütme organı mevcut mevzuat kapsamında kamu kaynakları verimli, tutumlu, etkili ve hukuka uygun bir şekilde harcanıp harcanmadığı TBMM tarafından denetlenmesi anlamına gelmektedir.⁴³⁸

Diğer yandan kamu kurumlarının hesap vermesinde kullanılan en önemli araç olan kesin hesap kanunu, mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin temel dayanağını oluşturur. Kesin hesap kanunun tasarısında hazırlanan bütün bilgiler ve cetveller, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile analitik bütçe sınıflandırılması yardımıyla elde edilir.⁴³⁹

⁴³⁷ Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 26.04.2006, Sayı 26150.

⁴³⁸ Baki Kerimoğlu, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”, *Mali Kılavuz Dergisi*, 2004, S.23, s.19.

⁴³⁹ Karaarslan, *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*, s.38-70.

5018 sayılı Kanunun 42'nci maddesine göre TBMM, “idarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşüleceği” ifade edilmiştir.

Yasama organının doğru ve güvenilir bir bilgiye sahip olması demek yasama organı yapacağı denetimde daha etkin olması demektir böylece TBMM kamu idarelerinin saydamlığının ve hesap verme sorumluluğunun denetimini stratejik planlar, faaliyet raporları ve kesin hesap kanunları aracılığıyla gerçekleştirir.⁴⁴⁰

Gerçekleşmiş bir bütçe döneminin kesinleşmiş gider ve gelirleri kesin hesap kanunun tasarısı şeklinde hükümet tarafından hazırlanır ve TBMM'ye sunar. Böylece yasama organı, bütçe kanunu ile yürütme organı olan hükümete verdiği yetki ve izin nasıl kullanılmış olduğunu denetleme imkânına sahip olmakta ve bütçe hakkını bu safha da kullanmaktadır. Yasama organının kesin hesap kanun tasarısını kabul etmesi halinde bütçe uygulamasından sorumlu olan kişiler ve işlemler aklanmış (ibra edilmiş) sayılmaktadır.⁴⁴¹

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun, mali saydamlığı ve hesap verebilirliğin etkinliğini sağlanmasında kullanılan en önemli araçlarından biri kesin hesap kanunudur.

3.3.10 Mali Denetim

Denetim, kamu idarelerinin geçmiş yıllarında neler yaptıkları ve nasıl oldukları konusunda klasik bir yaklaşım sergilerken günümüzde denetim, gelecek yıllarda neler yapmak istedikleri ve risk esaslı birçok unsurun dikkate alarak yapılan bir kontrol ve denetlemedir.⁴⁴²

Çağdaş anlamda denetim kavramı, ekonomik faaliyet ve olayların gerçekleşmiş sonuçlarında önceden belirlenen amaçları, kriterleri ve standartları, tarafsız bir şekilde analiz edilmesi ve ölçülmesi suretiyle delillere dayanarak değerlendirmesi, gelecekte

⁴⁴⁰ Mehmet Selim Bağlı, “Mali Saydamlık ve Hesap verebilirlik Açısından TBMM'nin Kesin Hesap Denetimi: Türkiye'de Parlamento-Sayıştay İlişkisi”, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2010, s.128.

⁴⁴¹ Kamil Tüğen, *Devlet Bütçesi*, Bassaray Matbaası, 12. Baskı, İzmir, Eylül 2013, s.338.

⁴⁴² Tamer Aksoy, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2002, s.38.

meydana gelen hataların önlenmesi için yardımcı olunması, kişilerin ve kuruluşların gelişmesinde, mali yönetim ve kontrol istemlerinde geçerlilik, güvenilirlik ve tutarlılık hale gelmesine rehberlik edilmesini, sonuç ve bulguların elde edildiğinde ilgililere duyurmasına yardımcı olmak için uygulanan sistematik bir süreçtir.⁴⁴³

Etkin bir denetim faaliyetinde ilk önemli işlev verimliliğin sağlanmasıdır. Verimlilik, girdi ile çıktı arasında gerçekçi bir ilişki kurarak kaynakların üretim aşamalarında en iyi bir şekilde kullanılmasını amaçlar. Kurum hedeflerine ulaşmasında kendine tahsis edilen kaynakların iyi ve sağlıklı kullanılması için maximum çıktı almada en az girdi sağlayarak yapmasına yardımcı olan önemli bir ilkedir.⁴⁴⁴

Esas itibariyle verimlilik, maliyet ve sonuçların rakamsal olarak ölçülebilmesidir. Bu ölçüm; aynı girdi sağlanarak çok fazla çıktı elde edilmesini, aynı çıktı yapılarak daha az girdi sağlanması ve çıktıyı girdilerden daha fazla artış olmasını sağlanarak verimli faaliyetlerin meydana gelmesine yol açar.⁴⁴⁵

Etkin bir denetim faaliyetinde ikinci önemli işlev etkinliğin sağlanmasıdır. Peter Drucker⁴⁴⁶ göre “verimlilik, işleri doğru yapmaktır, etkinlik (etkin olma) ise doğru işleri yapmaktır” ifadesiyle etkinlik kavramının önemini vurgulamıştır.

Etkinlik, bir kurumun belirlediği hedeflere ulaşması ile kurumun elde ettiği çıktıların arasındaki uygunluğu sağlanıp sisteme yönelik olan birbirleriyle karşılaştırılması gereken bir unsurdur. Etkinlik, rakamsal olarak ölçülemeyen girdi ve çıktıları esas alarak kamu hizmetlerinde değerlendirme yapmak için kullanılır.⁴⁴⁷

Bir kurumun tanımlanmış amaç ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu hedef ve amaçlara ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur.⁴⁴⁸ Örneğin, kentin yaşam kalitesini yükseltmeyi amaçlayan bir belediyenin bu amaca ulaşmak için alt yapı faaliyetlerine ağırlık vermesi,

⁴⁴³ Arife Coşkun, *Performans ve Risk Denetim Terimleri*, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi-5, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000, s.15.

⁴⁴⁴ H. Ömer Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay 145.Yıl Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Mayıs 2007, s.78.

⁴⁴⁵ Ahmet Arslan, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2002, S.141, s.3.

⁴⁴⁶ Ferdinand Drucker (19 Kasım 1909–11 Kasım 2005), Avusturyalı yazar, konuşmacı, danışman, öğretim üyesi ve yönetim bilimci.

⁴⁴⁷ Gülay Coşkun, “Kalkınma Yönetiminde Etkinliğin Arttırılması”, *Amme İdaresi Dergisi*, 1981, c.14, S. 3, s.57.

⁴⁴⁸ Ahmet Arslan, *Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim*, s.4.

planlama ve imar faaliyetlerini ikinci plana atması durumunda, altyapı ile ilgili hedeflere ulaşsa bile kentsel gelişimde istenen sonucu elde edemeyeceği görülecektir.⁴⁴⁹

Etkinlik, çıktı ve kurum performansına odaklanarak hedeflerde ulaşabilme başarı düzeyidir. Etkinlik, $\text{sonuç/çıktı} \times \text{kar/sonuç} = \text{kar/çıktı}$ olarak formüle edilir. Ama kar/çıktı olarak değerlendirildiğinde üretme kapasitesi göz ardı edilecektir. Üretme kapasitesi de eklenildiğinde $\text{çıktı/maliyet} \times \text{kar/çıktı} = \text{kar/maliyet}$ olarak temel etkinlik formülü oluşur.⁴⁵⁰

Etkin bir denetim faaliyetinde üçüncü önemli işlev tutumluluğun (ekonomiklik) sağlanmasıdır. Bir yandan verimlilik bir yandan da etkinlik kavramıyla ilişkili olan tutumluluk kavramı denetim içindeki yeri ise insan gücü ve araçlar şeklindeki kaynakların ne şekilde kullanıma hazır hale geldiğini, diğer bir deyişle kaynakların hangi şartlar altında elde edildiğini ifade eder. Bu bağlamda tutumluluk, başlı başına bir amaç olmayıp, diğer bazı amaçların gerçekleşmesiyle ilişkili bulunması⁴⁵¹ ve uygun kalite göz önünde bulundurulmak kaydıyla, bir faaliyet gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynakların maliyetinin asgariye indirilmesidir.⁴⁵²

Etkin bir denetim faaliyetinde dördüncü önemli işlev mali saydamlığın sağlanmasıdır. Demokrasinin gelişim sürecinde çağdaş sosyal devlet uygulamalarının önem kazanması, devletin toplumsal kalkınmada aktif rol alması, yönetilenlerin yönetimden beklenti ve taleplerinin giderek artması, denetimin niteliğinde değişimi zorunlu kılmıştır. Kamusal faaliyetlerdeki bu genişleme karşısında kamusal kaynakların kıt olması, devletlerin bu kaynakların mantıklı kullanımını gündeme getirmiştir. Söz konusu kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılması⁴⁵³ saydam bir devlet olmayı zorunlu kılmıştır.

Günümüz dünyasında kamu yönetiminin temel ilkeleri, saydamlık, hesap verebilirlik, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk, katılımcılık ve insan odaklılık gibi

⁴⁴⁹ Hulusi Şentürk, “Belediyeler İçin Performans Yönetimi Rehberi”;

www.platodanismanlik.com/v2/images/k13.doc, (09.06.2014).

⁴⁵⁰ Elif Ayşe Şahin, “Kamu Mali Karar Alma Süreçlerinin Etkinliği ve İç Denetim Fonksiyonu”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2007, s.56.

⁴⁵¹ Hüseyin Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s.75.

⁴⁵² Sacit Yörüker-Baran Özeren, *ASOSAI Performans Denetim Rehberi*, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi-24, Sayıştay Yayınları, 1. Baskı, Ankara, Ekim 2002, s.93.

⁴⁵³ Köse, a.g.e., s.25.

işletme yönetimi ilkeleri ile örtüşmektedir. Bu ilkelere dayanan etkin bir kamu yönetiminin varlığının güvencesi ise, etkin bir denetim sisteminin sağlanması ve kurulmasıdır.⁴⁵⁴

Denetim, her türlü çağdaş organizasyonda yönetimin ayrılmaz bir parçası olarak algılanmaktadır. Ülkelerde en büyük örgüt kamu yönetimidir. Kamu yönetiminin denetim işlevinden yoksun olması beklenilemez. Demokrasinin önemli temellerinden olan saydamlık demokrasinin yerleşmesine katkı sağlar ve ayrıca demokrasi iyi bilgilendirilmiş bir halkla sürdürülür. Kamu yönetiminde saydamlığın ve sorumluluk duygusunun geliştirilmesi ve parlamentonun ve kamuoyunun bilgilendirilmesinde en önemli işlevi, denetim kurumları üstlenmektedir.⁴⁵⁵

Etkin bir denetim faaliyetinde beşinci önemli işlev hesap verebilirliğin sağlanmasıdır. Kamu yönetiminde en önemli gelişme, demokratikleşme sürecinden doğan ve demokratikleşme ile birlikte paralel olarak hesap verme sorumluluğu anlayışında oluşan sürekli gelişmedir. Demokrasi kültürün yerleşmesiyle halkın bilinç düzeyinde ve bilgilendirme taleplerinin artması, kamu kaynaklarının kullanımlarıyla ilgili hesap verme sorumluluğu beklentileri ve talepleri güçlendirmiştir. Kamuoyunun talep ve beklentileri doğrultusunda, devletin amaçlarını etkin bir şekilde gerçekleştirecek ve hesap verme sorumluluğunun gereklerini yerine getirecek şekilde çalışmasını sağlamaya yönelik çağdaş denetim yaklaşımlarının ve buna uygun yöntem ve tekniklerin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır.⁴⁵⁶

Denetimin bir amacı da kamu kaynaklarının etkili, tutumlu ve verimli olacak şekilde sonuçlara odaklanma, hizmette kalite ve halkın tatmini, programların iç yönetimini geliştirmek, yasal amaçlarını yerine getirmede gerekli bilgilerin tedarikinde iyileşme ve kurumları hesap verebilir hale getirmektir.⁴⁵⁷ Kamu mali yönetimi, hesap verme sorumluluğu ve saydamlık kavramları üzerine inşa edilmiş ve kamu

⁴⁵⁴ Akyel-Köse, *a.g.m.*, s.23.

⁴⁵⁵ H. Ömer Köse, “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 1999, S.33, s.67.

⁴⁵⁶ H. Ömer Köse, “Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştayın Konumu”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2007, S.65, s.117.

⁴⁵⁷ Ahmet Apan, “ABD ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Haziran-Eylül 2011, S.471-472, s.22.

kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması üzerinde parlamento denetiminin etkin bir biçimde sağlanması denetimin diğer bir amacını taşımaktadır.⁴⁵⁸

Bağımsız yüksek denetim kurumları hesap verme sorumluluğunu güçlendirilen temel mekanizmadır. Parlamento denetleme görevi bulunmaktadır. Parlamento bu denetim görevini bağımsız yüksek denetim kurumları aracılığıyla gerçekleştirir.⁴⁵⁹

Bu çerçevede son dönemlerde Türkiye’de önemli ilerlemeler kaydedilmiş; dünyadaki gelişmeleri ve AB standartlarını içselleştirmek ve toplumdan gelen değişim taleplerini karşılamak amacıyla çeşitli alanlarda çok sayıda yasal düzenleme gerçekleştirilmiştir. Kamu mali yönetim sisteminin temelini oluşturan ve “Mali Anayasa” olarak nitelenen 1928 tarihli Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali sistem yeniden düzenlenmiştir. Bu Kanunla mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans yönetimi ve performans denetimi, iç denetim ve dış denetim gibi mekanizmalar getirilmiştir.⁴⁶⁰

Kamu idarelerine mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlama ve güçlendirme amacıyla 5018 sayılı Kanun, iç denetim ve dış denetim sitemlerine yer vermiştir.

3.3.10.1 İç Denetim

İç denetim sistemi, özellikle ABD’de II. Dünya savaşından sonra kurumlarda meydana gelen işlem hacminin karmaşıklığı, kurumların farklı coğrafyalara yayılması, faaliyetlerinde etkinliğin ve verimliliğin önemsenmesi, saydamlık ve yönetsel yönetimlerin önemli hale gelmesi yaşanan gelişmelerin etkisi olduğu söylenebilir. Bu durum iç denetim faaliyetlerinde kapsamın, yöntemin ve içeriğin gelişmesine neden oldu.⁴⁶¹

Yönetimin kendi kendine denetimi anlamına gelen ve yönetsel görevi olan iç denetim idarelerin kendi içinde kurulur. Yönetimin kendi kendine denetimi;

⁴⁵⁸ Ahmet Kazan, “5018 Sayılı Kanun İle Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunacağı Raporlar”, *Dış Denetim Dergisi*, 2010, s.192.

⁴⁵⁹ Akyel-Köse, *Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliği*, s.17.

⁴⁶⁰ Köse, *Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştayın Konumu*, s.136.

⁴⁶¹ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara, Haziran 2009, s.1.

Bakanlıklara bağlı denetim birimlerinin Bakanlıklarına bağlı kuruluşları denetlemesi, Genel Müdürlüklere bağlı denetim kuruluşlarının, Genel Müdürlüklere bağlı birimleri denetlemesi, amirlerinin astlarını denetlemesi demektir. Dolayısıyla yürütme erki içindeki her hiyerarşileri denetimi iç denetim adı alır.⁴⁶²

İç denetim, ulaşılmak istenen planlanan hedeflere kamu kaynağının etkili, ekonomi ve verimli, etkin yönetim anlayışı çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirerek, idarelerde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması, faaliyetlerin geliştirilmesi ve dış paydaşlara güvenin tesis edilmesi konusunda destek vermektedir. Nitekim iç denetim, kamu yönetiminde önemli bir unsur olup fonksiyonel olarak bağımsız bir mekanizmadır ve kamu kurumlarının yönetsel hesap verebilirliğin sağlanmasında önemli bir katkı sağlar.⁴⁶³

Dünyada yaygınlaşan ve uygulama alanı iç denetim kamu mali yönetimi sistemine 5018 sayılı Kanunla girmiştir. İç denetim 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 63, 64, 65, 66, 67’nci maddelerinde düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanunun 63’uncu maddesine göre iç denetim, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır” şeklinde tanımlanmıştır.

Kanun maddesinde geçen nesnel güvence sağlama; kurumun risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine, varlıklarının korunduğuna dair kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesi anlaşılması gerekir.⁴⁶⁴

⁴⁶² Atilla İnan, “İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 1997, S.25, s.45.

⁴⁶³ İbrahim Atilla Acar-Elif Ayşe Şahin, “Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2009, S.156, s.45-93.

⁴⁶⁴ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 12.07.2006, Sayı 26226, m.5.

