

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**5018 SAYILI KANUN AÇISINDAN KAMU HARCAMALARINDA
DENETİMİN İŞLEYİŞİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Denizhan Burak ÖZHAN**

**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Yaşar METHİBAY**

Ankara-2012

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI

5018 SAYILI KANUN AÇISINDAN KAMU HARCAMALARINDA
DENETİMİN İŞLEYİŞİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

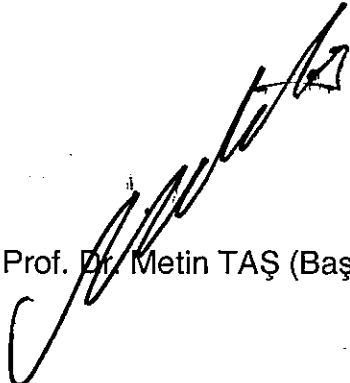
Hazırlayan
Denizhan Burak ÖZHAN

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Yaşar METHİBAY

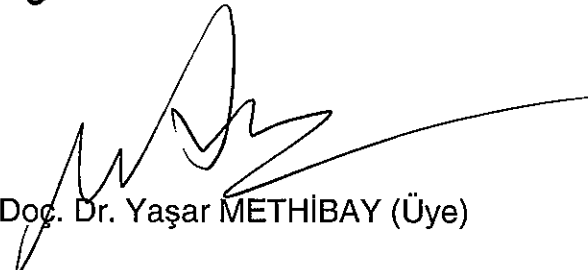
Ankara-2012

ONAY

Denizhan Burak ÖZHAN tarafından hazırlanan “5018 Sayılı Kanun Açısından Kamu Harcamalarında Denetimin İşleyişi Ve Değerlendirilmesi” başlıklı bu çalışma, 13.09.2012 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Metin TAŞ (Başkan)



Yrd. Doç. Dr. Yaşar METHİBAY (Üye)



Prof. Dr. Nejat COŞKUN (Üye)

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK KAMU HARCAMALARI VE 5018 SAYILI KANUN

1.1. KAMU HARCAMALARI TANIMI VE ÖNEMİ.....	3
1.2. TÜRKİYE VE DÜNYA'DA KAMU HARCAMALARININ GELİŞİMİ	6
1.3. TÜRK KAMU HARCAMA SİSTEMİNDEKİ TEMEL SORUNLAR	12
1.4. DÜNYADA KAMU HARCAMA YÖNETİMİ REFORMLARINDA ÖNE ÇIKAN EĞİLİMLER VE AB ÜLKELERİNDE HARCAMALARIN KONTROLÜ	13
1.5. 5018 SAYILI KANUNUN ORTAYA ÇIKIŞI.....	16
1.5.1. Küreselleşme, Ekonomik Krizler ve Devletin Değişen Rolü	17
1.5.2. Türkiye'nin AB Üyelik Süreci ve Maastricht Kriterleri.....	20
1.5.3. 1050 Sayılı Kanunun Yetersizliğinin Öne Sürülmesi	24
1.5.4. Ulusal ve Uluslararası Düzeyde Ortaya Çıkan Diğer Gelişmeler....	25
1.6. 5018 SAYILI KANUN KARŞISINDA KAMU HARCAMALARININ DURUMU.....	27
1.6.1. 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Harcamaları Tanımı ve Önemi....	28
1.6.2. 5018 Sayılı Kanun Kapsamı.....	28
1.6.3. 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Harcamalarının Bütçelenmesine Yönelik İlkeler.....	33
1.6.4. 5018 Sayılı Kanunun Getirdiği Temel Değişiklikler; Mali Yönetim ve Bütçelemeye İlişkin Kavramlar	37
1.6.4.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Mali Yönetime İlişkin Bazı Kavramlar	39
1.6.4.1.1. Mali Disiplin	39
1.6.4.1.2. Mali Saydamlık	40

1.6.4.1.3. Hesap Verilebilirlik	42
1.6.4.1.4. Maliyet Etkinlik.....	45
1.6.4.2. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Bütçelemeye İlişkin Kavramlar	46
1.6.4.2.1. Çok Yıllı Bütçeleme	46
1.6.4.2.2. Stratejik Plan ve Performans Esaslı Bütçe	49
1.6.4.2.3. Analitik Bütçe Sınıflandırması.....	53
1.6.5. 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Harcamalarının Gerçekleştirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi	55
1.6.5.1. Kamu Harcamalarının Gerçekleştirilmesi	56
1.6.5.2. Kamu Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi	56

İKİNCİ BÖLÜM

5018 SAYILI KANUNA GÖRE KAMU HARCAMALARININ ÖDENMESİ SÜRECİ VE DENETİME ESAS YETKİ VE SORUMLULUKLAR İLE HARCAMALARIN DENETİMİ