Kanunun bu maddesinden yola çıkarak iç denetim, organizasyon yönetimi, faaliyetleri ile ilgili sistemlerini kapsayacak kontrollerin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirmektedir. Bu değerlendirme; operasyonların etkinliğini ve verimliliğini, finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü, faaliyetlerin yasa, düzenleme ve sözleşmelere uygunluğu, varlıkların korunmasını içermektedir. Dolayısıyla iç denetim; kontrol süreçlerini değerlendirmek, risk yönetim süreçlerini değerlendirmek, yönetim süreçlerini değerlendirmek, sistem denetimi, mali denetimi, uygunluk denetimi ve bilgi teknolojisi denetim görevlerini yapmaktadır.⁴⁶⁵

5018 sayılı Kanunla üst yöneticilere sorumluluklar yüklenmiştir. Üst yöneticiler sorumluluk gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedir.⁴⁶⁶

İç denetim sisteminin başarılı olması durumunda; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen yönetsel sorumluluk ilkesinin hayata geçilmesi, üst yöneticilere güvence verilmesi, kurum faaliyetlerine değer katılması, kamuoyuna ve ilgililere güvenilir bilgi aktarılmasına katkı sağlanması, uluslararası standartlara uyum sağlanması ve kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasına olanak sağlanmaktadır. Yönetim sorumluluğu esasına dayalı olarak kurulan kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde idarelerin görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmiş ve artırılmıştır. Dolayısıyla iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir.⁴⁶⁷

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetçiler tarafından yapılan raporları değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle İç Denetim Genel Raporu hazırlar ve yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunar ve kamuoyuna internet ortamında, basın yoluyla veya yazılı olarak açıklar.⁴⁶⁸

5018 sayılı Kanunda iki tür denetim vardır. Bunlardan biri dış denetim olup diğeri de üst yöneticilerin hesap verebilirliği anlayışında görev yürüten iç denetimdir.

⁴⁶⁵ Ahmet Başpınar, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2006, S.151, s.25-26.

⁴⁶⁶ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete, Tarih 10.12.2003, Sayı 5018, m.11.

⁴⁶⁷ Ahmet Başpınar, *Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu*, s.28-29.

⁴⁶⁸ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 12.07.2006, Sayı 26226, m.49.

Bu şekilde kamudaki denetimin yapısında ve yönteminde 5018 sayılı Kanunla değiştirilmiş ve 2008 yılı itibariyle uygulanmaya başlanmıştır.⁴⁶⁹

Bu çerçevede iç denetim; bilgi sistemlerinde güvenliğin ve güvenilirliğin test edilmesinde, faaliyetlerin ve süreçlerin etkinliği, tutumluluğu ve verimliliğin değerlendirilmesinde, mevzuata uygunluğunda, iç kontrol sisteminin uygulama yeterliliğinde, güvenilir ve doğru raporlamasında vazgeçilmez faaliyetidir. İç denetim, kurumsal itibarında sigorta olup iç ve dış paydaşlarında bir güvencedir. İç denetim, kurumsal yönetim kalitesini geliştirerek idarenin kurumsal değerini yükseltmesi amacıyla idarelerde yönetsel hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın yerleşmesine önemli ölçüde katkı sağlamaktadır.⁴⁷⁰

3.3.10.2 Dış Denetim

Dış denetim, idarenin örgütsel hiyerarşisi ile ilgilisi olmayan, denetlenen idarelerin hiyerarşisi dışındaki idarelerce yapılan denetimdir.⁴⁷¹ Dış denetim, Sayıştay aracılığıyla yerine getirir.

Sayıştay parlamento adına denetim yapar. Parlamento da bütçe hakkının bekçileridir. Devletin ne için, nereye ve ne kadar harcama yapacağına ve bu harcamalar halkın ne gibi mali yükümlülöklere katlanacağına, milletin ya da yetkili temsilcilerinin söz sahibi olmasıdır. Sayıştay, ulusal egemenliğin en belirgin yansıması olan bütçe hakkının etkili bir şekilde kullanılmasına yardımcı olan bir organdır. Parlamentonun bütçe hakkı açısından Sayıştaylar son derece önemli kurumlardır.⁴⁷²

Söz konusu bütçe hakkın iki yönü bulunmaktadır. İlk olarak halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı bir kanun ile yürütmeye harcama yapma yetkisi vermektedir. İkinci yönü ise verilen bu yetkinin amacına uygun olarak kullanılıp

⁴⁶⁹ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara, Eylül 2013, s.9.

⁴⁷⁰ Nazmi Zarifi Gürkan, “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2009, s.68.

⁴⁷¹ İnan, *a.g.m.*, s.46.

⁴⁷² Recai Akyel-Hasan Baş, “Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2010, S.158, s.375-376.

kullanılmadığının denetlenmesidir. Bu husus hesap verme sorumluluğu olarak da adlandırılmaktadır.⁴⁷³

Bütçe hakkı halkın iradesini yansıtır ve halkın iradesinin kurumsallaştığı yasama organı dış denetim mekanizma aracılığıyla kamu kesimlerini denetler. Dış denetim mekanizması ise Sayıştay'dır. Sayıştay, kurumların mali tablolarını, muhasebe işlemlerinde uygunluk ve doğruluk araştırılmaları, kamu yönetiminde ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik sağlanması, mali saydamlıkta ve hesap verebilirlikteki süreçleri hakkında görüşlerini yasama organı adına bağımsız denetim olarak gerçekleştirir.⁴⁷⁴

İdarelerin parlamentolara ve halka karşı hesap verme sorumluluğu, bir idare olarak Sayıştaylar için de kaçınılmaz bir gereklilik haline getirmiştir. Bunu sağlamanın temel aracı da, diğer idareler gibi Sayıştayların da bağımsız dış denetime tabi olmaları gerekir. Kamu idarelerinde hesap verme sorumluluğu kapsamında denetim yapması Sayıştaylar için son derece önemlidir.⁴⁷⁵

Bu çerçevede yasal dayanağını Anayasadan alan Türk Sayıştay'ı mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlama üzerinde kurulmuştur. 5018 sayılı Kanunun 68'inci maddesine göre "Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır."

6085 sayılı Sayıştay Kanunun amacı ise "kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapması" olarak tanımlamıştır.

⁴⁷³ Kerim Polat, "Yüksek Denetimde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Rolü ve Yeni Bir Model Önerisi: Kamu Hesaplarını İnceleme ve Kesinhesap Komisyonu", *Yasama Dergisi*, 2012, S.21, s.120.

⁴⁷⁴ Özgür Önder-İrfan Türkoğlu, "Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 2012, c.8, S.17, s.199.

⁴⁷⁵ H. Ömer Köse, "Sayıştay Denetiminin Denetlenmesi: Uluslararası Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme", *Sayıştay Dergisi*, 2008, S.70, s.5.

Ayrıca 6085 sayılı Sayıştay Kanunun 5'inci maddesiyle Sayıştay'a raporlama görevi verilmiştir. Söz konusu maddeye göre "Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar."

6085 sayılı Sayıştay Kanunun amacında belirtildiği gibi hesap verme sorumluluğu çerçevesinde Sayıştay denetimleri yapılmaktadır. Sayıştay, bu sorumluluğunda önemli rol oynar. Bunun sonucunda Sayıştay'ın güvence alanının genişlemesinde denetim alanının genişliği oranında idareler tarafından sunulan bilgiler yasama organına sunulur. Güvence alanı genişlemesi neticesinde mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu egemen olacaktır. Bu bağlamda Sayıştay ile parlamento arasındaki ilişki ve Sayıştay raporlarının parlamentolarda görüşülmesi çok daha önemli bir konuma gelmiştir.⁴⁷⁶

Bu kapsamda Sayıştay; denetim raporu, Sayıştay raporu ve yargılamaya esas raporu düzenlemek suretiyle üç tür rapor hazırlar.

Denetim raporu ile Sayıştay raporu birbirini tamamlayan raporlardır. Denetim raporu, belli kontrollerden geçtikten sonra Sayıştay raporu haline dönüşür. Sayıştay Kanunu'nun 2. maddesine göre denetim raporunun "Sayıştay raporlarına esas olmak üzere, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan raporu" ifade ettiği belirtilmekte ve 6085 sayılı Kanunun 36. maddesinde "düzenlilik denetimi ve performans denetimi" neticesinde hazırlanacağı vurgulanmaktadır. 2. maddenin devamında ise Sayıştay raporunun tanımına yer verilmektedir. Buna göre Sayıştay raporunun "Denetim ve incelemeler sonucu hazırlanarak Sayıştay Başkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan veya kamu idarelerine gönderilen raporu" ifade ettiği belirtilmektedir. Sayıştay Kanunu'nun ikinci bölümünde yer alan Sayıştay raporları,⁴⁷⁷

- Dış denetim genel değerlendirme raporu,
- Faaliyet genel değerlendirme raporu,
- Mali istatistikleri değerlendirme raporu,
- Genel uygunluk bildirimi ve
- Diğer raporlar olarak sayılmıştır.

⁴⁷⁶ Kazan, *a.g.m.*, s.193.

⁴⁷⁷ Hüseyin Güçlü Çiçek, Süleyman Dikmen, Faruk Güngören, "Yüksek Denetimin Bağımsızlığı: "Türk Sayıştay'ı Örneği"", 29.*Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2014, s.330-331.

Bu çerçevede Sayıştay, kamu idarelerine ait faaliyet ve performans sonuçlarını doğru, yeterli, güvenilir ve tam bilgileri kamuoyuna ve yasama organına bildirme amacı vardır. Bu amacın temelinde 5018 sayılı Kanunda kamu kaynakların verimli, tutumlu ve etkili kullanılmasında hesap verme sorumluluğunu hedeflenen düzeyde hayata geçirilmesidir.⁴⁷⁸

Ayrıca Sayıştay tarafından düzenlenen Performans Bilgisi Denetimi Rehberi'ne⁴⁷⁹ göre 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali yönetim ve kontrol sistemine yeni bir anlayış çerçevesinde değiştirilmiş ve yeni sistem; etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları üzerine inşa edilmiş bununla birlikte ülkede saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması amaçlanmıştır. Türkiye'nin mali yönetim sisteminde saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının yerleştirilmesinde ve denetlenmesinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun en önemli araçlarından bir tanesi de dış denetimi yapan Sayıştay'dır.

3.3.11 İç Kontrol Sistemi

Amerika'da 1977 yılında Yabancı Yolsuzluk Kanununu iç kontrol temeline dayanarak onaylanmıştır. 1980 yılında iç kontrol ve kontrol ortamına olan ilginin artması ile bu kanunun temelini oluşturmuştur. 1985 yılında Amerika tarafından Hileli Mali Raporlama alanında bir rapor hazırlanmıştır. Bu raporda kontrol ortamının ve davranış-yetki standartlarının önemi üzerine durularak iç kontrol sistemine ilişkin anlayışın gelişmesi için kurumlardan destek çağrısında bulunulmuştur. Bununla birlikte COSO belirlenmiştir. COSO tarafından kamu kaynaklarında etkinliği değerlendirilmesinde pratik ve geniş kapsamlı kriterler geliştirilmiştir. COSO "İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve" 1992 yılında yayınlanır daha sonra özel kesim ve kamu kesimi yaygın bir şekilde kullanmaya başlamıştır.⁴⁸⁰

⁴⁷⁸ Hakkı Hakan Yılmaz, "Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Sayıştay'ın Değişen Rolü" *29.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2014, s.347.

⁴⁷⁹ Sayıştay Başkanlığı, 2013 Yılı Performans Bilgisi Denetimi Rehberi, Ankara, Nisan 2013.

⁴⁸⁰ Maliye Bakanlığı, "İç Kontrolün Tarihçesi"; <http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%C3%BCn%20Tarih%C3%A7esi.pdf>, (10.06.2014).

COSO modeli iş etiği, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığı ile mali raporlamaların kalitesini artırmaya yönelik çalışmalar yapan gönüllü bir organizasyondur.⁴⁸¹

COSO'nun iç kontrol kriterleri, çok uluslu kuruluşlar ile yaklaşık bütün ülkeler tarafından kabul edilmiş ve yasal mevzuatlarına girmiştir. Uluslararası düzenlemelerin tümü iç kontrol konusu 1992 yılından sonra COSO modeli temel noktası olmuştur. Özel sektörde büyük şirketlerin %63'ü iç kontrol sistemlerini COSO modelini örnek alarak oluşturmuşlardır. COSO modeli kamuda da yer edinmiştir. Avrupa Birliği'nde mali kontrol alanına göre yapılan çalışmaların neticesinde COSO modeli temeli bir iç kontrol sistemin varlığı benimsenmiştir.⁴⁸²

INTOSAI, COSO'nun belirlediği “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu” na uyumlu bir biçimde gelişen koşullarda iç kontrol standartları rehberini 2001'de güncellemesine karar vermiştir. INTOSAI, kamuda performans ölçümünde karışıklık olması, bütçe döngüsünün önemi, kamu kesiminde politik ve sosyal amaçlarda odaklanma, kamu kaynaklarının kullanılması, saydamlığı ve hesap verebilirliği dikkate alınarak 2004 yılında “Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi” ni kabul etmiştir.⁴⁸³

COSO iç kontrolü, varlıkların korunması, doğru ve güvenilir muhasebe kayıtlarının ve finansal raporların yapılması, operasyonel verimliliğin gerçekleştirilmesi, kaynakların etkili, ekonomi ve verimli kullanılması, yönetim politikalarına ve kanunlara uygunluğun sağlanması amacıyla işletmenin hesap planını, organizasyon planını, görev dağılımlarını ve sorumluluklarını, raporlama ve personel politikalarını kapsayan bir sistemdir.⁴⁸⁴

Avrupa Birliği, yeniden güncellediği ve COSO İç Kontrol Modeli temeline dayanarak “Etkili Yönetim İçin Yeni İç Kontrol Standartları” 2007 yılında yayınlamıştır. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları 6 bileşen ile 16 standarttan oluşmaktadır.

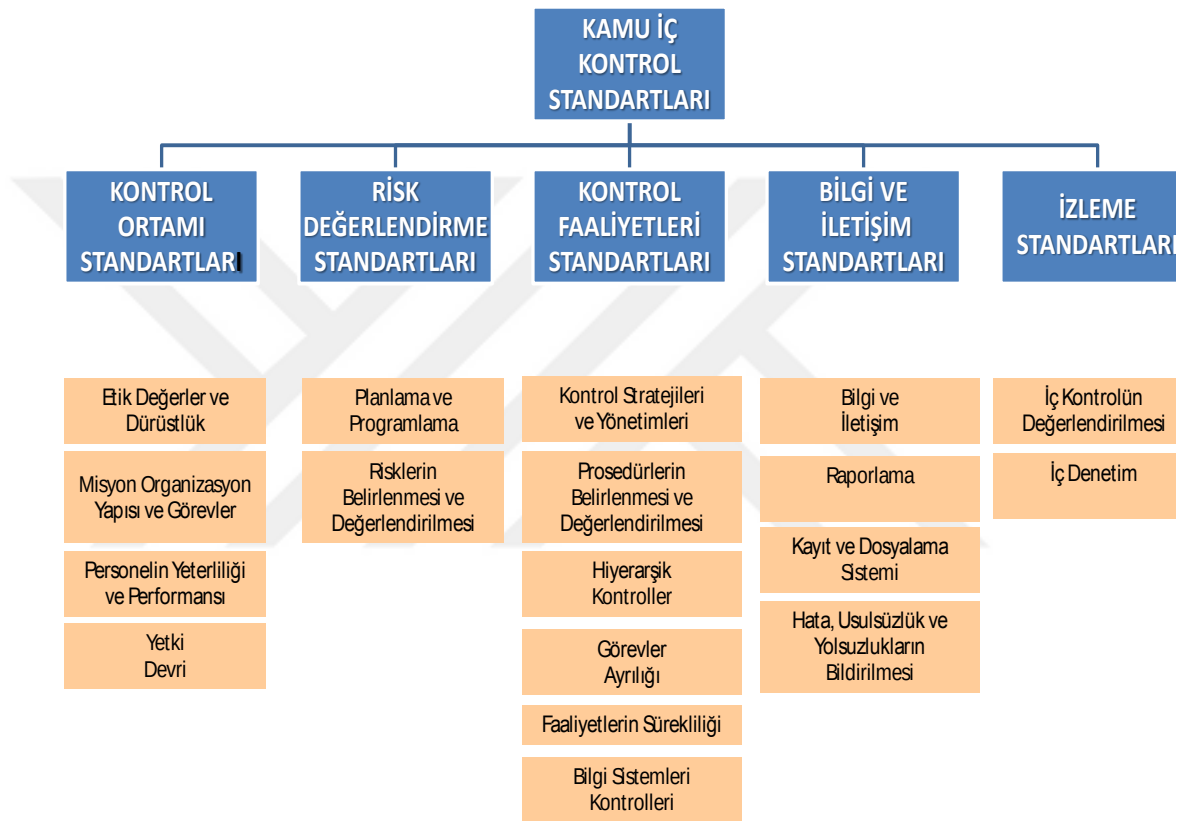
⁴⁸¹ The Committee of Sponsoring Organizations (COSO), “About Us”; <http://www.coso.org/default.htm>, (11.06.2014).

⁴⁸² M. Fatih Güner, “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2009, S.157, s.88.

⁴⁸³ Simay Erdoğan, “İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi”, Devlet planlama Teşkilatı (DPT), DPT Uzmanlık Tezi, Ankara, 2009, s.103.

⁴⁸⁴ Hakan Bakkal-Alper Kasımoğlu, “İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış “COSO ve COCO Modeli””, *Mevzuat Dergisi*, c.15, S.178, s.1.

Bu kapsamda Türkiye’de iç kontrol sisteminin kurulması ve yapılandırılmasında COSO Modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve AB İç Kontrol Standartlarını dayanak alarak Maliye Bakanlığı tarafından Kamu İç Kontrol Standartları Genel Tebliği 26.12.2007 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.



Şekil 1 - İç Kontrol Sistemi Tablosu

Bu tabloda görüldüğü üzere Maliye Bakanlığınca çıkarılan Kamu İç Kontrol Standartları Genel Tebliğinde⁴⁸⁵ İç Kontrol Standartları, 5 bileşen altında toplam 18 standart ve her bir standart için gerekli 79 genel şartlar olarak belirlendi. Yukarıdaki şekilde ifade edildiği gibi COSO iç kontrol sistemi ile ilintili olan iç kontrol standartları 5 bileşenden meydana gelir. Bunlar:

- Kontrol Ortamı,

⁴⁸⁵ Kamu İç Kontrol Standartları Genel Tebliği, Resmi Gazete, Tarih 26.12.2007, Sayı 26738.

- Risk Değerlendirme,
- Kontrol Faaliyeti,
- Bilgi ve İletişim,
- İzlemedir.

Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planına⁴⁸⁶ göre;

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar.

Risk değerlendirme, kamu idarelerinin hedeflerini gerçekleştirmesine engel olacak risklerin tanımlanmasında, analiz edilmesinde ve gerekli önlemlerin belirlenmesinde etkili olan bir süreçtir. Risk değerlendirmesi kontrol ve yönetim hedeflerin gerçekleştirilmesine uygun olarak, iç ve dış raporlarda doğruluk ve hesap verebilirlik sürecini, yürürlükteki yasalara ve iç denetçiler ile iç denetimden beklentilerin değişime uğrama süreçlerini göstermektedir.⁴⁸⁷

Kontrol faaliyetleri, idareler hedeflerini gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenmiş riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve işlemlerdir. Kontrol faaliyetleri, organizasyon açısından plan, program ve hesap verilebilirliğinin ayrılmaz bir parçası konumundadır.⁴⁸⁸

Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.

Yöneticiler, kurumlara ait stratejik plan ve yıllık performans planına göre ve kamu kaynakların kullanılmasına yönelik hesap verme sorumluluğu çerçevesinde amaçlarını karşılanabilmesini tespit etmek açısından mali ve mali olmayan faaliyetlerle ilgili bilgilere ve raporlara ihtiyaç duyar. Bilgi ve iletişim sayesinde kurum faaliyetleri

⁴⁸⁶ Maliye Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı, 2010.

⁴⁸⁷ İbrahim Attila Acar, “İç Denetim-Stratejik Plan-Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler”;

<http://www.yerelsiyaset.com/pdf/subat2008/19.pdf>, (13.06.2014)

⁴⁸⁸ Özen Akçakanat, “Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 2012, c.4, S.7, s.37.

hakkında karar verilmesi, performans izlenilmesi ve kaynakların tahsis edilmesi bakımından dışa dönük olarak düzenli bir biçimde rapor düzenler ve günlük bazda mali tablo hazırlar. Kalıcı nitelikteki bilgi tanımlanması, bu bilgilerin muhafaza edilmesi ve kişilerin görevlerini etkili bir şekilde yapabilmesine imkân verecek biçimde zaman dilimi içinde duyurulmasını sağlar.⁴⁸⁹

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar. İç kontrol organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere, gelişmelere ve değişikliklere sürekli olarak uyum göstermesi gereken dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen ortama, kaynaklara, risklere ve hedeflere ayak uydurmasını sağlamak açısından iç kontrol sisteminin izlenmesi gerekir.⁴⁹⁰

Kamu İç Kontrol Standartları, kamu faaliyetlerinin kontrol sürecinde önemli bir etken olup iç kontrolün hazırlanması ve uygulamasında temel bir ilkedir. İç kontrolde detaylı açıklamalar mevcuttur ve bu sayede iç kontrol sistemi kamu çalışanları tarafından kolay bir şekilde anlaşılır hale gelmektedir. Kamu kurumlarının bütün faaliyetlerinde uygulanabilen iç kontrol, belirlenmiş kurallara uyumlu olarak yürütülür ve işleyişte meydana gelen sorun ve problemlere önerilerde bulunmaktadır.⁴⁹¹

İç kontrol sistemi, kamu kaynaklarının korunması ve finansal raporlamanın tam, doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması ile kamu faaliyetlerinde süreçlerin etkili, ekonomi, verimli kullanılması, saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması ve iyileştirilmesi için yönetimin desteklenmesi amacını güden bir yönetim fonksiyonudur.⁴⁹²

Uluslararası alanda kamu mali yönetimine ilişkin yaşanan gelişmeler ışığında Türkiye'ye etkisi, uluslararası standartlar tarafından bir sisteme dönüşen uygulamaları geliştirmek ve modern kamu mali yönetimine ayak uydurmak için 5018 sayılı Kanunun çıkartılması olmuştur. Bu Kanun ile birlikte iç kontrol sistemi bütün unsurlarıyla

⁴⁸⁹ Mahmut Demirbaş, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2005, S.7, s.170.

⁴⁹⁰ Recai Akyel, “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 2010, c.17, S.1. s.88.

⁴⁹¹ Nihal Saltık, “İç Kontrol Standartları”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2007, c.2, S.26, s.59.

⁴⁹² Yunus Ceran-Muhammet Bezirci, “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2011, c.16, S.22, s.518.

uygulanmaya konuldu. Mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlamak üzere 5018 sayılı Kanunun getirdiği en önemli kavramlardan bir tanesi de iç kontrol sistemidir.

5018 sayılı Kanunun “İç kontrolün tanımı” başlıklı 55’inci maddesi ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların⁴⁹³ “Tanımlar” başlıklı 3’üncü maddesinde;

İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin;

- ✓ Etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini,
- ✓ Varlık ve kaynaklarının korunmasını,
- ✓ Muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını,
- ✓ Mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan;

- Organizasyon,
- Yöntem ve süreçle,
- İç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür. Bu tanımdan

yola çıkarak İç Kontrol;

- Bir süreçtir.
- Kişilere bağımlıdır.
- Makul güvence sağlar.
- Hedeflere ulaşmaya yöneliktir.

Bir başka ifadeyle kamu iç kontrol sistemi, kamu idarelerinin belirlenmiş hedeflerinde ve misyonlarında meydana gelebilecek risklerin minimize etme sürecidir. Ulusal ve uluslararası alanda yaşanan değişim ve gelişmelerin kamu faaliyetlerine etkisi, faaliyetlerin önceliklendirilmesi, tehdit unsuru olabilecek durumları ve tehditleri fırsata dönüştürebilmeyi oluşturacak risklerin ele alınmasında kamu mali yönetimini güçlendirir ve pekiştirir.⁴⁹⁴

İç kontrolün amacı 5018 sayılı Kanunun 56’ncı maddesi ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 4’üncü maddesinde belirlenmiştir. Söz konusu maddelere göre iç kontrolün amacı;

⁴⁹³ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Resmi Gazete, Tarih 31.12.2005, Sayı 26040.

⁴⁹⁴ Maliye Bakanlığı, *İç Kontrolün Tarihçesi*; s.1.

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

Dolayısıyla, iç kontrol sistemin temel amacı kamu kaynaklarını korumaktır. Kamu kaynaklarında mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlayacak şekilde kaynakları hasarlara, kötü kullanıma ve kayıplara karşı önlem almayı sağlar.⁴⁹⁵

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 6'ncı maddesinde iç kontrolün temel ilkeleri belirlenmiştir. "İç kontrolün temel ilkeleri;

- a) İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütölür.
- b) İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- c) İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- d) İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.
- e) İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değlerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- f) İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır."

İç kontrol sisteminin yapısından ve işleyişinden görev, yetki ve sorumluluklar çerçevesinde üst yönetici, harcama birimleri, mali hizmetler birimi (strateji geliştirme başkanlığı) iç denetim birimi tarafından gözetilir ve yürütölür. İç kontrol sisteminden birinci derece sorumlu olan üst yöneticidir.

⁴⁹⁵ Arcagök-Erüz, *a.g.e.*, s.152.

Üst yöneticiler, mali yönetim ve iç kontrol sisteminin;

- Kurulması,
- Gözetilmesi,
- İşleyişi,
- İzlenmesi,

Konusunda Bakana, mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Ayrıca üst yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar. Üst yöneticiler her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve idare faaliyet raporlarına eklerler.⁴⁹⁶

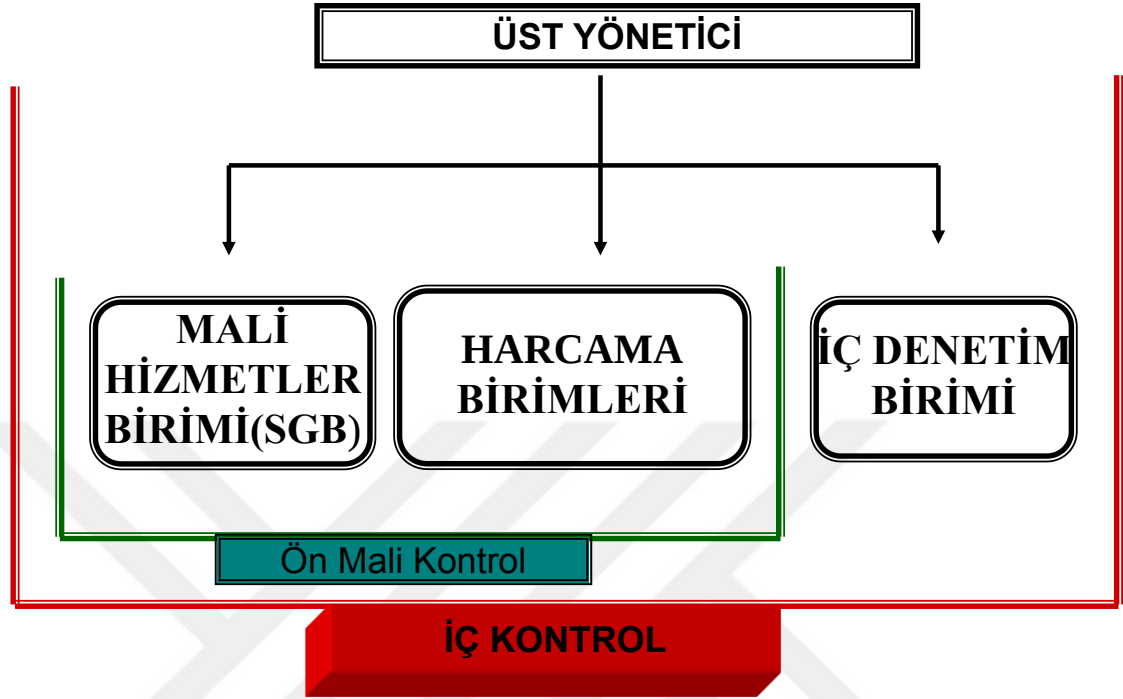
Harcama yetkilileri görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur. Bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporlarına eklerler.⁴⁹⁷

Mali hizmetler biriminin iç kontrolle ilgili görevi 5018 sayılı Kanunun 60'ncı maddesi ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 8'inci maddesinde tanımlanmıştır. Mali hizmetler birimi “İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmasından” sorumlu tutulmuştur.

Muhasebe yetkilileri iç kontrolün muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

⁴⁹⁶ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Resmi Gazete, Tarih 31.12.2005, Sayı 26040, m.8.

⁴⁹⁷ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Resmi Gazete, Tarih 31.12.2005, Sayı 26040, m.8.



Şekil 2 - Harcama Süreci Tablosu

Şekilde görüldüğü gibi genel iç kontrol sisteminin işleyişinden üst yönetici sorumlu iken harcama öncesi yani ön mali kontrol aşamasında mali hizmetleri birimi ve harcama birimleri sorumludur. Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimini yapmaktan sorumlu birim ise iç denetim birimidir.

5018 sayılı Kanunun 57’nci maddesinde ise kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluştuğu belirtilmiş, yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için;

- Mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması,
- Mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi,
- Belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması,
- Mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi,

- Kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınması öngörülmüştür.

Kamu idareleri amaçlarına ulaşabilmek amacıyla var olan kaynakların güçlü yanlarını etkili hale getirilmesi ve idareler sorunlarının çözülmesinde geçici tedbirleri zamana yaymak yerine etkili ve kalıcı çözümler üretmek yönetimin bir hedefidir.⁴⁹⁸

İç kontrol sistemi, kamu faaliyetlerinin mali ve mali olmayan tüm kontrollerini sağladığı için bir yönetim kontrolüdür ayrıca iç kontrol sistemi kamu yönetiminin tamamlayıcısı ve ayrılmaz bir parçasıdır. Kamu kaynaklarında rol oynayan aktörlerin mali saydamlığı sağlamalarını ve hesap verme sorumluluklarını yerine getirmesinde iç kontrolün en önemli unsurunu oluşturur.⁴⁹⁹

Bu kapsamda iç kontrol sistemi, 5018 sayılı Kanunun çerçevesine bakıldığında da kamu mali yönetim yapısının yönetim sorumluluğu üzerine kurulduğu görülmektedir. Bu sorumluluk mali hesap verme sorumluluğunu da kapsayan ve daha geniş sınırları olan bir yönetsel hesap verme sorumluluğudur. Dolayısıyla yönetimin sadece mali işlemlerinden değil kamu kaynaklarını yönetme biçiminden ve yaptığı her işten dolayı hesap verme sorumluluğu olduğu anlamına gelir. 5018 sayılı Kanunun 7'nci maddesinde mali saydamlığın, 8'inci maddesinde hesap verme sorumluluğunun tanımları ile 55'inci maddedeki iç kontrol tanımı ve 56'ncı maddedeki iç kontrolün amacına bakıldığında, uluslararası alanda yaşanan gelişmeler ışığında kamu mali yönetim sisteminde mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlamak istendiği görülmektedir.

Kamu idarelerinde yürütülen faaliyetler, iç kontrol yapısının temel ilkelerinden hesap verebilirlik ve mali saydamlığa uygun şekilde yürütülmesi için⁵⁰⁰ yetki, görev ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesi gerekir. Yetkilerle birlikte görevler ve

⁴⁹⁸ Selda Türedi, "İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi", *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2012, c.4, S.1, s.27.

⁴⁹⁹ Ahmet Kesik, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2005, S.9. s.98.

⁵⁰⁰ Hasan Türedi, "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol", *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2012, c.4, S.1, s.122.

sorumluluklar ayrıştırılmalı ve görev tanımlamaları bu belirlemeyi gösterecek nitelikte yapılması iç kontrol sistemi açısından son derece önemlidir.⁵⁰¹

3.4 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA YER ALAN MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİLİĞİN ETKİNLİĞİ

Kamu mali sisteminde iyi yönetim unsurlarından saydamlık ve hesap verebilirlik, son dönemlerin en önemli kavramlardan birisi haline gelmiştir. Mali saydamlık; hükümet politikaları ve kamu idarelerinin faaliyetleri hakkında kamuoyuna bilgi vermeyi, kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasında sorumlu olanların hesap vermesini, kamusal kaynakların etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını, yolsuzluğu önlemeyi ve vatandaşların ülke yönetimine katmayı hedefleyen çağdaş araçlardır.

Türkiye’de mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamaya yönelik olarak son dönemde önemli adımlar atılmıştır. Bunlardan en önemlisi 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunudur. Bu kanunun 1 inci maddesinde belirtildiği üzere mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanabilmesi, bir ilke olarak kabul edilmiştir.

5018 sayılı Kanunda belirtilen ilkelere yönelik mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlayabilmek için atılan adımlar: Stratejik Planlama, Performans Programı, İdare Faaliyet Raporu, Analitik Bütçe Sınıflandırılması, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu, Mali İstatistik Raporları, Taşınır Kesin Hesap Cetvelleri, Kesin Hesap Kanunu, Mali Denetim, İç Denetim, Dış Denetim, İç Kontrol Sistemi gibi araçlar ve uygulamalardır.