2.1. KAMU HARCAMALARININ ÖDENMESİ SÜRECİ.....	58
2.1.1. Yasal Dayanak	59
2.1.2. Ödeneğin Bulunması ve Serbest Bırakılması	59
2.1.3. Ödenek Gönderme Belgesi Düzenlenmesi	61
2.1.4. Giderin Taahhüdü	62
2.1.5. Giderin Tahakkuku	63
2.1.6. Giderin Ödeme Emri Belgesine Bağlanması	64
2.1.7. Giderin Ön Mali Kontrole Tabi Tutulması	64
2.1.8. Giderin Ödenmesi	65
2.2. KAMU HARCAMALARININ ÖDENMESİ SÜRECİNDE GÖREV ALANLARIN DENETİME ESAS YETKİ VE SORUMLULUKLARI İLE KANUNDA YER ALAN SORUMLULUĞA İLİŞKİN DİĞER HÜKÜMLER VE SORUMLULAR	67
2.2.1. Kamu Harcamalarının Ödenmesi Sürecinde Görev Alanların Denetime Esas Yetki ve Sorumlulukları	70
2.2.1.1. Harcama Yetkilisi	71

2.2.1.1.1. Harcama Yetkilisinin Belirlenmesi	71
2.2.1.1.2. Harcama Yetkilisinin Birleştirilmesi	72
2.2.1.1.3. Harcama Yetkilisinin Devri	73
2.2.1.1.4. Harcama Yetkilisinin Görev, Yetki ve Sorumlulukları.....	74
2.2.1.1.4.1. Harcama Yetkilisinin Genel Sorumluluğu	75
2.2.1.1.4.2. Kurul Komite veya Komisyon Üyelerinin Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluğu	77
2.2.1.1.4.3. Harcama Yetkilisinin Devri Halinde Sorumluluk.....	78
2.2.1.1.4.4. Görev Ayrılığı Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk	79
2.2.1.1.4.5. Vekalet Görevi Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk	80
2.2.1.2. Gerçekleştirme Görevlisi.....	80
2.2.1.2.1. Ödeme Emri Belgesi Düzenlemekle Görevlendirilen Gerçekleştirme Görevlisi.....	82
2.2.1.2.2. Diğer Gerçekleştirme Görevlileri.....	83
2.2.1.3. Muhasebe Yetkilisi.....	84
2.2.1.3.1. İmza Kontrol Görevi.....	86
2.2.1.3.2. Ödemeye Esas Belgelerde Kontrol	87
2.2.1.3.3. Gideri Hak Sahibine Ödeme.....	88
2.2.1.4. Ön Mali Kontrol Görevlileri.....	88
2.2.1.5. Kamu Harcamalarının Ödenmesi Sürecinde Görev Alanlarla İlgili Birleşemeyecek Görevler.....	91
2.2.2. Denetime Tabi Diğer Sorumlular ve Sorumluluğa İlişkin Diğer Bazı Hükümler.....	91
2.2.2.1. Kamu İdarelerinin Mali Saydamlığı Sağlamaya Yönelik Gerekli Düzenlemeleri Yapmaları Sorumluluğu.....	91
2.2.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu.....	92
2.2.2.3. Bakanlar	93
2.2.2.4. Üst Yöneticiler	96
2.2.2.5. Mal Yönetiminden ve Kullanılmasından Doğan Sorumluluk	98
2.2.2.6. Kamu İdarelerinin Sorumluluğu	99

2.2.2.7. Şartlı Bağış ve Yardımların Zamanında Kullanılmaması veya Amaç Dışı Kullanımından Doğan Sorumluluk	99
2.2.2.8. Muhasebe Yetkilisi Mutemetleri	100
2.2.2.9. Harcama Yetkilisi Mutemetleri	101
2.3. DENETİMİN TANIMI, ÖNEMİ VE TÜRLERİ	101
2.3.1. Denetimin Tanımı ve Önemi.....	102
2.3.2. Denetim Türleri.....	103
2.3.2.1. Denetimin İşlevi Açısından Denetim Türleri	104
2.3.2.1.1. İç Denetim	104
2.3.2.1.2. Dış Denetim.....	104
2.3.2.1.3. Yüksek Denetim	105
2.3.2.2. Denetimin Amacı ve Konusu Açısından Denetim Türleri	105
2.3.2.2.1. Düzenlilik Denetimi.....	105
2.3.2.2.1.1. Mali Denetim	106
2.3.2.2.1.2. Uygunluk Denetimi	106
2.3.2.2.2. Performans Denetimi.....	106
2.3.2.3. İdareler Üzerindeki Denetimler Açısından Denetim Türleri	108
2.3.2.3.1. İdari Denetim	108
2.3.2.3.2. Siyasal Denetim	108
2.3.2.3.3. Kamuoyu Denetimi	108
2.3.2.3.4. Yargı Denetimi.....	109
2.3.2.3.5. Ombudsman Denetimi.....	109
2.3.2.3.6. Sayıştay Denetimi	110
2.3.2.3.7. Uluslararası Denetim.....	110
2.4. TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMALARININ DENETİMİ.....	111
2.4.1. Kamu Harcamalarının İdari Denetimi	111
2.4.2. Kamu Harcamalarının Yasama Denetimi.....	111
2.4.2.1. Tanımı ve Önemi	111
2.4.2.2. Bütçenin Onaylanması Aşamasında Yapılan Denetim	112
2.4.2.3. Bütçenin Uygulanması Aşamasında Yapılan Denetim	112
2.4.2.4. Bütçenin Uygulanmasından Sonra Yapılan Denetim	112
2.4.3. Kamu Harcamalarının Yargısal Denetimi.....	113