5018 sayılı Kanunla gelen bu araç ve uygulamalar aracılığıyla mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında devrim niteliğinde birçok olumlu gelişmelere katkı sağlandı. Bu katkılar şunlardır:

- Kamu idareleri tarafından beş yıllık strateji planlamaları, yıllık performans programları, yıllık idare faaliyetler raporları, yıllık kurumsal mali durum ve beklentiler raporları hazırlandı. Halka sunuldu ve ilgili mercilere gönderildi.

⁵⁰¹ Sümer, a.g.t., s.81.

- Analitik bütçe sınıflandırılması sayesinde kamu idarelerinin mali istatistiklerinin daha tutarlı, güvenilir, düzenli, analize ve ölçmeye elverişli bir şekilde tutulması ve ekonomik analiz yapmak amacıyla kamu idarelerinin nakit alımlarını ve ödemelerini kayıt eden uluslararası kabul edilmiş bir sistem olan GFS⁵⁰² (Government Finance Statistic- Devlet Mali İstatistikleri) ile uyumlu hale getirildi. Analitik bütçe sınıflandırması, GFS tabanlı olarak oluşturulmuştur. GFS, ekonomik analiz yapmak amacıyla Devletin nakit alımlarını ve ödemelerini kayıt eden uluslararası kabul edilmiş bir sistemdir. Bu sistem ile harcama ve borç vermenin kodlaması, gelirin kodlaması ve açık ya da fazlanın kodlanması gerçekleştirilmektedir.

- Vatandaşlar, hükümetin ve kamu idarelerinin politikaları ve öncelikleri hakkında bilgilenmeye başlandı.

- Ülke kaynaklarının belirtilen politikalara uygun olarak tahsis edilip edilmediği bilinmeye başlandı.

- Kamu idarelerindeki faaliyet sonuçların hedefler ile karşılaştırılma imkânı sağlandı.

- Kamu kaynaklarında ekonomiklik, etkililik ve verimlilik olacak bir biçimde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamaya yönelik kontrol ve denetim mekanizmalar kuruldu.

- Bütçe kapsamı genişletildi. Bütün kamu idarelerinde aynı bütçe sınıflandırmasının uygulanmaya başlandı.

- Kamu idarelerinde muhasebe birliği sağlandı. Genel idare kapsamındaki idarelerde aynı muhasebe sistemi kullanıldı. Tüm hesapların konsolide edilmesine ve uluslararası karşılaştırmaya imkan tanındı.

⁵⁰² 1995 yılında kamunun yeniden yapılandırılmasını amaçlayan kamu mali yönetim projesi kapsamında, Maliye Bakanlığı'ndan yeni bir bütçe sınıflandırması üzerine çalışmalar başlatılmıştır. Daha sonra IMF uzmanlarıyla birlikte çalışılarak GFS-(Government Finance Statistic- Devlet Mali İstatistikleri) esasına dayalı bir sınıflandırma ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu arada yeni sınıflandırmaya geçmeyi daha önemli kılan, Avrupa birliğine katılım sürecinde bütçe sınıflamasının uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yeni bütçe sınıflama yapısı, yeniden gözden geçirilerek GFS'deki değişikliklere ve Avrupa Birliğine uygulanan (ESA'95 European System of Integrated Economic Accounts) standartına uygun hale getirilmiştir (Ataç, 2011: s.77).

- Kamu maliyesinin raporlamasına dair mali istatistikler hazırlandı, kamuoyuna sunuldu ve ilgili mercilere gönderildi.

- Mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma oluşturuldu.
- İç denetim koordinasyon kurulu kuruldu.
- Parlamentonun bütçe hakkı güçlendirildi.
- Kamu mali yönetiminde yönetsel sorumluluk getirilerek görev, yetki ve sorumluluklar açık olarak tanımlandı. Kamu maliyesinde siyasi ve idari sorumluluklar getirildi ve sınırları çizildi.

- Sayıştay denetiminin kapsamı genişletildi. Sayıştay tarafından her yıl Genel Uygunluk Bildirimi, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Kamu İdarelerine İlişkin Sayıştay Denetim Raporları, Kalkınma Ajanslarına İlişkin Sayıştay Denetim Raporları, Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporu, Kamu İktisadi Teşebbüsleri Denetim Raporları, KİT Genel Raporu, Yargılamaya Esas Raporları hazırlanarak kamuoyuna sunuldu ve ilgili mercilere gönderildi.

Bu gelişmelere katkı sağlayan en önemli kurum T.C. Başbakanlığıdır.

Başbakanlık 2011-2015 yıllarını kapsayan stratejik planında; Başbakanlık olarak şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırarak kamuya öncülük etmeye kararlılığı ve karar alma süreçlerine katılımı sağlayacak ve teşvik edecek mekanizmaları güçlendirmeyi, yolsuzlukla mücadele alanında etkinliği artırmayı, daha hızlı, kaliteli ve güvenilir kamu hizmeti verilmesini sağlayarak vatandaş memnuniyetini yükseltmeyi hedeflemektedir. Ayrıca Başbakanlık Stratejik Planında belirlenen temel ilke ve değerlerden bir tanesi; şeffaflık, hesap verebilirlik ve etik değerlere bağlılıktır.

Başbakanlık stratejik planında oluşturulduğu stratejik amaçlarından bir tanesi Stratejik Amaç-3: Şeffaf, hesap verebilir, verimli ve etkili çalışan bir kamu yönetiminin gerçekleştirilmesine öncülük edecek şekilde belirlemiştir.

Bu amaç için belirlenen stratejik hedef 3.1'te; şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırarak kamuya önderlik etmektir.

Başbakanlık stratejik planında bu amaç ve hedef için belirlenen temel stratejileri;

- Şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlayan uygulamaların tüm kamu yönetiminde yaygınlaştırılmasına önderlik edilmesi,

- Kamuoyunun bilgi edinmesini kolaylaştıran araçların niteliklerinin geliştirilmesi ve bu tür araçların nicelik olarak artırılması,
- Faaliyet sonuçlarının kamuoyuyla paylaşılması,
- “İç Kontrol” konusundaki kurumsal farkındalığın artırılmasıdır.

Başbakanlık stratejik planında bu amaç, hedef ve belirlenen temel stratejileri için 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 her bir yılı için performans göstergeleri belirlenmiştir. Belirlenen bu performans göstergelerinden bazıları ise şunlardır.

- Şeffaflık, hesap verebilirlik ve etik konularında verilen eğitim miktarı: Çalışanlara yönelik olarak gerek kurum içinde gerekse diğer kurumlarda şeffaflık, hesap verebilirlik ve etik konularında farkındalığın artırılması amacıyla eğitimler verilmesi hedeflenmektedir.
- Birimlerin çalışma alanları (faaliyet veya projeler) ile ilgili kamuoyuna açıklanan rapor sayısı: Birimlerin kamuoyuna sunduğu rapor sayısının artırılması suretiyle vatandaşların sunulan hizmetler konusundaki bilgi düzeyinin artırılması ve böylece hesap sorma kültürünün geliştirilmesi hedeflenmektedir.
- İç Kontrol Sistemi Projesi tamamlanma oranı: İç Kontrol Sisteminin proje anlayışıyla kurum genelinde tamamlanması ve sürekli gelişiminin gözetilmesi hedeflenmektedir.

Başbakanlık stratejik planında belirtilen amaç, hedefler, ilke ve değerlerin ölçümü yıllık olarak hazırlanan performans programıyla yapılır. Performans programında performans hedefi, performans göstergeleri ve kaynak ihtiyacına yer verilir. Başbakanlık 2013 yılı performans programında “Performans Hedefi-4: Şeffaflık ve hesap verebilirlik artırılarak kamuya önderlik edilecektir” şeklinde belirlenen performans hedefin gerçekleştirilmesi için 2013 yılı performans programında toplam 12.654.400 TL kaynak ayırmıştır.

Başbakanlık stratejik planında belirtilen amaç ve hedefler ile Başbakanlık 2013 yılı performans programında stratejik planına dayanılarak hazırlanan performans hedefi, performans göstergeleri ve kaynak ihtiyacının gerçekleşip gerçekleşmediği yıllık olarak hazırlanan idare faaliyet raporlarıyla ölçülür. 2013 yılı performans programında belirtilen Performans Hedefi-4 için ayrılan 12.654.400 TL kaynağın 2013 yılı idare faaliyet raporunda 10.559.226 TL olarak harcandığı görülmektedir.

5018 sayılı Kanun, vatandaşların kamu idarelerine dair kurumların misyon, vizyon, hedef, amaç, faaliyetler, gelir, harcama ve borçlanmalarını bilme isteğine yanıt vermek için mali saydamlık ilkesini hayata geçirmiş ve hesap verebilirliği daha etkin kılma temelleri üzerine kurulmuş bir kanundur ve Başbakanlık bunu ulusal boyutta daha derin ve daha fazla kendini hissettirmek için önderlik ve öncülük etmektedir.



SONUÇ

*"Bir ulus ne kadar derin iktisadi bir bunalım
içinde ise, zîynet ve süste de o kadar savurgandır"*

Adam SMITH

1927 yılından 2006 yılına kadar Türk kamu mali yönetimini yöneten 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları açısından dar kapsamlı oluşu; kamu kaynağını kullanan kamu idarelerin mali kontrolünü ve izlenmesini çağdaş anlamda kısıtlamıştır. Bu nedenle kamu mali yönetiminde, mali faaliyetlerin yapılmasına yönelik atılan adımlarda mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin olmaması ya da yetersiz oluşu, vatandaşların bilme istediğine cevap verilememesi kamu idareleri önemli derecede olumsuz etkilenmiştir.

Kamu idareleri, 2006 yılında yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kanunla uluslararası alanda yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen ilke, prensip ve kuralları benimseyerek mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında etkili hale getirilmiştir.

Uluslararası alanda yapılan çalışmaların 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yaptığı etkiye bakıldığında şu sonuçlara varılmaktadır.

IMF tarafından yapılan çalışmalarda saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması için Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünü yayınlamıştır. IMF'nin mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili yaptığı çalışmalar, 5018 sayılı Kanunda mali saydamlık ve hesap verebilirlik sistemlerinin etkinliğini artırılması için getirilen araçları önemli ölçüde olumlu etkilediği görülmektedir. Ancak IMF'nin Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünde belirlediği kriterlerden; bütçenin gelişimi üzerine yıl ortası raporu zamanında yasama organına sunulması, mali yıl içindeki ek gelir ve harcama teklifleri gerçek bütçenin sunumuyla tutarlı bir biçimde yasama organına sunulması, yıllık bütçede takip eden 2 yılın bütçesine ait öngörüler ile temel bütçe büyüklüklerine ait duyarlılık analizlerine yer verilmesine yönelik herhangi bir mekanizmanın 5018 sayılı Kanunda olmadığı görülmektedir.

OECD tarafından yapılan çalışmalarda saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması için Mali Saydamlık Rehberini yayınlamıştır. OECD'nin mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili yaptığı çalışmalar, 5018 sayılı Kanunda mali saydamlık ve

hesap verebilirlik sistemlerinin etkinliğini arttırılması için getirilen araçları önemli ölçüde olumlu etkilediği görülmektedir. Ancak OECD'nin Mali Saydamlık Rehberinde belirlediği kriterlerden; seçim öncesi rapor ile ön bütçe raporun hazırlanmasına yönelik herhangi bir mekanizmanın 5018 sayılı Kanunda olmadığı görülmektedir.

Dünya bankası tarafından yapılan çalışmalarda saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması için Kamu Harcama Yönetimi El kitabını yayınlamıştır. Dünya bankasının mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili yaptığı çalışmalar, 5018 sayılı Kanunda mali saydamlık ve hesap verebilirlik sistemlerinin etkinliğini arttırılması için getirilen araçları olumlu bir şekilde etkilediği görülmektedir.

Avrupa Birliği tarafından mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili yapılan çalışmalar, 5018 sayılı Kanunda mali saydamlık ve hesap verebilirlik sistemlerinin etkinliğini arttırılması için getirilen araçları olumlu bir şekilde etkilediği görülmektedir.

Birleşmiş Milletler tarafından yapılan çalışmalarda saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması için Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesini yayınlamıştır. BM'nin mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili yaptığı çalışmalar, 5018 sayılı Kanunda mali saydamlık ve hesap verebilirlik sistemlerinin etkinliğini arttırılması için getirilen araçları olumlu bir şekilde etkilediği görülmektedir. Ancak BM sözleşmesinde belirlediği kriterlerden; toplumsal katılımı olan kamuoyunun karar alma usullerine katkısının sağlanması, yolsuzluğun hoş görülmemesine yönelik olarak kamuoyunu bilgilendirme faaliyetleri ile okul ve üniversitelerde eğitim programları düzenlenmesine yönelik gerekli mekanizmaların 5018 sayılı kanunda kurulmadığı görülmektedir.

Uluslararası Saydamlık Örgütü tarafından mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili yapılan çalışmalar, 5018 sayılı Kanunda mali saydamlık ve hesap verebilirlik sistemlerinin etkinliğini arttırılması için getirilen araçları olumlu bir şekilde etkilediği görülmektedir.

INTOSAI'ye ait iki tür mesleki standart vardır. Bunlardan biri Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları ve bir diğeri İyi Yönetim Rehberleridir. INTOSAI tarafından mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili belirlenen standartlar, 5018 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Sayıştay Kanununda mali saydamlık ve hesap verebilirlik sistemlerinin etkinliğini arttırılması için getirilen araçları olumlu bir şekilde etkilediği görülmektedir.

Kanada Hazine Sekreteryası ve Genel Denetim Ofisi tarafından mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili yapılan çalışmalar, 5018 sayılı Kanunda mali saydamlık ve hesap verebilirlik sistemlerinin etkinliğini arttırılması için getirilen araçları olumlu bir şekilde etkilediği görülmektedir.

GİFT tarafından belirlenen Mali Politikada Kamu Katılımına İlişkin İlkeler ile st Düzey Mali Saydamlık İlkelerinde 5018 sayılı Kanunda mali saydamlık ve hesap verebilirlik sistemlerinin etkinliğini arttırması için getirilen araçlarda vatandaşların katılımını tamamlamak için gerekli mekanizmalar sağlanmadığı ve vatandaşların mali politikaların planlama ve uygulaması üzerine kamu tartışmalarında ve görüşmelerinde doğrudan katılmaya etkili fırsatlara sahip olmadığı görülmektedir. GİFT tarafından belirlenen diğer ilkeler ise, 5018 sayılı Kanunda bu ilkelerin benimsendiği görülmektedir.

GDRC - Küresel Kalkınma Araştırma Merkezi tarafından mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili yapılan çalışmalar, 5018 sayılı Kanunda mali saydamlık ve hesap verebilirlik sistemlerinin etkinliğini arttırılması için getirilen araçları olumlu bir şekilde etkilediği görülmektedir.

Sunlight Vakfının belirlediği Satın Alma Açık Veri Kuralları Türkiye’de EKAP-Elektronik Kamu Alımları Platformu aracılığıyla sağlanmaktadır. EKAP-Elektronik Kamu Alımları Platformu; Kamu İhale Kurumu ve daha birçok kamu kurum ve kuruluşu tarafından kurumların kendi internet sitelerinde yayınlanan ilanlı ve ilansız ihale duyurularına ve şartnamelerine erişmeyi sağlayan elektronik ihale takip sistemidir. EKAP sistemindeki veriler ve bilgiler, stratejik planlama, performans programı ve idari faaliyet raporu gibi 5018 sayılı Kanunda belirtilen mali saydamlık ve hesap verebilirliğin araçlarına veri tabanı oluşurmaktadır.

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili uluslararası kuruluşlar tarafından belirlenen ilkeler, prensipler, kurallar ve çalışmaların 2006 yılında yürürlüğe konulan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa göre bu kavramların daha net ve somut olarak var olduğu görülmektedir.

Uluslararası kuruluşlar tarafından belirlenen kriterlerin Türkiye’de mali saydamlık ve hesap verebilirliğin etkinleştirilmesi için 5018 sayılı Kanun aşağıda belirtilen araçlar aracılığıyla yerine getirmiştir.

- Stratejik Planlama,
- Performans Programı,
- İdare Faaliyet Raporunu,
- Analitik Bütçe Sınıflandırılması,
- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi,
- Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu,
- Mali İstatistik Raporları,
- Taşınır Kesin Hesap Cetvelleri,
- Kesin Hesap Kanunu,
- İç Denetim,
- Dış Denetim,
- İç kontrol Sistemidir.

5018 sayılı Kanun modern anlamda getirdiği bu sistemler; 2006 yılından itibaren 30 büyükşehir belediyesi, 51 il belediyesi, 519 büyükşehir ilçe belediyesi, 51 il özel idaresi, 400 ilçe belediyesi (bazı sistemlere tabi değildirler) ve 397 belde (kasaba) belediyesi (bazı sistemlere tabi değildirler) ile 48 genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, 10 düzenleyici ve denetleyici kurumlar (bazı sistemlere tabi değildirler), 113 yükseköğretim kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, 43 özel bütçeli diğer idareler, 2 sosyal güvenlik kurumları olmak üzere yaklaşık toplam 1.664 kamu idaresi mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında, bu sistemleri kullanma ve sonuçlarını yetkili mercilere gönderme, kamuya açıklama ve bilgilendirme yapma zorunluluğu yasal olarak getirmiştir.