2.5. TÜRK DENETİM SİSTEMİNİN GENEL YAPISI VE SORUNLARI	114
2.5.1. Türk Denetim Sisteminin Genel Yapısı	114
2.5.2. Türk Denetim Sisteminin Sorunları	115
2.6. 5018 SAYILI KANUNA GÖRE DENETİM	116
2.6.1. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol İle İç Kontrolü Destekleyen Kontrol ve Hususlar	117
2.6.1.1. İç Kontrol	117
2.6.1.1.1. Tanımı ve Önemi	117
2.6.1.1.2. İç Kontrolün Amacı	120
2.6.1.1.3. İç Kontrolün Unsurları	120
2.6.1.1.3.1. Kontrol Ortamı	121
2.6.1.1.3.2. Risk Değerlendirmesi	121
2.6.1.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri	121
2.6.1.1.3.4. Bilgi ve İletişim	122
2.6.1.1.3.5. Gözetim	122
2.6.1.1.4. İç Kontrol Standartları	123
2.6.1.1.5. İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumluluklar	127
2.6.1.2. Ön Mali Kontrol	128
2.6.1.2.1. Tanımı ve Önemi	128
2.6.1.2.2. Harcama Birimleri Tarafından Yapılan Ön Mali Kontrol	130
2.6.1.2.3. Mali Hizmetler Birimi Tarafından Yapılan Ön Mali Kontrol	131
2.6.1.3. İç Kontrolü Destekleyen Kontrol ve Hususlar	134
2.6.1.3.1. Muhasebe Kontrolleri	134
2.6.1.3.2. İç Kontrolü Destekleyen Diğer Hususlar	135
2.6.2. İç Denetim	137
2.6.2.1. İç Denetimin Tanımı	137
2.6.2.2. İç Denetimin Amacı	137
2.6.2.3. İç Denetim Kapsamı	138
2.6.2.4. İç Denetimin Önemi	138
2.6.2.5. İç Denetim Türleri	139
2.6.2.5.1. Uygunluk Denetimi	139
2.6.2.5.2. Mali Denetim	139

2.6.2.5.3. Performans Denetimi.....	139
2.6.2.5.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi	141
2.6.2.5.5. Sistem Denetimi	141
2.6.2.6. İç Denetimin İç Kontrolle İlişkisi	142
2.6.2.7. İç Denetçinin Görevleri ve İç Denetim Faaliyet Alanı	143
2.6.2.7.1. İç Denetçinin Görevleri	143
2.6.2.7.2. İç Denetim Faaliyet Alanı	145
2.6.2.8. İç Denetim Koordinasyon Kurulu	145
2.6.3. Dış Denetim: Sayıştay Denetimi.....	147
2.6.3.1. Sayıştay Denetiminin Kapsamı	149
2.6.3.2. Sayıştay Denetimi Türleri.....	150
2.6.3.2.1. Düzenlilik Denetimi.....	151
2.6.3.2.2. Performans Denetimi.....	152
2.6.3.3. Sayıştay'ın Yargılama Fonksiyonu	153
2.6.3.4. Sayıştay Kararlarına Karşı Kanun Yolları	155
2.6.3.4.1. Temyiz.....	156
2.6.3.4.2. Yargılamanın İadesi	156
2.6.3.4.3. Karar Düzeltme	157
2.6.3.5. Sayıştay İçtihadı Birleştirme Kararları.....	157
2.6.3.6. Sayıştay Kararları ile Yüksek Yargı Organları Kararları Arasındaki Uyuşmazlıkların Çözümü	158
2.6.3.7. Sayıştay'ın Raporlama Faaliyetleri	159
2.6.3.7.1. Genel Uygunluk Bildirimi	159
2.6.3.7.2. Diğer Raporlar	160
2.6.3.7.3. Raporların Kamuoyuna Duyurulması	161
2.6.3.8. Sayıştay'ın Denetlenmesi	161
2.6.4. Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi	162
2.7. MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİNİN ZAAFA UĞRAMASI DURUMU.....	165
2.8. KAMU HARCAMALARINDAN SORUMLULUKLARI BULUNANLARA YAPTIRIM UYGULANMASINI GEREKTİREN EYLEM VE İŞLEMLER İLE UYGULANAN YAPTIRIMLAR VE ZAMANAŞIMI SÜRESİ.....	166