Her bir kamu idaresi kanunen kendisine yüklenilen görevleri yerine getirirken öncelikle hizmet sunduğu kesimlere, parlamentoya, diğer kamu idarelerine ve kamuoyuna karşı sorumluluğunu yukarıda sayılan araçlarla gerçekleştirirler.

Kamu idarelerine, 5018 sayılı Kanunla gelen bu araç ve uygulamalar aracılığıyla mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında devrim niteliğinde birçok olumlu gelişmelere katkı sağlandı. Bu katkılar şunlardır:

- Kamu idareleri tarafından beş yıllık strateji planlamaları, yıllık performans programları, yıllık idare faaliyetler raporları, yıllık kurumsal mali durum ve beklentiler raporları hazırlandı. Halka sunuldu ve ilgili mercilere gönderildi.

- Analitik bütçe sınıflandırılması sayesinde kamu idarelerinin mali istatistiklerinin daha düzenli, güvenilir, tutarlı, analize ve ölçmeye elverişli bir şekilde tutulması ve ekonomik analiz yapmak amacıyla kamu idarelerinin nakit alındılarını ve ödemelerini kayıt eden uluslararası kabul edilmiş bir sistem olan GFS (Government Finance Statistic) ile uyumlu hale getirildi. Analitik bütçe sınıflandırması, GFS tabanlı olarak oluşturulmuştur. GFS, ekonomik analiz yapmak amacıyla Devletin nakit alındılarını ve ödemelerini kayıt eden uluslararası kabul edilmiş bir sistemdir. Bu sistem ile harcama ve borç vermenin kodlaması, gelirin kodlaması ve açık ya da fazlanın kodlanması gerçekleştirilmektedir.

- Vatandaşlar, hükümetin ve kamu idarelerinin politikaları ve öncelikleri hakkında bilgilenmeye başlandı.

- Ülke kaynaklarının belirtilen politikalara uygun olarak tahsis edilip edilmediği bilinmeye başlandı.

- Kamu idarelerindeki faaliyet sonuçların hedefler ile karşılaştırılma imkânı sağlandı.

- Kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamaya yönelik kontrol ve denetim mekanizmalar kuruldu.

- Bütçe kapsamı genişletildi. Bütün kamu idarelerinde aynı bütçe sınıflandırmasının uygulanmaya başlandı.

- Kamu idarelerinde muhasebe birliği sağlandı. Genel idare kapsamındaki idarelerde aynı muhasebe sistemi kullanıldı. Tüm hesapların konsolide edilmesine ve uluslararası karşılaştırmaya imkan tanındı.

- Kamu maliyesine ilişkin mali istatistiklerin hazırlandı ve kamuoyuna sunuldu ve ilgili mercilere gönderildi.

- Mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma oluşturuldu.

- İç denetim koordinasyon kurulu kuruldu.

- Parlamentonun bütçe hakkı güçlendirildi.

- Kamu mali yönetiminde yönetsel sorumluluk getirilerek görev, yetki ve sorumluluklar açık olarak tanımlandı. Kamu maliyesinde siyasi ve idari sorumluluklar getirildi ve sınırları çizildi.

- Sayıştay denetiminin kapsamı genişletildi. Sayıştay tarafından her yıl Genel Uygunluk Bildirimi, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel

Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Kamu İdarelerine İlişkin Sayıştay Denetim Raporları, Kalkınma Ajanslarına İlişkin Sayıştay Denetim Raporları, Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporu, Kamu İktisadi Teşebbüsleri Denetim Raporları, KİT Genel Raporu, Yargılamaya Esas Raporları hazırlanarak kamuoyuna sunuldu ve ilgili mercilere gönderildi.

Bu araçlar ve uygulamalar sayesinde mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramların Türk kamu mali yönetim sisteminde kendini hissettirmeyi ve etkinleştirmeyi başarmıştır. 5018 sayılı Kanununda yer alan bu araçlar devletin işleyişi ve yapısının, uygulayacağı maliye politikaları konusundaki niyetlerinin, devlet hesapları kamuya açık olduğunu ya da devletin millettten aldığı kaynaklarla ne yaptığı hakkındaki tüm veri, bilgi ve belgeleri topluma hızlı ve doğru bir şekilde arz eder.

5018 sayılı Kanunla her bir kamu idaresi faaliyetleri için bilgi ve verilerine artık ulaşmak mümkündür. Kamu idaresi görevleriyle ilgili belirlenen amaç-hedef-beklentiler-kaynak ayırma-harcamaları ve planlama-bütçeleme-raporlama-denetleme faaliyetlerine ulaşarak görülebilir ve denetlenebilir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yukarıda sayılan araçlar sayesinde kamu mali yönetiminde mali saydamlığı ve hesap verebilirliği uluslararası kuruluşlar tarafından kabul edilen ilkeler çerçevesinde sağlanmış görülmektedir.

5018 sayılı Kanun uluslararası gelişmeler ışığında mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarına ilişkin meydana getirdiği bütün bu olumlu gelişmeleri ve ilkeleri içinde barındırarak modern bir kamu mali yapısına ulaşmıştır.

Ancak, 5018 sayılı Kanunda mali saydamlık ve hesap verebilirliğin modern ilkeler çerçevesinde düzenlemekle beraber uygulayıcıların da gerekli donanımına sahip olunmaması, kamu harcamalarında etkin bir denetimin gerçekleştirilememesi, mali yönetimin otomasyon ve enformasyon sisteminin yetersiz olması nedeniyle Türkiye’de mali saydamlık ve hesap verebilirliğin etkin bir şekilde yerleşmesini geciktiren temel nedenler olmuştur ve bu temel nedenler şunlardır:

- Türkiye de mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgili çalışmalarda yeterli sivil toplum örgütlerin eksikliği ve ayrıca üniversiteler tarafından mali saydamlık ve hesap verebilirliğe ilişkin gözlem merkezlerinin bulunmaması,
- Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin daha etkili olmasında kamu idarelerinin bütçe hazırlama, onaylama, uygulama ve kamu harcama süreçlerinde

toplumsal katılımın olunmaması ayrıca toplumsal katılımın sağlanmasına yönelik gerekli çabaların gösterilmemesi,

- Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin etkili olabilmesi için veri, bilgi ve dokümanların halka sunulmasında teknoloji dünyasını yeterince kullanılmaması,
- Kurumların web sitelerinde ya da yayınlanan raporlarda teknik boyutunun fazlaca uzmanlık gerektirmesi, karmaşık ve gereksiz ayrıntılı bilgilerin olması, bireylerin bu bilgilere ulaşsa da anlaşılması ve ayıklanmasının zor olması,
- Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin önemi birey, toplum ve sivil toplum örgütlerinde gerekli farkındalığın yeterince olunmaması,
- 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda saydamlığın ve hesap verebilirliğin üzerine yeterince durulmamıştır. Dünyada gelişen gelişmeler ışığında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kanununda mali saydamlık ve hesap verebilirlik detaylı bir şekilde incelenmiş ve üzerine durulmuş olmasına rağmen 1050 sayılı Kanundan gelen alışkanlıkların kırılmaması,
- Vatandaşlar tarafından mali saydamlık ve hesap verebilirliğin ana unsuru olan kamu harcamalarının Türkiye’de yeterli bir şekilde denetlenememesi,
- Vatandaşlar, vergiler kadar kamu harcamalarına önem vermemektedir ve oy verdiği partilerin yeterince programlarını incelemeyerek oylarını tarafı olduğu spor kulübüne oy verir gibi kullanarak, kamu harcamalarında parti veya iktidar üzerine yeterli baskıyı kuramaması,
- Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin kamu idarelerin yönetici ve personelleri tarafından yeterince içselleştirilmemesidir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması için getirilen araçların uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilen ilkelerle birlikte aşağıda belirtilen özet tabloda değerlendirilmektedir.

ÖZET TABLOLAR

Özet Tablo 1: IMF - Uluslararası Para Fonunu Tarafından Belirlenen İlkelerin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kullanılan Araçlarla Değerlendirilmesi

Uluslararası Para Fonu (IMF): IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünde Belirlenen Temel İlkeler ve Amaçlar	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Bu İlkelerin ve Amaçların Sağlanmasında Kullanılan Araçlar
Güvenilir Muhasebe Sistemlerinin Kurulmalı.	Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi
Nihai Hesaplar Ve Denetim Raporları Yasama Organına Sunulmalı.	Kesin Hesap Kanunu, Genel Uygunluk Bildirimi, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu
Mali Veriler Kurumsal, Ekonomik Ve Fonksiyonel Sınıflandırmaya Tabi Tutularak Raporlanmalı.	Analitik Bütçe Sınıflandırılması
Kamu Hesabı Yürütmeden Bağımsız Bir Denetim Organınca Denetime Tabi Tutulmalı.	Dış Denetim (Sayıştay)
Bilgilerin Kamuya Açık Olunmalı.	5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Bütün Araçlar Sağlamaktadır.
Kamu Kesiminin Rollerinde Ve Sorumluluklarında Açık Olunmalı.	5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Bütün Araçlar Sağlamaktadır.
Veri Yayınlanmasının Güvenilirliği Olmalı.	Tahakkuk Esas Muhasebe Sistemi, Mali İstatistikler Raporları Ve Analitik Bütçe Sınıflandırılması
Bütçenin Gelişimi Üzerine Yıl Ortası Raporu Zamanında Yasama Organına Sunulmalı.	5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Araçlardan Hiçbiri Sağlamamaktadır.
Mali Yıl İçindeki Ek Gelir Ve Harcama Teklifleri Gerçek Bütçenin Sunumuyla Tutarlı Bir Biçimde Yasama Organına Sunulmalı.	5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Araçlardan Hiçbiri Sağlamamaktadır.
Yıllık Bütçede Takip Eden 2 Yıllık Bütçesine Ait Öngörüler İle Temel Bütçe Büyüklüklerine Ait Duyarlılık Analizlerine Yer Verilmeli.	5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Araçlardan Hiçbiri Sağlamamaktadır.

Özet Tablo 2: OECD - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı Tarafından Belirlenen İlkelerin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kullanılan Araçlarla Değerlendirilmesi

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD): OECD Mali Saydamlık Rehberinde Belirlenen Temel İlkeler ve Amaçlar	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Bu İlkelerin ve Amaçların Sağlanmasında Kullanılan Araçlar
Mali Olmayan Performans Hedeflerini İçeren Performans Bilgileri Sunulmalı.	Stratejik Planlama, Performans Programı Ve İdare Faaliyet Raporu
Harcamalar Kurum İtibariyle Sunulmalıdır. Ekonomik Ve Fonksiyonel Sınıflandırmaya Tabi Tutularak Yapılmalı.	Analitik Bütçe Sınıflandırılması
6 Aylık Raporlar Hazırlanmalı.	Kurumsal Mali Durum Ve Beklentiler Raporu
Yıl Sonu Raporları Hazırlanmalı.	Kesin Hesap Kanunu Ve İdare Faaliyet Raporları
İdareye Ait Gayrimenkul Ve Araçlar Gösterilmeli.	Taşınır Yönetim Hesapları
Mali Raporları Kamuya Açıklanmalı Ve İnternette Kamuya Yayınlanmalı.	5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Bütün Araçlar Sağlamaktadır.
Seçim Öncesi Rapor Hazırlanmalı	5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Araçlardan Hiçbiri Sağlamamaktadır.
Ön Bütçe Rapor Hazırlanmalı	5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Araçlardan Hiçbiri Sağlamamaktadır.

Özet Tablo 3: Birleşmiş Milletler Tarafından Belirlenen İlkelerin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kullanılan Araçlarla Değerlendirilmesi

Birleşmiş Milletler (BM): Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesinde Belirlenen Temel İlkeler ve Amaçlar	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Bu İlkelerin ve Amaçların Sağlanmasında Kullanılan Araçlar
• Kamu Malların Doğru Yönetilmeli.	• Taşınır Yönetim Hesapları
• Gelir Ve Giderlere İlişkin Raporların Zamanında Üretilmeli.	• Tahakkuk Esas Muhasebe Sistemi, Mali İstatistikler Raporları Ve Analitik Bütçe Sınıflandırılması
• Muhasebe Sistemi Ve Denetim Standartları Olmalı	• Tahakkuk Esas Muhasebe Sistemi, INTOSAI Standartları Kabul Eden Dış Denetim (Sayıştay)
• Etkili Ve Verimli Bir Risk Yönetimi Temelli Kontrol Sistemleri Olmalı.	• İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim Sistemi
• Kamu Harcamalarında Toplumsal Katılımı Olan Kamuoyunun Karar Alma Usullerine Katkısının Sağlanmalı.	• 5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Araçlardan Hiçbiri Sağlamamaktadır.
• Yolsuzluğun Hoş Görülmemesine Yönelik Olarak Kamuoyunu Bilgilendirme Faaliyetlerinde Bulunulmalı.	• 5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Araçlardan Hiçbiri Sağlamamaktadır.
• Yolsuzluk Ve Kamu Harcamaları Hakkında Okul Ve Üniversitelerde Eğitim Programları Düzenlenmeli.	• 5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Araçlardan Hiçbiri Sağlamamaktadır.

Özet Tablo 4: Dünya Bankası Tarafından Belirlenen İlkelerin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kullanılan Araçlarla Değerlendirilmesi

Dünya Bankası (WB): Kamu Harcama Yönetimi El kitabı-Mali Yönetim İlkelerinde Belirlenen Temel İlkeler ve Amaçlar	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Bu İlkelerin ve Amaçların Sağlanmasında Kullanılan Araçlar
• Maliyet, Çıktı Ve Sonuçlar Hakkında Bilgiye Ulaşılmalıdır.	• Stratejik Planlama, Performans Programı Ve İdare Faaliyet Raporu
• Karar Vericilerinin Karar Vermeden Önce Ve Karar Aşamasında Bilgi Almaları Önemlidir.	• Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi, Mali İstatistik Raporları Ve Analitik Bütçe Sınıflandırılması

Özet Tablo 5: Avrupa Birliği Tarafından Belirlenen İlkelerin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kullanılan Araçlarla Değerlendirilmesi

Avrupa Birliği (AB): Avrupa İdari Alanı İlkelerinde Belirlenen Temel İlkeler ve Amaçlar	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Bu İlkelerin ve Amaçların Sağlanmasında Kullanılan Araçlar
• Kamu Harcamalarında Verimlilik Ve Etkinlik Önemlidir.	• Stratejik Planlama, Performans Programı Ve İdare Faaliyet Raporu.
• Açıklık, Saydamlık Ve Hesap Verebilirlik İçin Gerekli Mekanizmalar Kurulmalıdır.	• 5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Bütün Araçlar Sağlamaktadır.

Özet Tablo 6: INTOSAI - Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü Tarafından Belirlenen İlkelerin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kullanılan Araçlarla Değerlendirilmesi

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI): İyi Yönetim Rehberinde Belirlenen Temel İlkeler ve Amaçlar	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Bu İlkelerin ve Amaçların Sağlanmasında Kullanılan Araçlar
• İç Kontrol Sistemi Kurulmalı.	• İç Kontrol Sistemi
• Muhasebe Standartları Kurulmalı.	• Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi



Özet Tablo 7: Kanada Hazine Sekreteryası ve Genel Denetim Ofisi Tarafından Belirlenen İlkelerin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kullanılan Araçlarla Değerlendirilmesi

Kanada Hazine Sekreteryası ve Genel Denetim Ofisi: Kanada Hazine Sekreteryası ve Genel Denetim Ofisi Tarafından Belirlenen İlkelerinde Belirlenen Temel İlkeler ve Amaçlar	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Bu İlkelerin ve Amaçların Sağlanmasında Kullanılan Araçlar
• Kamu Kesimlerinin Yürüttüğü Faaliyetlerde Rol Ve Sorumlulukların Açık Olmalı.	• 5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Bütün Araçlar Sağlamaktadır.
• Performansa İlişkin Beklentilerin Açık Olmalı.	• Stratejik Planlama, Performans Programı Ve İdare Faaliyet Raporu
• Raporlanmanın Güvenirliği Olmalı.	• Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi, Mali İstatistik Raporları Ve Analitik Bütçe Sınıflandırılması
• Gözden Geçirme Olmalı.	• İç Kontrol Ve İç Denetim

Özet Tablo 8: GIFT - Mali Saydamlık Küresel Girişimi Tarafından Belirlenen İlkelerin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kullanılan Araçlarla Değerlendirilmesi

Mali Saydamlık Küresel Girişimi (GIFT): Mali Politikada Kamu Katılımına İlişkin İlkeler ile Üst Düzey Mali Saydamlık İlkelerinde Belirlenen Temel İlkeler ve Amaçlar	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Bu İlkelerin ve Amaçların Sağlanmasında Kullanılan Araçlar
• Bütün Vatandaşlar Kamu Mali Bilgilere Erişmeli.	• 5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Bütün Araçlar Sağlamaktadır.
• Kamu Kesimi Planlarında Meydana Gelen Sapmalara Yer Verilmeli.	• Kurumsal Mali Durum Ve Beklentiler Raporu
• Kamu Kesimi Çıktı Ve Hedeflerini Belirlemeli.	• Stratejik Planlama, Performans Programı Ve İdare Faaliyet Raporu
• Vatandaşların Kamu Harcamalarına Katılımını Tamamlamak İçin Gerekli Mekanizmalar Sağlanmalı.	• 5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Araçlardan Hiçbiri Sağlamamaktadır.
• Vatandaşların Mali Politikaların Planlama Ve Uygulaması Üzerine Kamu Tartışmalarında Ve Görüşmelerinde Doğrudan Katılmaya Etkili Fırsatlara Sahip Olmalı.	• 5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Araçlardan Hiçbiri Sağlamamaktadır.