2.8.1. Ödenek Üstü Harcama.....	168
2.8.2. Kamu Zararı	169
2.8.3. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme	172
2.8.4. Para Cezaları ve Yetkili Merciler	172
2.8.5. Zamanaşımı	173

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

5018 SAYILI KANUNUN KAMU HARCAMALARINDA DENETİM YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. 5018 SAYILI KANUNUN ORTAYA ÇIKIŞI.....	174
3.2. 5018 SAYILI KANUNUN DENETİM AÇISINDAN GETİRDİĞİ YENİLİKLER	176
3.3. DENETİME ESAS OLACAK ŞEKİLDE 5018 SAYILI KANUNUN KAPSAM VE KAVRAMSAL YÖNLERDEN DEĞERLENDİRİLMESİ ..	179
3.3.1. 5018 Sayılı Kanunun Kapsam Yönünden Değerlendirilmesi	180
3.3.2. 5018 Sayılı Kanunun Kavramsal Yönden Değerlendirilmesi.....	181
3.3.2.1. Mali Disiplin	182
3.3.2.2. Mali Saydamlık	182
3.3.2.3. Hesap Verilebilirlik	183
3.3.2.4. Maliyet Etkinlik.....	184
3.3.2.5. Çok Yıllı Bütçeleme	185
3.3.2.6. Stratejik Planlama.....	185
3.3.2.7. Performans Esaslı Bütçeleme	186
3.3.2.8. Analitik Bütçe Sınıflandırması.....	188
3.3.2.9. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi	189
3.3.2.10. Diğer Düzenlemeler	189
3.4. KAMU HARCAMALARINDA DENETİME ESAS YETKİ VE SORUMLULUKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	191
3.4.1. Harcama Sürecinde Yer Alanların Denetim Karşısındaki Sorumluluğunun, 1050 ve 5018 Sayılı Kanunlar Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi.....	191
3.4.1.1. Harcama Yetkilileri.....	192

3.4.1.2. Gerçekleştirme Görevlileri	194
3.4.1.3. Muhasebe Yetkilileri	197
3.4.1.4. Ön Mali Kontrol Görevlileri	198
3.4.2. Diğer Sorumlulukların Değerlendirilmesi	199
3.4.2.1. Hesap Verme Sorumluluğu	200
3.4.2.2. Bakanların Sorumluluğu	200
3.4.2.3. Üst Yöneticilerin Sorumluluğu	202
3.4.2.4. Kamu İdarelerinin Mali Saydamlığı Sağlamaya Yönelik Düzenleme Yapma Sorumluluğu	203
3.4.2.5. Kamu Görevlilerinin Kamu Mallarından Sorumluluğu	204
3.4.2.6. Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Sorumluluğu	204
3.4.2.7. Harcama Yetkilisi Mutemetlerinin Sorumluluğu	205
3.4.2.8. Kamu İdarelerinin Sorumluluğu	205
3.4.2.9. Şartlı Bağış ve Yardımların Zamanında Kullanılmaması veya Amaç Dışı Kullanılmasından Kaynaklanan Sorumluluk	207
3.5. KAMU HARCAMALARINDA DENETİM İŞLEYİŞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	207
3.5.1. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrolün Değerlendirilmesi	208
3.5.2. İç Denetimin Değerlendirilmesi	214
3.5.3. Dış Denetimin Değerlendirilmesi	225
3.5.4. TBMM Denetiminin Değerlendirilmesi	231
3.5.5. Denetim İşleyişinin Başarısına Yönelik Öneriler	233
3.5.6. Denetim Sonucu Sorumlulukları Bulunanlara Yaptırım Uygulanmasını Gerektiren Eylem Ve İşlemler İle Uygulanacak Yaptırımların Değerlendirilmesi	236
SONUÇ	239
KAYNAKÇA	248
ÖZET	257
ABSTRACT	259