Özet Tablo 9: Uluslararası Saydamlık Örgütü, Sunlight Vakfı ve GDRC - Küresel Kalkınma Araştırma Merkezi Tarafından Belirlenen İlkelerin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kullanılan Araçlarla Değerlendirilmesi

• Uluslararası Saydamlık Örgütü Tarafından Belirlenen İlkeler Ve Amaçlar.	• 5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Bütün Araçlar Sağlamaktadır.
• Sunlight Vakfı Tarafından Belirlenen İlkeler Ve Amaçlar.	• 5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Bütün Araçlar Sağlamaktadır.
• Küresel Kalkınma Araştırma Merkezi (GDRC) Tarafından Belirlenen İlkeler Ve Amaçlar.	• 5018 Sayılı Kanunda Temel Alınan Bütün Araçlar Sağlamaktadır.

Sonuç olarak 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilen mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarına ilişkin ilkelere olumlu yanıt vererek modern bir kamu mali yapısına ulaşmıştır. 5018 sayılı Kanun ne kadar da modern anlamda bir kanun olsa da mali saydamlık ve hesap verebilirlikle ilgili uygulamada devam eden sıkıntılar mevcuttur.

KAYNAKLAR

Kitaplar

Acar, Muhittin, vd., *Çağdaş Kamu Yönetimi II*, Nobel Kitabevi, Ankara, 2004.

Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2006.

Aksoy, Tamer, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2002.

Arcagök, M.Sait, vd., *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Aktif Matbaa, İstanbul, 2006.

Ataç, Engin, *Kamu Maliyesi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, Ekim 2011.

Avcı, Mehmet Alpertungu, *Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi*, Maliye ve Hukuk Yayınevi, Ankara, Mart 2008.

Coşkun, Arife, *Performans ve Risk Denetim Terimleri*, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi-5, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000.

Çakır, Tufan, *Kamu Maliyesi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, Ekim 2011.

Çoban, Yasin, *Türkiye Ekonomisi*, İkinci Sayfa Kitapevi, İstanbul, 2007.

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, *Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu*, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) internet Yayını, Ankara, 2. Sürüm, 2006.

Dinçer, Ömer, *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*, Beta Basım Yayıncılık, İstanbul, 2013, 9. Baskı.

Dogan, İsmail, *Vatandaşlık Demokrasi ve İnsan Hakları*, Pegem A Yayıncılık, Ankara, 2002.

Edizdoğan, Nihat, *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, 9. Baskı, Bursa, 2007.

Eker, Aytaç, *Kamu Maliyesi*, İzmir, 1999.

Emi, M. Ferhat, vd., *Mali Saydamlık İzleme Raporu (II)*, TESEV Yayınları, 2004.

Erginay, Akif, *Kamu Maliyesi*, S Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 1979.

Erkan, Volkan, *Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama: Türkiye Uygulaması ve Kuruluşlarda Başarıyı Etkileyen Faktörler*, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Yayını, Ankara, 2008.

Feyzioğlu, Bedi Necmeddin, *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1984.

İşcan, Ömer Faruk, vd., *Dijital Çağ Örgütleri*, Beta Basım Yayınevi, İstanbul, 2005.

Kalenderoğlu, Mahmut, *Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma*, Agon Bilgi Akademisi, 10. Baskı, Ankara, Kasım 2010.

Karaarslan, Erkan, *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*, TÜRMOB Yayınları-276, Ankara, 2005.

Karaarslan, Erkan, *Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Soru ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi*, MİTAGED Yayınları, Yayın No 2, Ankara, 2008.

Karaarslan, Erkan, *Kamu Harcama Hukuku*, BEKAD Yayınları, Antalya, 4. Baskı.

Karaarslan, Erkan, vd., *Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi Ders Notları*, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, Güncel Mevzuat Yayınları: Yayın No: 11, Eğitim Semineri, Antalya, 2006.

Köse, H. Ömer, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay 145.Yıl Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Mayıs 2007.

Moğol, Tayfun, *Kamu Maliyesi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, Ekim 2011.

Mutluer, M.Kamil, vd., *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Mayıs 2005.

Mutluer, M.Kamil, vd., *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, Aralık 2013.

Nohutçu, Ahmet, *Kamu Yönetimi*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2010.

Organisation For Economic Co-Operation and Development (OECD), *Glossary Of Key Terms In Evaluation and Results Based Management*, OECD Publications, 2010.

Özbilen, Şevki, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2010.

Özer, Hüseyin, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

Özkan, Gürsel, *Demokratik Yönetimin Birinci Adımı: Bilgi Edinme Hakkı*, Türk Kamu-Sen Yayınları, Ankara, 2004.

Pehlivan, Osman, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitapevi, Trabzon, 2005.

Saran, Ulvi, *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Kalite Odaklı Bir Yaklaşım*, Atlas Yayıncılık, Ankara, 2004.

Seyidoğlu, Halil, *Ekonomi ve İşletmecilik Terimleri Açıklamalı Sözlük*, Güzem Yayıncılık, İstanbul, 2008.

The World Bank, “*Public Expenditure Management Handbook*”, Washington, D.C. 1998.

Toker, Murat, *Mali Saydamlık ve Türkiye*, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2002.

Turguter, Necip, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklaması*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2011.

Tüğen, Kamil, *Devlet Bütçesi*, Bassaray Matbaası, 12. Baskı, İzmir, Eylül 2013.

Yılmaz, Ramazan, *Açıklamalı-Örnek Uygulamalı Taşınır Mal Yönetmeliği*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları-17, Ankara, 2007.

Yörüker, Sacit, vd., *ASOSAI Performans Denetim Rehberi*, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi-24, Sayıştay Yayınları, 1. Baskı, Ankara, Ekim 2002.

Makaleler

Acar, Ali, vd., “Avrupa Birliği SIGMA (Support For Improvement In Governance And Management) Programı’nın Türk Kamu Yönetimine Yansımaları”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2011, c.25, S.2, ss.1-12.

Acar, İbrahim Attila, “Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasası ve Denetim”, *20.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2005, ss.353-373.

Acar, İbrahim Attila, vd., “Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2009, S.156, ss.83-103.

Agatiello, Osvaldo R., vd., “Export Restrictions: Benefits Of Transparency And Good Practices”, 2013, *OECD Trade Policy Papers*, OECD Publishing, No 146.

Akçakanat, Özen, “Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 2012, c.4, S.7, ss.30-46.

Akçakanat, Özen, “Faaliyette Dayalı Bütçeleme ve Sürekli İyileştirme”, *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Strateji Bülteni*, Eylül-Ekim 2007, S.5.

Akçay, Selçuk, “Yolsuzluk, Ekonomik Özgürlükler ve Demokrasi”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 200, c.1, S.1, ss.1-15.

Akdeniz, İbrahim, “Kamu Mali Yönetimi Reformunda Strateji Geliştirme Birimleri”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2010, S.159, ss.463-475.

Akpınar, Mahmut, “Gün Işığında Yönetim Açısından Türk Kamu Yönetiminde Açıklık ve Şeffaflık Sorunu”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2011, c.16, S.2, ss.235-261.

Akyel, Recai, “Günümüz Kamu Denetimi Anlayışının Uluslararası Düzeyde Oluşumu ve Gelişimi ile Türk Kamu Denetimine Yansımalarının Değerlendirilmesi”, *Çankaya University Journal of Humanities and Social Sciences*, Mayıs 2010, 7/1.

Akyel, Recai, “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 2010, c.17, S.1. ss.83-98.

Akyel, Recai, vd., “Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2010, S.158, ss.374-387.

Akyel, Recai, vd., “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, *Türk İdare Dergisi*, 2010, S.466, ss.9-25.

Altınbay, Ali, “Çevresel Maliyetlerin Raporlanması”, *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Ocak – 2007, S.11, ss.1-11.

Altun, Murat, vd., “Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kararları Işığında Kamuda Görülen Etik Dışı Davranışlar ve Yolsuzluklar”, *Sayıştay Dergisi*, 2013, S.91, ss.33-55.

Apan, Ahmet, “ABD ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Haziran-Eylül 2011, S.471-472, ss.9-30.

Arslan, Ahmet, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2004, S.147, ss.1-44.

Arslan, Ahmet, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2002, S.141, ss.1-14.

Ateş Hamza, vd., “Kamu Kurumlarında Performans ve Denetimin Etkinliğinin Artırılması İçin Bir Alternatif: Yurttaş Şartları”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2009, c.18, S.2, ss.101-125.

Atiyas, İzak, vd., "Devletin mali ve Performans Saydamlığı", *Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV) Yayınları*, 2000, ss.27-45.

Aydemir, Birol, “Stratejik Yönetim ve Bütçe”, *20.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2005, ss.24-32.

Bağlı, Mehmet Selim, “Parlamento-Bütçe İlişkilerinde Stratejik Plan ve Faaliyet Raporlarının Önemi”, *Yasama Dergisi*, 2011, S.17, ss.39-80.

Bağlı, Mehmet Selim, “Parlamentoların Bütçe Sürecindeki Rolünü Değiştiren Dinamikler”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2012, S.163, ss.505-538.

Bağlı, Mehmet Selim, “Teorik ve Tarihsel Açıdan Bütçe Hakkı”, *Yasama Dergisi*, 2012, S.20, ss.39-77.

Bakkal, Hakan, vd., “İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış “COSO ve COCO Modeli””, *Mevzuat Dergisi*, c.15, S.178, ss.1-14.

Balcı, Mehmet, vd., “Kanada’da İç Denetim Bir Kalite Güvence Değerlendirmesinin Sonuçları”, *Denetışim Dergisi*, 2009, S.1, ss.52-60.

Balkaya Akça, F.Nilgün, “Kamu Maliyesi Kavramı ve Gelişimi”, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2000, S.8.

Baş, Hasan, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, *20.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2005, ss.400-416.

Başak, Cengiz, “Uluslararası Örgütlerin Yolsuzlukla Mücadeledeki Rolü”, *Polis Bilimleri Dergisi*, 2008,c.10(2.

Başak, Cengiz, “Uluslararası Örgütlerin Yolsuzlukla Mücadeledeki Rolü”, *Polis Bilimleri Dergisi*, 2008, c.10, S.2, ss.91-114.

Başpınar, Ahmet, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2006, S.151, ss.23-42.

Başpınar, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2004, S.147, ss.42-57.

Bayar Güzin, “Türkiye’de Yolsuzluk-Ekonometrik Bir İnceleme”, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2010, S.28, ss.105-131.

Bayar, Doğan, “Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2003, S.144, ss.47-62.

Bayar, Doğan, “Kamu Yönetiminin Temel Kanunları”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2004, S.147, ss.1-32.

Bayar, Doğan, “Mali Sorumluluk Nedir”, *Maliye Dergisi*, 2008, S.154, ss.12-28.

Bayhan, Vehbi, “Demokrasi ve Sivil Toplum Örgütlerinin Engelleri: Patronaj ve Nepotizm”, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2002, c.26, S.1, ss.1-13.

Baykara, S. Tunahan, “OECD Ülkelerinde İç Denetim, *Denetışim*, 2014, S.14, ss.42-58.

Bekmez, Selahattin, vd., “Savunma Harcamalarında Dışlama Etkisinin İncelenmesi: Panel Veri Analizi”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2015, c.3, S.2, ss.91-110.

Bilge Semih, vd., “Yerel Yönetimlerde Bütçe Saydamlığı: Büyükşehir Belediyeleri ve Büyükşehir İl Özel İdareleri Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2013, S.165, ss.54-79.

Bilge, Semih, “Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Türk Kamu Kurumlarında Algılanması ve Sorun Alanlarının Tespiti: Eskişehir İli Örneği”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2012, S.162, ss.51-72.

Bilgin, Kamil Ufuk, “Performans Yönetiminde İnsan Kaynağı Planlaması”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2004, c.37, S.2, ss.123-146.

Bilgin, Mehmet Hüseyin, “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Tartışmaları”, *Kadir Has Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Perşembe Konferansları*, 2005, ss.29-52.

Bilginoğlu, Mehmet Ali, vd., “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Mali Saydamlığın Panel Veri Yöntemi ile Analizi”, *Ege Akademik Bakış*, 2011, c.11, Özel Sayı, ss.59-73.

Binici, Şahin, vd., “Savunma, İstihbarat ve Güvenlik Kurumlarında Taşınır Mal Yönetimi ve Sayıştay Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, 2011, S.82, ss.81-95.

Biricikoğlu, Hale, vd., "Hesap Verebilirlik Anlayışındaki Değişim ve Türk Kamu Yönetimi", *Türk İdare Dergisi*, 2008, S.459, ss.203-224.

Bovens, Mark, “Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework”, *European Law Journal*, 2007, s.449-450.

Candan, Ekrem, “Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların, Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, *Mali Hukuk Dergisi*, Ocak-Şubat 2006, S.121, ss.48-66.

Canöz, Kadir, “Kamuda Halkla İlişkilerin Yeni Yüzü: Bilgi Edinme Yasası”, *Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi akademik dergisi*, 2008, c.5, S.3, ss.141-152.

Canpolat, Hasan, vd., “Değişen Dünyada Kamu Yönetiminin Geleceği ve Türkiye’nin Reform Gündemi: Devletin Daha Fazla Demokratikleşmesi”, *Türk İdare Dergisi*, 2010, S.466, ss.25-45.

Cansız, Harun, “Kamusal Mal İşlemlerde Saydamlık ve Türkiye’de Saydamlık Gereği”, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 2000, S.6, ss.85-94.

Ceran, Yunus, vd., “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2011, c.16, S.22, ss.507-535.

Ceritli, İsmail, “Türk Kamu Yönetiminde Şeffaflaşma ve Hesap Verebilirliğe Yönelik Pozitif Dönüşüm, Dirençler ve Zayıflıklar: Geleceğin Gelenekle Dansı”, *Şeffaf Ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, 2012. ss.27-43.

Coşkun, Gülay, “Kalkınma Yönetiminde Etkinliğin Arttırılması”, *Amme İdaresi Dergisi*, 1981, c.14, S. 3, ss.57-70.

Cura, Serkan, “ Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırılması”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2003, c.2, S.1, ss.139-154.

Çetin Murat, vd., “Sağlık Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Panel Regresyon Analizi”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2010, S.2, ss.166-182.

Çevik, H.Hüseyin, “Kamu yönetimi başarısızlık teorisi ve eleştirisi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Eylül-2002, c. 35, S.35.

Çiçek, Hüseyin Güçlü, vd., “Performans Yönetiminin Amaç-Araç Uyumu Tartışması Ve Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2013, S.165, ss.80-96.

Çiçek, Hüseyin Güçlü, vd., “Yüksek Denetimin Bağımsızlığı: “Türk Sayıştay’ı Örneği””, *29.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2014, ss.316-336.

Çiftçioğlu, Aydem, vd., “Sosyal Sorumluluk ve Bölümlere Göre Raporlama İlişkisini Anlamaya Yönelik Bir Araştırma”, *İşletme ve Ekonomi Araştırma Dergisi*, 2010, c.1, S.1, ss.83-99.

Çoban, Hilmi, vd., “Kamuda Kalite Artırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme”, *20.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2005, ss.336-344.

Çobanoğlu, İsmail, “5018 Sayılı Kanun ile 1050 Sayılı kanunda Gider Bütçesinin Uygulanmasında Sorumlular ve Sorumluluklarının Mukayesesi”, *Mali Hukuk Dergisi*, Ocak-Şubat 2006, S.121, ss.32-39.

Dayar, Hatice, vd., “Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2008, c.13, S.2, ss.263-294.

Demir, Fatih, “Avrupa İdari Alanı İlkeleri Bağlamında Türkiye’nin Avrupa Birliği Adaylık Süreci”, *Amme İdaresi Dergisi*, Aralık 2009, c. 42.