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	: Avrupa Kömür Çelik Topluluğu
APK	: Araştırma Planlama Koordinasyon
AÜ	: Ankara Üniversitesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulu
DEÜ	: Dokuz Eylül Üniversitesi
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu
IMF	: Uluslararası Para Fonu
İİTİA	: İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİK	: Kamu İhale Kurumu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
MİT	: Milli İstihbarat Teşkilatı
MSB	: Milli Savunma Bakanlığı
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖSYM	: Öğrenci Seçme Yerleştirme Merkezi
PEB	: Performans Esaslı Bütçe
RTÜK	: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SBF	: Siyasal Bilgiler Fakültesi
SGB	: Strateji Geliştirme Başkanlığı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TDK	: Türk Dil Kurumu
TESEV	: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TMSF	: Tasarruf Mevduat Sigorta Fonu
TODAİE	: Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü
TRT	: Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu
TSE	: Türk Standartlar Enstitüsü
TTK	: Türk Tarih Kurumu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel Teknik Araştırma Kurumu
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurulu
1050 sayılı Kanun	: Muhasebe-i Umumiye Kanunu
5018 sayılı Kanun	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
6183 sayılı Kanun	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
6085 sayılı Kanun	: Sayıştay Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye’de Kamu Harcamalarının Yıllara Göre ve GSMH’ nın Oranı Olarak Görünümü.....	7
Tablo 2: 2000 Yılı ve Sonrası Türkiye’de Kamu Harcamalarının GSYİH’ ye Oranı*	8
Tablo 3: 2000 Yılı ve Sonrası Türkiye’de Genel Devlet Toplam Harcamalarının GSYİH’ ye Oranı	10
Tablo 4: Dünyada ve Türkiye’de Kamu Harcamalarının Büyüklüğüne İlişkin Gelişmeler	11
Tablo 5: (I) Sayılı Cetvel; Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	29
Tablo 6: (II) Sayılı Cetvel; Özel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	30
Tablo 7: (III) Sayılı Cetvel; Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	30
Tablo 8: (IV) Sayılı Cetvel; Sosyal Güvenlik Kurumları	30
Tablo 9: Hesap Verme Sorumluluğunun (İdari ve Siyasi Yönden) İşleyişi	45
Tablo 10: Stratejik Planlama Süreci	50
Tablo 11: İç Kontrol Sisteminin Yapısı	119
Tablo 12: İç Denetim ve Teftiş Modellerinin Karşılaştırılması	218

GİRİŞ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali anayasa olarak bilinen 1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak mali yönetim ve kontrol alanında çok önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Tezde, kamu harcamalarında denetimin işleyişinin incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılırken zaman zaman 1050 sayılı Kanunla ilgili karşılaştırmalara da yer verilecektir.

Birinci bölümde, genel itibariyle kamu harcamaları üzerinde durularak 5018 sayılı Kanunun getirdiği kavramsal çerçeve şekillendirilmeye çalışılacaktır. İkinci bölümde 5018 sayılı Kanun çerçevesinde sorumluluk ve denetim birlikte incelenecektir. Sorumluluk konusu, harcama sürecinde yer alan kamu görevlileri ve harcama sürecinin dışında kalan ancak süreçten dolayı idari ve siyasi sorumluluk taşıyan yetkililer ve sorumluluğa ilişkin diğer kavramlar çerçevesinde incelenecektir. Denetim ise tanımı, önemi ve türleri ile birlikte incelenecek olup Türk denetim sisteminin genel yapısı ve sorunları açıklandıktan sonra özellikle 5018 sayılı Kanun açısından;

- İç kontrol ve ön mali kontrol,
- İç denetim,
- Dış denetim,
- Kesin hesap kanunu ve parlamento denetimi,

başlıkları altında ele alınacaktır. Dış denetim, inceleme konusu yapılırken bu denetim türünün Kanunla Sayıştay tarafından yapılacağı belirlendiğinden Sayıştay üzerinde de durulacaktır.

Sorumluluk konusu ve denetimin işleyişi incelendikten sonra kamu harcamalarından sorumlulukları bulunanlara yaptırım uygulanmasını gerektiren eylem ve işlemler ile bunların yaptırımları da inceleme konusu yapılacaktır.

Tezin son bölümünde ise sorumluluk konusu ve denetim işleyişi değerlendirilerek 5018 sayılı Kanunun getirdiği olumlu ve olumsuz düzenlemeler irdelenecek, olumsuz olduğu değerlendirilen düzenlemeler için de çözüm önerileri sunulmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK KAMU HARCAMALARI VE 5018 SAYILI KANUN

1.1. KAMU HARCAMALARI TANIMI VE ÖNEMİ

İnsanların bir arada yaşamak isteği ve zorunluluğu; bireysel ihtiyaçlar ile bunların karşılanması gereği yanında, daha kapsamlı ve toplumsal nitelikli ihtiyaçları ve bunların karşılanması gereğini ortaya çıkarmıştır.¹ Bu ihtiyaçların karşılanması için gerekli olan teşkilat ise en modern şekliyle “Devlet” olarak karşımıza çıkmıştır. Başka bir ifadeyle devletin varlığının en temel amacı da nitelikleri itibariyle toplumsal özellik gösteren kamusal ihtiyaçların karşılanmasıdır. Bu ihtiyaçlara örnek olarak savunma, adalet, güvenlik, eğitim ve sağlık verilebilir. Devlet, insanların bu toplumsal ihtiyaçlarını kamusal mal ve hizmetleri sağlamak suretiyle karşılamaktadır. Kamusal mal ve hizmetleri devlet ya kendisi üretir veya bunların özel kişiler tarafından üretilmesini teşvik eder ve denetler.² Bu bakımdan kamusal ihtiyaçları karşılamaya yönelik mal ve hizmetlerin teminini gerçekleştirmek üzere yapılan harcamaları kamu harcaması olarak tanımlayabiliriz.³ Diğer bir tanıma göre; para şeklinde ödemesi yapılan, yetkili kişilerce gerçekleştirilen ve zaman içerisinde sürekli olarak artma eğilimi gösteren kamu harcamaları kamu ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir.⁴ Bu tanıma göre kamu harcamaları, harcama yapmaya yetkili olanlarca kanunlarla verilen harcama yetkisi ve mevzuatla belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde belli bir süreç dâhilinde para şeklinde ödemesi yapılarak gerçekleştirilebilir. Kamu harcamaları tanımından çıkarılabilecek başlıca nitelikler;

- Yetkili kamu makamları,

¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 1999, s.58

² Erkan Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.25

³ Akdoğan, **a.g.e.**, s.58

⁴ Nihad S. Sayar, **Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, I.cilt, 5-B, İstanbul, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:256, 1975, s.26

- Toplumsal ihtiyaçlar,
- Belli usullere uyulması,
- Parasallıktır.

İnsanlığın ve toplumsal örgütlenme biçimlerinin gelişimine bağlı olarak kamusal ihtiyaçların yapısı ve kapsamı hem değişmiş hem de önemli boyutlara ulaşmıştır.⁵ Bu durum kamusal ihtiyaçların karşılanması yanında çağdaş devletlerin yüklenmiş oldukları ekonomik ve sosyal görevleri yerine getirmelerinde giderek artan harcamalar olarak karşımıza çıkmakta ve kamu harcamalarının önemini gittikçe artırmaktadır. Gelir dağılımını düzenleme, fiyat istikrarını ve tam istihdamı gerçekleştirme, ekonomik kalkınmayı sağlama gibi amaçların devleti sürekli olarak mal ve hizmet alımına yönelttiği bir gerçektir. Bu amaçlar devleti zaman zaman özel kesime karşılıksız ödemelerde bulunmaya da yöneltmektedir. Devletin yapmış olduğu bu harcamalar, aynı zamanda belirli ekonomik, mali ve sosyal hedeflere ulaşmak için kullandığı araçlardır.⁶

Kamu harcamaları, devletin örgütlenme biçimine uygun olarak, kamu örgütleri tarafından yapılır. Üniter devlet sisteminde kamu harcamalarının büyük bir kısmı merkezi devlet örgütünce bir kısmı mahalli idarelerce ve bir kısmı da diğer kamu kuruluşlarınca gerçekleştirilir.

Merkezi idare tarafından gerçekleştirilen mal ve hizmet üretimi dolayısıyla yapılan harcamalar dar anlamda kamu harcamalarını ifade ederken; merkezi idare, mahalli idareler, kamusal işletmeler ve sosyal güvenlik kurumları tarafından yapılan harcamalar geniş anlamda kamu harcaması olarak ifade edilmektedir.⁷ Aslında kamu kesiminin ekonomi içinde tüm birimleriyle yaptığı faaliyetler sonucunda gerçekleşen tüm harcamalar toplamı, en geniş anlamda kamu harcaması kavramını ifade etmektedir.

⁵ Akdoğan, **a.g.e.**, s.58

⁶ Yılmaz Büyükerşen v.d., **Kamu Maliyesi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, 1996, s.31

⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.59

Son yıllarda ülkelerin demografik yapısındaki değişimler, ekonomik krizler, şehirleşme, askeri ve teknolojik alandaki ilerlemeler, küresel ısınma ve çevre kirliliği ile sosyal devlet anlayışındaki gelişmelerin etkisiyle kamu harcamaları giderek artan bir öneme sahiptir. Bu durum, kamu harcamalarının etkili, ekonomik ve verimli bir biçimde kullanılmasını zorunlu kılmaktadır.

Nitekim kamu harcamalarında artışı açıklamaya yönelik görüşler de bu durumu doğrular niteliktedir. Örneğin Alman iktisatçı Adolp Wagner tarafından ortaya atılan ve Wagner Kanunu olarak bilinen “Kamu Harcamaları Artış Kanunu”, kamu harcamalarının milli gelirden daha hızlı artış gösterdiğini ve bundan dolayı kamu harcamalarının GSMH içindeki payının zamanla arttığını ortaya koymaktadır. Bunun nedeni ise kamu harcamalarındaki artışın devlet faaliyetlerindeki artıştan kaynaklanmasıdır.⁸ Diğer bir ifadeyle Wagner, varlığını ileri sürdüğü bu Kanunu devletin ekonomik ve sosyal yapı içerisindeki rolünde ortaya çıkan değişimlere bağlamıştır.⁹ Toplumlar sosyal gelişme arzusuyla zamanla daha çeşitli, daha çok ve daha kaliteli hizmet istemektedirler. Bu durum ise kamu harcamalarında artışı zorunlu kılmakta ve devlet artan bu talebi karşılamak için daha çok harcama yapmak zorunda kalmaktadır.