Demirbaş, Mahmut, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2005, S.7, ss.167-188.

Demirel, Duygu, “Doğrudan Hesap Verebilirlik Aracı Olarak Sosyal hesap Verebilirlik: Nepal ve Türkiye Örnekleri Üzerinden Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Mart 2014, S.92. ss.65-91.

Demokaan Demirel, “Hesap Verebilirlikte Denetimin Yeni Rolü”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2013, c.17, S.2, ss.361-378.

Duran, Ömer, “Bütçe ve Muhasebe Tekniği Açısından Bütçeleştirilecek ve Bütçeleştirilmiş Borçlar”, *Sayıştay Dergisi*, 2006, S.60, ss.67-80.

E. Alt, James, vd., “Fiscal Transparency, Political Parties, And Debt In Oecd Countries”, *Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes*, 2003.

Eraslan, Taner, “Kamuda Mali Sorumluluk”, *Güncel Mali Sorunlar Dergisi*, 2010, S.5, ss.1-18.

Erbaşı, Ali, “Belediyelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2009, c.18, S. 2, ss.35-44.

Erbaşı, Ali, “Kamuda Performans Esaslı Bütçelemenin Tasarımına İlişkin Modelisel Bir Yaklaşım”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2009, S.156, ss.249-264.

Ergen, Zuhel, “Yönetimden Yönetişime: Katılımcı Bütçeleme Modeli”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2012, S.163, ss.316-334.

Erkan, Berna, “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasındaki Güçlükler ve Sayıştayların Rolü: Eurosaı-Asosaı Birinci Ortak Konferansı”, *Sayıştay Dergisi*, 2011, S.82, ss.127-132.

Eryılmaz, Bilal, vd., “ Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik”, *İş Ahlakı Dergisi*, 2011, c.4, S.7, ss.19-45.

Fabry, Sandra, “Transparency in Government Spending: An Idea Whose Time Has Come for Florida”, *The James Madison Institute Policy Brief*, 2008, S.4, ss.1-4.

Gedikoğlu, Tokay, “Yükseköğretimde Hesap Verebilirlik”, *Yükseköğretim Dergisi*, 2013, c.2, S.3, ss.142-150.

Genç, F. Neval, “Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2009, S.23. ss.201-211.

Genç, F. Neval, “Yeni Kamu Hizmeti Yaklaşımı”, *Türk İdare Dergisi*, 2010, S.466, ss.145-159.

Giray, Filiz, “Savunma Harcamaları ve Ekonomik Büyüme”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, c. 5, S.1, ss.181-199.

Gourdon, Julien, vd., “OECD Taxonomy Of Measures Affecting Trade In Government Procurement Processes”, 2017, *OECD Trade Policy Papers*, *OECD Publishing*, No 198.

Gökbunar, Ramazan, vd., “Savunma Harcamalarını Belirleyen Faktörler ve Ekonomik Büyümeye Etkileri”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2004, S.59-1, ss.159-179.

Göktaş, Abdülkadir, “Güneydoğu Asya Krizinin Maliye ve Para Politikaları Açısından Sonuçları”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Nisan 2000, S.133, ss.3-12.

Gül, Serdar Kenan, “Kamu Yönetiminde ve Güvenlik Hizmetlerinde Hesap Verebilirlik”, *Polis Bilimleri Dergisi*, 2008, c.10, S.4, ss.71-94.

Gülener, Serdar, “Yargı Bağımsızlığını Güçlendirici Bir Mekanizma Olarak Yargısal Hesap Verebilirlik ve Türk Yargı Sistemi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2011, c. XV, S.2, ss.215-252.

Gülşen, Hamdi, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme”, *Mali Hukuk Dergisi*, Ocak-Şubat 2006, S.121. ss.40-47.

Gündüz, Ferhat, “5018 Sayılı Kanun ve Kamu Kaynağı Kullanılmasının Genel Esasları-I”, *Mali Hukuk Dergisi*, Ocak-Şubat 2006, S.121, ss.67-72.

Güner, M. Fatih, “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2009, S.157, ss.183-195.

Gürdal, Kadir, vd., “Kamu Hastaneleri Birliklerinde DMS 18 Bölümsel Raporlama Uygulaması ve Öneriler”, *Sayıştay Dergisi*, 2013, S.88, ss.49-67.

Gürer, Harun, “Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler”, *Sayıştay Dergisi*, 2006, S.63, ss.91-105.

Gürkan, M.Nazmi Zarifi, vd., “Türk Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama”, *Mali Hukuk Dergisi*, Ocak-Şubat 2006, S.121. ss.28-31.

Hamee, Farhan, “Fiscal Transparency and Economic Outcomes”, *International Monetary Fund Working Papers*, 2005, S.225.

Hatipoğlu, İ. İlhan, “Saydamlık Ve Hesap Verebilirlik Bağlamında Kamu Mali Yönetimi Reformu”, *Şeffaf Ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, 2012, ss.69-75.

Hürcan, Yasemin, vd., “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde-IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme”, *Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV) Yayınları*, 2000, ss.99-135.

Ilgaz, Yasemin Özdemir, “Bütçe Komisyonlarının Bütçe Hazırlık Sürecindeki Yeri; Ülke Örnekleri ve Türkiye Değerlendirmesi”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2010, S.34, ss.76-92.

Işık, Murşit, “Avrupa Birliği’nin Yönetişim Anlayışı Çerçevesinde Bilgi Edinme Kanunu’nun Değerlendirilmesi”, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010, c.12, S.19, ss.39-49.

İnan, Atilla, “İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 1997, S.25, ss.43-59.

İşcan, Ömer Faruk, vd., “Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi Üzerine Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2009, S.13, ss.214-224.

Kalkan, Adnan, vd., “Şeffaflık, İletişim ve Hesap Verebilirliğin Yerel Yönetim Başarılarına Etkileri”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 2009, c.1, S.1, ss.25-40.

Kara, Derya, “Uygulanan Performans Değerlendirme Yöntemlerinin Yöneticilerin Ulaşmak İstedikleri Amaca Etkisi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 2009, c.1, S.1, ss.53-64.

Kara, M. Akif, vd., “Ulaştırma ve Haberleşme Altyapısının Bölgesel Kalkınmaya Katkısı ve Türkiye Üzerine Bir Uygulama”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2012, S.163, s.468-480.

Karaarslan, Erkan, " Kamu Kesimi Eğitim Harcamalarının Analizi", *Maliye Dergisi*, Mayıs – Aralık 2005, S.149, ss.36-73.

Karaarslan, Erkan, "Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler", *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 2003, ss.1-22.

Karaarslan, Erkan, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2002, S.141, ss.1-18.

Karaarslan, Erkan, “Mahalli İdarelerde Tüm Yönleriyle Faaliyet Raporu ve Dikkat Edilecek Hususlar”, *Güncel Mali Sorunlar Dergisi*, 2010, S.5, ss.41-53.

Karaarslan, Erkan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, *Sayıştay Dergisi*, 2004, S.54, ss.37-76.

Karagöz, Kadir, vd., "Yolsuzluk, Ekonomik Büyüme ve Kamu Harcamaları: Türkiye İçin Ampirik Bir Analiz", *Sayıştay Dergisi*, 2010, S.76, ss.5-22.

Karakaş Mehmet, “Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Kuruluşların Rolü”, *Maliye Dergisi*, 2007, S.153, ss.74-101.

Karakaş, Eser, “Dünya’da Kamu Mali Yönetimi ve Şeffaflık”, *15.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2000, ss.19-25.

Karakaş, Mehmet, “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 2005, c.10, S.2, ss.291-305.

Kaymaz, Ali Rıza, vd., “Tek Sayfalı Faaliyet Raporlarının Standart&Poor's Ölçeğine Göre Bilgi İçeriği'nin Analizi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (AKÜİİBFD)*, 2005, c. VII, S.2, ss.49-63.

Kayrak, Musa, "Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Örgütler", *Sosyo Ekonomi*, Temmuz-Aralık 2006-2.

Kazan, Ahmet, "5018 Sayılı Kanun İle Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunacağı Raporlar", *Dış Denetim Dergisi*, 2010, ss.192-201.

Kerimoğlu, Baki, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi", *Mali Kılavuz Dergisi*, 2004, S.23, ss.14-27.

Kerimoğlu, Baki, "Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı: İç Kontrol Sisteminin Tasarımı", *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2003, S.144, ss.108-126.

Kesik, Ahmet, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2005, S.9. sss.94-114.

Kesik, Ahmet, "Moderatör: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanı, İkinci Oturum Açılış Konuşması", *Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, 2012, ss.89-92.

Kesik, Ahmet, "Türkiye’de Yeni Bütçeleme Süreci", *Dış Denetim Dergisi*, 2010, ss.27-36.

Kesmez, Necdet, "Türkiyede Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi Hakkında Bazı Görüşler", *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Aralık 1994, S.15. ss.11-14.

Kestane, Doğan, "Performansa Dayalı Ücret Sistemi ve Kamu Kesiminde Uygulanabilirliği", *Maliye Dergisi*, 2003, S.142.

Kırlı, Mustafa, "Belediyelerde Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Uygulamaları", *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2013, c.11, S.2, ss.259-273.

Kolçak, Menşure, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2006, c.7, S.1, ss.367-384.

Köse, H. Ömer, "Denetim ve Demokrasi", *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 1999, S.33, ss.63-85.

Köse, H. Ömer, "Sayıştay Denetiminin Denetlenmesi: Uluslararası Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme", *Sayıştay Dergisi*, 2008, S.70, ss.3-42.

Köse, H. Ömer, "Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştayın Konumu", *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2007, S.65, ss.111-150.

Kubalı, Derya, "Performans Denetimi", *Amme İdaresi Dergisi*, 1999, c.32, S. 1, ss.31-62.

Kuzey, Pelin, “Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri Sıgma Raporları: No. 27 (çeviri)”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Aralık 2004, S.147, ss.61-89.

Kuzey, Pelin, “İyi Yönetişimin Temel Unsurları, Şeffaflık ve İyi Yönetişim”, *Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını*, 2003, ss.1-17.

Küçüksüleymanoğlu, Rüyam, “Stratejik Planlama Süreci”, *Kastamonu Üniversitesi Eğitim Dergisi*, Ekim 2008, c.16, S.2, ss.403-412.

Lamba, Mustafa, vd., “Sağlık Bakanlığı’nda Yeniden Yapılanma: Yeni Kamu Yönetimi Açısından Bir Değerlendirme”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2014, c.47, S.47, ss.53-78.

Lejárraga, Iza, “Multilateralising Regionalism: Strengthening Transparency Disciplines In Trade ”, 2013, *OECD Trade Policy Papers, OECD Publishing*, No 152.

Lejárraga, Iza, vd., “Quantitative Evidence on Transparency in Regional Trade Agreements”, 2013, *OECD Trade Policy Papers, OECD Publishing*, No 153.

M.Bertelli, Anthon, vd., “Managerial Responsibility”, *Public Administration Review*, 2003, c.63, S.3, ss.259-268.

Meçik, Oytun, vd., “Ekonomide Sanayisizleşme ve OECD Ülkelerine Etkileri”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2015, c.33, S.2, ss.85-111.

Meriç, Metin, “Yolsuzluk Nedenleri ve Önlemeye Yönelik Çalışmalar”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2004, S.12, ss.71-85.

Mutluer, M. Kâmil, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından Üniversitelerde Tam Gün Çalışma Esası”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2009, S.156, ss.42-50.

OECD, “OECD Best Practices for Budget Transparency”, *OECD Journal on Budgeting*, 2002, Vol. 1/3.

Orak, Cem Çağatay, “Kamu Hizmeti: Tabula Rasa Avrupa Birliği Sürecinde Nasıl Doldurulacak?”, *TBB Dergisi*, 2007, S. 68.

Ortaç, Rifat, “Cumhuriyetimizin 80. Yılında Eğitim Harcamaları”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2003, S.2, ss.239-247.

Ökmen, Mustafa, vd., “Avrupa Birliği’ne Üyelik Sürecinde Türk Kamu Yönetimi”, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2009, c.16, S.1.

Önder, Özgür, vd., “Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 2012, c.8, S.17, ss.197-214.

Önen, S.Mustafa, vd., “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2011, S.81, ss.91-110.

Özbaran, M. Hakan, “Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü”, *Sayıştay Dergisi*, 2001, S.43, ss.3-22.

Özdemir, Biltekin, “Küresel Kirlenme Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2009, S.156, ss.1-36.

Özdemir, Murat, “Kamu Yönetiminde Etik”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2008, c.4, S.7, ss.179-195.

Özdemir, Umut Evin, “Kamuoyu Güveninin Tesisi: OECD Ülkelerinde Alınan Etik Önlemler (Ethics Measures)”, *Maliye Dergisi*, 2001, S. 138, ss.1-8.

Özer Ütük, Seher, “INTOSAI Yirminci Genel Kurul Toplantısı ve Johannesburg Kararları”, *Sayıştay Dergisi*, S.78.

Özer, M. Akif, “Yönetişim Üzerine Notlar”, *Sayıştay Dergisi*, 2006, S.63, ss.59-89.

Özmen Fatma, vd., “Hesap Verme Yükümlülüğüne Dayalı Özerk Üniversite Yönetimi”, *Uluslararası Yükseköğretim Kongresi*, 2011, c.2, ss.1619-1628.

Pınar, Abuzer, “Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetiminin Kalkınmadaki Rolü”, *Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, 2012, ss.109-116.

Polat, Kerim, “Yüksek Denetimde Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin Rolü ve Yeni Bir Model Önerisi: Kamu Hesaplarını İnceleme ve Kesinhesap Komisyonu”, *Yasama Dergisi*, 2012, S.21, ss.119-143.

Polat, Necip, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, 2003, S.49, ss.65-80.

Poroy Arsoy, Aylin, “Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (AKÜİİBFD)*, 2008, c.10, S.2, ss.16-35.

Premchand, Arigapudi, "Fiscal Transparency and Accountability", *Workshop on Financial Management and Accountability*, 2001.

Pustu, Yusuf, “Yerel Yönetimler ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, 2005, S.57, ss.121-134.

S. Ang, James, vd., “International Differences in Financial Transparency”, *Centre For Research in International Finance Conference*, 2000.

S. Romzek, Barbara, “Accountability of Congressional Staff”, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 2000, S.10.

S. Romzek, Barbara, vd., “Accountability in the Public Sector: Lessons from the Challenger Tragedy”, *Public Administration Review*, 1987, c.47, S.3, ss.227-238.

Saltık, Nihal, “İç Kontrol Standartları”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2007, c.2, S.26, ss.1-48.

Saraç, Osman, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Mayıs-Aralık 2005, S.149, ss.122-163.

Selim, Sibel, vd., “Türkiye’de Sağlık Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisinin Ekonometrik Analizi”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ekim 2014, c.7, S.3, ss.13-23.

Sezer, Yasin, “Kamu İhale Kanunu: Şeffaflık ve Rekabet”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2002, c.35, S.4, ss.57-82.

Söyler, İlhami, vd., “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2012, S.162, ss.145-154.

Taner, Ahmet, “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Arayışları ve Hesap Verme Sorumluluğuna Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, 2012, S.85, ss.27-50.

Taş, Hüseyin Cesurhan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında Stratejik Planlama”, *Türk İdare Dergisi*, 2005, S.449, ss.101-111.

Tecer, Meral, “Yönetimsel Kararlarda Duyarlılık Analizi”, *Amme İdaresi Dergisi*, 1980, c.13, S.4, ss.43-58

Tek, Zuhal, “OECD Mali Saydamlık Rehberi”, *Bütçe Dünyası*, Ağustos 2000, S.4.

Tıraşoğlu, Muhammed, vd., “Yapısal Kırılma Durumunda Sağlık Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Üzerine Bir Uygulama”, *Electronic Journal Of Vocational Colleges*, Aralık 2012, ss.111-117.

Toprak, Düriye, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 24 Ocak 1980 Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2008, c.13, S.2, ss.313-333.

Turan, Menaf, vd., “Belediye Yönetimine Katılım Bakımından Stratejik Planların Değerlendirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2013, c.18, S.2, ss.241-267.

Türedi, Hasan, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol”, *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2012, c.4, S.1, ss.99-127.

Türedi, Selda, “İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi”, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2012, c.4, S.1, ss.27-37.

Uçkan, Özgür, “E-Devlet, E-Demokrasi ve E-Yönetişim Modeli: Bir İlkel Öncelik Olarak Bilgiye Erişim Özgürlüğü”, *Aylık Strateji ve Analiz E-Dergisi*, 2003, ss.1-22.

W. Gray, Cherly, vd., “Corruption and Development”, *Finance&Development*, 1998.

Yenice, Ebru, “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Ocak–Haziran 2006, S.150, ss.122-132.

Yılmaz, H. Hakan, vd., “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Saydamlık ve Parlamentonun Bütçe Sürecinde Etkinliği”, *Yasama Dergisi*, 2010, S.14, ss.5-23.