İngiliz maliyeciler Peacock ve Wiseman ise “Sıçrama Etkisi” tezini ortaya koymuşlardır. Bu tez, kamu harcamalarının savaş, depresyon vb. olağanüstü dönemlerde sıçrama etkisi yaparak arttığını, olağanüstü dönemler geçtikten sonra ise azalmadığını göstermektedir. Olağanüstü dönemlerde kamu harcamaları artarken siyasal iktidarlar artan kamu harcamalarını vergileri artırarak karşılamakta; olağanüstü dönemler ortadan kalktığında ise hem toplumun bu vergi yüküne alışmış olması hem de siyasal iktidarların bu

⁸ Nihat Işık ve Mehmet Alagöz, “**Kamu Harcamaları ve Büyüme Arasındaki İlişki**”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, sayı 24, Ocak-Haziran 2005, s.66

⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.68

gelir kaynaklarından vazgeçememesi sebebiyle de kamu harcamaları azaltılamamaktadır.¹⁰

A. Downs, J. M. Buchanan ve G. Tullock gibi teorisyenlere göre demokrasi ile yönetilen ülkelerde hükümetler kendi siyasal yaşam sürelerini maksimize etmek, seçmenler de kendi gerçek gelirlerini maksimize etmek için çaba sarf ederler. Bu durum kamu faaliyetlerinin niteliğinde değişime sebep olmakta ve kamu harcamalarının artışı da beraberinde getirmektedir.¹¹

R. A. Musgrave' e göre ise bir ülke ekonomisinin gelişim sürecine bağlı olarak kamu harcamalarının bileşimi değişmekte ve bu değişim eğitim, sağlık harcamaları ile diğer sosyal harcamalar lehine olmaktadır. Dolayısıyla kamu harcamalarının düzeyi de zaman içinde artmaktadır.¹²

W. W. Rostow ise kamu harcamalarının artışı, ekonomik gelişme ve bu gelişimin saptanmasında devletin oynadığı rolün önemi ile açıklamaktadır.¹³ Devletin özellikle yüklenmiş olduğu ekonomik ve sosyal görevlerinin artması kamu harcamalarının artışına neden olmaktadır. Devlet, asli görevlerinin yanında ekonomik yapı içinde üretimin, istihdamın vb. artırılması amacıyla sürekli olarak doğrudan veya dolaylı bir biçimde harcama yapmak durumundadır. Bu durum ülkenin gelişmişlik düzeyi ve kalkınma için gerekli olup kamu harcamalarının sürekli olarak artırılmasını zorunlu kılmaktadır.

1.2. TÜRKİYE VE DÜNYA'DA KAMU HARCAMALARININ GELİŞİMİ

Kamu harcamaları Cumhuriyet döneminden itibaren hızlı bir yükseliş sürecine girmiş özellikle 2000'li yıllarda önemli boyutlara ulaşmıştır.

¹⁰ Işık, Alagöz, **a.g.m.**, s.67

¹¹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.72

¹² Akdoğan, **a.g.e.**, s.73

¹³ Nihat Edizdoğan v.d., **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2010, s.55

Adolf Wagner tarafından ortaya atılan “Kamu Harcamaları Artış Kanunu”, kamu harcamalarının milli gelirden daha hızlı artış gösterdiğini ve bundan dolayı kamu harcamalarının GSMH içindeki payının zamanla arttığını ortaya koymaktadır. Aşağıdaki tablo da bu durumu özetlemektedir. Bu teoriye göre kamu harcamalarındaki artış, devlet faaliyetlerindeki artıştan kaynaklanmaktadır.