Yılmaz, H. Hakan, vd., “Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2010, S.158, ss.201-225.

Yılmaz, Hakkı Hakan, “Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Sayıştay’ın Değişen Rolü” *29.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2014, ss.337-354.

Yılmaz, Kutluhan, “Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, 2003, S.50-51, ss.67-86.

Yüksel, Sedat, “Öğretmen Yetiştirmede Hesap Verebilirlik Bağlamında KPSS Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, *Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2013, Özel Sayı 1, ss.404-420.

Tezler

Acar, Şafak Birol, “İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yönetiminde Mali Saydamlık ve Kamuoyu Denetiminin Etkinleştirilmesi”, Maliye Bakanlığı, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2007.

Akyüz, Kadir, “Kamusal Hesap Verebilirlik ve Medya”, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli, 2006.

Avcı, Mehmet Alpertungu, “Türkiye’de ve Dünyada Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi”, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 2005.

Bağlı, Mehmet Selim, “Mali Saydamlık ve Hesap verebilirlik Açısından TBMM’nin Kesin Hesap Denetimi: Türkiye’de Parlamento-Sayıştay İlişkisi”, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2010.

Çakır, Atilla, “Kamu İdarelerinde Stratejik Yönetim Kapsamında Planlama ve Plan-Bütçe İlişkisi”, Maliye Bakanlığı, Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Ankara, 2008.

Dalgıç, Başak, “5018 Sayılı Kanun’a Göre Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kahramanmaraş, 2010.

Demirhan, Ali Asker, “Stratejik Yönetim ve Devlet Muhasebesi”, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Manisa, 2007.

Eken, Musa, “Kamu Yönetiminde Açıklık ve Bilgi Edinme Hakkı”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 1993.

Emre, İbrahim Halil, “Devlet Muhasebesi ve Devlet Muhasebesi Standartları (Büyükşehir Belediyesinde Bir Uygulama)”, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep, 2011.

Erdoğan, Simay, “İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi”, Devlet planlama Teşkilatı (DPT), DPT Uzmanlık Tezi, Ankara, 2009.

Gürkan, Nazmi Zarifi, “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2009.

Hall, Angela Tania, “Accountability in Organizations: An Examination of Antecedents and Consequences”, The Florida State University, College Of Business, (Doctoral Dissertation), 2005.

Kaplan, Ersin, “Analitik Bütçe ve Performansa Dayalı Yönetim: Türkiye Açısından Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2006.

Kızıлтаş, Emine, “IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler”, Maliye Bakanlığı, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2001.

Köse, Yunus, “Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun Türk Kamu Mali Yönetim Sistemine Etkileri”, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya, 2008.

Küçüktüfekçi, Murat, “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Çerçevesinde Mali Disiplin”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Adana, 2007.

Öz, Ahmet Emre, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi”, Maliye Bakanlığı, Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Ankara, 2008.

Sarıkaya, Rasim, “Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2008.

Selimoğlu, Yavuz, “Kamu Yönetiminde Yönetişimin Bir Unsuru Olarak Şeffaflık ve Bilgi Edinme Hakkı: Karaman Milli Eğitim Müdürlüğünde Bir Uygulama”,

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karaman, 2010.

Serçemeli, Murat, “Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye’deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü’nde Bir Uygulama”, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erzurum, 2010.

Sümer, Ebru, “Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları”, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, (Yayınlanmamış Mesleki Yeterlilik Tezi), 2010.

Şahin, Elif Ayşe, “Kamu Mali Karar Alma Süreçlerinin Etkinliği ve İç Denetim Fonksiyonu”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2007.

Tosun, Selma, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlığa Katkısı”, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2010.

Turan, Aslı, “Devlet Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2006.

Yıldırım, Murat, “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık (1980 Sonrası Türkiye Örneği)”, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sivas, 2006.

İnternet Kaynakları

58. Hükümet Acil Eylem Planı (AEP),

<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/>

A. Smolla, Rodney, “The People's Right To Know: Transparency In Government Institutions”,

<http://www.ait.org.tw/infousa/zhtw/docs/demopaper/dmpaper10.html>

Acar, İbrahim Attila, “İç Denetim-Stratejik Plan-Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler”,

<http://www.yerelsiyaset.com/pdf/subat2008/19.pdf>

Adam Smith’in Ekonomi Düşüncesinde Devletin İşlevleri ve Kamu Hizmetleri,

http://www.tasam.org/trTR/Icerik/3163/adam_smithin_ekonomi_usuncesind%E2%80%9393_politik_de_devletin_islevleri_ve_kamu_hizmetleri

Avrupa Birliği Bakanlığı, OECD SIGMA Programı, <http://www.ab.gov.tr/5942.html>

Bakkal, Hakan, vd., “Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi”,
http://yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce_Surecinde_Mali_Saydamlk_Ve_Hesap_Verebilirliin_Onemi.pdf

Çağan, Nami, “Kamu Maliyesinde “İyi” Ya Da “Kötü Yönetişim”,
<http://acikarsiv.atilim.edu.tr/browse/345/430.pdf?show>

Durak, Kenan, “1050 ve 5018 Sayılı Kanunların Kapsamı ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci”,
http://www.alomaliye.com/kenan_durak_1050.htm

European Principles For Public Administration, SIGMA Papers: No. 27,
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan006804.pdf>

International Organization of Supreme Audit Institutions-İNTOSAI,
<http://www.intosai.org/about-us/organisation/membership-list.html>

International Organization of Supreme Audit Institutions-İNTOSAI,
http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm

International Organization of Supreme Audit Institutions-İNTOSAI,
<http://www.intosai.org/about-us.html>

İlter Ünlükaplan, Volkan Yurdadoğ, Ebru Canıkalp “Mali Kurallar, Yaratıcı Muhasebe ve Mali Saydamlık: Geçiş Ekonomileri Üzerine Bir Değerlendirme”,
<https://www.avekon.org/papers/1324.pdf>

Hastürk, Mesut, “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”,
<http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/4.1-Stratejik-Planlama-ve-Performas-Easl%C4%B1-B%C3%BCt%C3%A7eleme2.pdf>

Hakan Akbulut, “Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı”,
<http://www.mfa.gov.tr/ekonomik-isbirligi-ve-kalkinma-teskilati.tr.mfa>

<http://www.transparency.org>

<http://www.seffaflik.org>

http://www.ilo.org/ankara/about-us/WCMS_372874/lang--tr/index.htm

https://tr.wikipedia.org/wiki/Adam_Smith, (23.04.2017).

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Ombudsman>, (24.04.2017).

https://tr.wikipedia.org/wiki/Ortak_hukuk, (24.04.2017).

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Sa%C4%9Fl%C4%B1k>, (23.04.2017).

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Ula%C5%9F%C4%B1m>, (23.04.2017).

International Monetary Fund (IMF), “Code Of Good Practices On Fiscal Transparency (2007)”,
<http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>

Kaplan, Ersin, “Analitik Bütçe ve Performans Denetimi”,
http://www.akademiktisat.net/calisma/kamu_maliye/butce_performans_ekaplan.htm#_edn2

Karaarslan, Erkan, “Kamu Mali Yönetimi ve Mali Raporlama”,
<http://www.kamumuhasebesi.org/bolum/kitap/dosya/41.pdf>

Kesim, Erdoğan, “Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)”,
<http://www.etikturkiye.com/etik/kamu/4ErdoganKesim.pdf>

Levent Sevgi, “Ulusal Savunma, Ürüne Dönük ARGE ve ARGE’ye Dayalı Tedarik Kapsamında Üniversiteler, TÜBİTAK ve Ulusal Endüstri”,
https://www.researchgate.net/profile/Levent_Sevgi/publication/237369972_ULUSAL_SAVUNMA_URUNE_DONUK_ARGE_ve_ARGE'YE_DAYALI_TEDARIK_KAPSAMINDA_A_UNIVERSITELER_TUBITAK_ve_ULUSAL_ENDUSTRI/links/0c96053c764ec4853a000000.pdf

Maliye Bakanlığı, “İç Kontrolün Tarihçesi”,
<http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%C3%BCn%20Tarih%C3%A7esi.pdf>

Maliye Bakanlığı, “Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) Nedir?”,
<https://www.kbs.gov.tr/Portal/kbs.jsp>

Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, “Özel Bütçeli İdareler İçin say2000i Uygulama Eğitim Kılavuzu”,
<http://strateji.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2013/12/say2000i.kilavuzu.pdf>

Muhasebat Genel Müdürlüğü, “2012 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesabı”,
<http://pbk.tbmm.gov.tr/dokumanlar/2012-kesin-hesap-tasari.pdf>

Muhasebat Genel Müdürlüğü, “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışmaları/Çalışma Grubu”,
<http://www.muhasebat.gov.tr/muhasebe/grup.php>

Muhasebe Dersleri, “Muhasebe Nedir”,
<http://www.muhasebedersleri.com/muhasebe-nedir.html>

Ömer Dinçer-Cevdet Yılmaz, “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma:1. Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim”,
<http://www.memurlar.net/haber/3099/>

Samsun, Nihal, “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”,
<http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/hesap%20verebilirlik.pdf>

Şentürk, Hulusi, “Belediyeler İçin Performans Yönetimi Rehberi”,
www.platodanismanlik.com/v2/images/k13.doc

T.C. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), “IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü(2007)”,
<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3712,imfmsydmlk2007pdf.pdf?0>

T.C. Başbakanlık, Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>

T.C. Sayıştay Başkanlığı INTOSAI Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) Çevirisi,
<http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/issai.pdf>

The Global Initiative For Fiscal Transparency - GIFT,
http://www.fiscaltransparency.net/ft_principles/

The Global Initiative For Fiscal Transparency - GIFT,
<http://www.fiscaltransparency.net/eng/ourwork.php>

The Global Initiative For Fiscal Transparency - GIFT,

The International Monetary Fund (IMF),
<http://www.imf.org/external/country/index.htm>

The Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), “Members and partners”,
<http://www.oecd.org/about/membersandpartners>

The Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), “What we do and how”,
<http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>

The Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), “G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri”,
<https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf>

The Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), “OECD Principles for Integrity in Public Procurement”,
<http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/4209061e.pdf?expires=1493116856&id=id&accname=oid016331&checksum=733F9A942C941A22FAE8AD14CF1D160B>

Transparency International-TI, “Mission, Vision And Values”,
http://www.transparency.org/whoweare/organisation/mission_vision_and_values/

<http://www.fiscaltransparency.net/about/>

The Sunlight Foundation, “Procurement Open Data Guidelines (2013)”,
<https://sunlightfoundation.com/procurement/opendataguidelines/v2013/#accessibility>

The Sunlight Foundation,
<https://sunlightfoundation.com/about/>

The United Nations Today,
<http://www.unicankara.org.tr/today/3.html>

Transparency International-TI,
<http://integrity.transparency.bg/en/pact/>

Türkiye Belediyeler Birliği,
<http://www.tbb.gov.tr/belediyelerimiz/istatistikler/genel-istatistikler/>

The Committee of Sponsoring Organizations (COSO), “About Us”,
<http://www.coso.org/default.htm>

Türk Dil Kurumu, “Güncel Türkçe Sözlük”,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.538f09feb7a456.27549901

Türkiye Bankalar Birliği Araştırma ve Yayınları, “Şeffaflık ve Sorumluluk, Uluslararası Mali Krizler, Mali Sistemlerin Güçlendirilmesi Konularında Çalışma Grupları Raporları”,
<http://www.tbb.org.tr/tr/arastirma-ve-yayinlar/arastirma-ve-sunumlar/1999---1998/276>

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), “I. Erdoğan Hükümeti Programı”,
<http://www.tbmm.gov.tr/hukumetler/HP59.htm>

Yılmazcan, Dilek, “Türkiye’de Mali Saydamlık”,
http://www.saydamlık.org/kibris_dilek.html

Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) Anayasası,
http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---europe/---ro-geneva/---ilo-ankara/documents/publication/wcms_412382.pdf

Uluslararası Şeffaflık Örgütü,
<http://www.seffaflik.org/hakkimizda/uluslararasi-seffaflik-orgutu/>

Uluslararası Şeffaflık Örgütü,
<http://www.seffaflik.org/hakkimizda/uluslararasi-seffaflik-orgutu/>

Diğer Kaynaklar

Başbakanlık İletişim Merkezi (BİMER) Hakkında Genelge (2006/3), Resmi Gazete, Tarih 20.11.2006, Sayı 26055.

Eyüp Kızılkaya, “5018 Sayılı Kanunda (Mali) Raporlama”, Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu, 2011.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Resmi Gazete, Tarih 08.05.2005, Sayı 25839.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 12.07.2006, Sayı 26226.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara, Haziran 2009.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara, Eylül 2013.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Resmi Gazete, Tarih 31.12.2005, Sayı 26040.

İçişleri Bakanlığı, 2012 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu, Haziran 2013.

Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 01.07.2009, Sayı 27305.

Kamu İç Kontrol Standartları Genel Tebliği, Resmi Gazete, Tarih 26.12.2007, Sayı 26738.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 17.03.2006, Sayı 26111.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 05.07.2008, Sayı 26927.

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 26.05.2006, Sayı 26179.

Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih 26.04.2006, Sayı 26150.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete, Tarih 10.12.2003, Sayı 5018.

Maliye Bakanlığı 2013 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporuna İlişkin Genel Yazısı, Tarih 01.07.2013, Sayı 6092.

Maliye Bakanlığı, 2012 Yılı Genel Faaliyet Raporu, Haziran 2013.

Maliye Bakanlığı, 2013 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu, Ekim 2013.

Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), Performans Programı Hazırlama Rehberi, Tarih 20.07.2009, Sayı 9278.

Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2013–2015 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi.

Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2017–2019 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi.

Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Analitik Bütçe Sınıflandırması, Eğitim El Kitabı, Ankara, Mayıs 2004.

Maliye Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı, 2010.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Resmi Gazete, Tarih 30.12.2006, Sayı 26392.

Saydamlığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Stratejisi (2010-2014), Resmi Gazete, Tarih 22.02.2010, Sayı 27501.

Sayıştay Başkanlığı, 2012 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Eylül 2013.

Sayıştay Başkanlığı, 2013 Yılı Performans Bilgisi Denetimi Rehberi, Ankara, Nisan 2013.

Sayıştay Kanunu, Resmi Gazete, Tarih 03.012.2010, Sayı 6085.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000.

Süleyman Demirel Üniversitesi, 2013 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu, 2013.

Süleyman Demirel Üniversitesi, İdare Faaliyet Raporu, Isparta, 2012.

Süleyman Demirel Üniversitesi, İdare Faaliyet Raporu, Isparta, 2011.

T.C. Başbakanlık, 2011-2015 Stratejik Planı, Ankara, Ağustos 2010.

T.C. Başbakanlık, 2013 Yılı İdare Faaliyet Raporu, Ankara, 2014.

T.C. Başbakanlık, 2013 Yılı Performans Programı, Ankara, Ocak 2013.

Taşınır Mal Yönetmeliği, Resmi Gazete, Tarih 18.01.2007, Sayı 26407.

TBMM'nin Kanun Onaylaması, Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanunu, Kanun Tarihi 18.5.2006, No. 5506.

TBMM'nin Kanun Onaylaması, Uluslararası Ticarî İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Önlenmesi Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanunu, Kanun Tarihi 01.02.2000, No. 4518.

Türkiye’de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı, 2002/3, Bakanlar Kurulu Kararı.

United Nations, “United Nations Convention Against Corruption, New York, 2004.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı ve Soyadı Faruk GÜNGÖREN
Doğum Yeri ve Yılı Palu/Elazığ, 1982
Medeni Hali Bekâr

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi Anadolu Üniversitesi, İşletme Fakültesi, işletme Bölümü (2009)
Yüksek Lisans Öğrenimi Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı (2017)

Yabancı Dil ve Düzeyi

İngilizce 60,00 (YÖKDİL)

İş Deneyimi

22.01.2007 – 20.08.2009 Sağlık Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü Doktor Atama ve Sicil Daire Başkanlığı, Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni,

20.08.2009 – 08.07.2011 Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetler Genel Müdürlüğü Performans Yönetimi ve Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı, Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni,

15.07.2011 -15.12.2014 Süleyman Demirel Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı,

15.12.2014-... Süleyman Demirel Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanı.

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar

Ulusal toplantıda sunularak tam metin olarak yayımlanan bildiri

1- ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü; DİKMEN, Süleyman; GÜNGÖREN, Faruk (2014), “Yüksek Denetimin Bağımsızlığı: “Türk Sayıştay’ı Örneği”, “Kamu Maliyesinde Denetim” konulu 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014, Antalya Sueno Hotels Beach Side.

Diğer Çalışmalar

Mali Hizmetler Uzmanlık Tezi

1- “4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, 2003/6554 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve TUBİTAK İhale Yönetmeliği Çerçevesinde Doğrudan Temin Usulü Üzerine Karşılaştırmalı İnceleme”, 2014.