Tablo 1: Türkiye’de Kamu Harcamalarının Yıllara Göre ve GSMH’ nin Oranı Olarak Görünümü¹⁴

YILLAR	KAMU HARCAMALARI * (₺)	GSMH (Cari Fiyatlarla) (₺)	KAMU HARCAMALARI /GSMH
1924	141	1.204	0.12
1928	228	1.633	0.14
1936	311	1.695	0.18
1944	1.329	6.685	0.20
1952	2.641	13.889	0.19
1960	7.789	46.664	0.17
1964	14.303	71.313	0.20
1972	54.373	314.100	0.17
1976	162.358	868.100	0.19
1980	1.147.552	5.303.000	0.22
1984	4.077.972	22.167.700	0.18
1988	21.446.013	129.175.100	0.17
1992	225.398.207	1.103.604.909	0.20
1996	3.961.308.043	14.978.067.000	0.26
2000	46.705.028.674	125.596.129.000	0.37
2001	80.579.064.758	176.483.953.000	0.46
2002	115.682.349.519	275.032.366.000	0.42
2003	140.454.842.223	356.680.888.000	0.39
2004	141.020.859.433	428.932.343.026	0.32
2005	146.097.674.179	486.401.032.000	0.30
2006	178.126.033.000	575.783.962.136	0.31
2007	204.067.683.000	646.893.000.000	0.32
2008	227.030.562.000	716.596.000.000	0.32

¹⁴ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2010, s.180

* 1924-2005 yılları arası konsolide bütçe harcamalarını gösterirken 2006-2008 yılları arası merkezi yönetim harcamalarını göstermektedir.

Tablo 2: 2000 Yılı ve Sonrası Türkiye’de Kamu Harcamalarının GSYİH’ ye Oranı^{15*}

YILLAR	KAMU HARCAMALARI** (₺)	GSYİH (Cari Fiyatlarla) (₺)	KAMU HARCAMALARI /GSYİH
2000	46.705.028.000	166.658.000.000	0.31
2001	80.579.064.758	240.224.000.000	0.36
2002	115.682.349.519	350.476.000.000	0.34
2003	140.454.842.223	454.781.000.000	0.31
2004	141.020.859.433	559.033.000.000	0.27
2005	146.097.674.179	648.932.000.000	0.25
2006	178.126.033.000	758.391.000.000	0.24
2007	204.067.683.000	843.178.000.000	0.24
2008	227.030.562.000	950.534.000.000	0.24
2009	268.219.185.000	952.559.000.000	0.29
2010	294.359.000.000	1.098.799.000.000	0.27
2011	313.302.000.000	1.294.893.000.000	0.24
2012	350.948.000.000	1.426.001.000.000	0.25

2012 yılı bütçe tahminleri dikkate alındığında kamu harcamaları için yaklaşık 351 milyar ₺ ayrıldığı görülmektedir. Harcama kalemleri içindeki dağılımda ön plana çıkan harcamalar ise yaklaşık aşağıdaki gibidir:¹⁶

- Transfer harcamaları: 130 milyar ₺ (%37)
 - Sosyal güvenlik kurumlarına transfer: 70 milyar ₺ (%20)
 - Mahalli idare ve fon payları: 34 milyar ₺ (%10)
 - Tarımsal destekleme: 7,2 milyar ₺ (%2)
 - KİT görev zararlarını karşılamak üzere: 2,5 milyar ₺ (%1)
 - Diğer transferler....17 milyar ₺ (%5)
- Personel-cari giderleri: 125 milyar ₺ (%36)

¹⁵Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (Erişim) [http://www.bumko.gov.tr/temel ekonomik göstergeler](http://www.bumko.gov.tr/temel-ekonomik-gostergeler), 16 Mayıs 2012

* 08 Mart 2008 tarihinde TÜİK tarafından yapılan açıklama ile ekonomik büyüklüğü ölçme kriterinin GSMH yerine GSYİH olduğu belirtilmiştir. 2006 yılında paradan altı sıfır atılmıştır. Tablodaki 2011 yılı geçici sonuçları, 2012 yılı da tahmini rakamları göstermektedir.

**2000-2005 yılları arası konsolide bütçe harcamalarını gösterirken 2006-2012 yılları arası merkezi yönetim harcamalarını göstermektedir.

¹⁶Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Büyüklükleri 2000-2012, (Erişim) [http://www.bumko.gov.tr/temel ekonomik göstergeler](http://www.bumko.gov.tr/temel-ekonomik-gostergeler), 16 Mayıs 2012

- Faiz giderleri: 50 milyar ₺ (%14)
- Yatırım harcamaları: 28 milyar ₺ (%8)

Yukarıdaki harcama kalemleri dağılımı, kamu harcamaları içindeki en büyük payın transfer harcamalarına ayrıldığını göstermektedir. Personel ve cari giderlere ayrılan bütçe de dikkat çekici boyuttadır. Bu harcamaları faiz giderleri ve yatırım harcamaları takip etmektedir.

Toplam bütçe harcamaları içinde sosyal güvenliğe yapılan transfer harcamalarının payı 2000 yılında %6,5 'dan 2012 yılında %20 'ye yükselmiştir. Bu durum, Türkiye'nin büyümeyi destekleyen ve istihdamı artırıcı ekonomi politikalarına ihtiyacı olduğunu göstermektedir.¹⁷

Sosyal güvenlik harcamalarının ileride daha da artacağı beklenebilir. Çünkü SGK 2011 yılı verilerine göre toplam 9,7 milyon emekliye karşın sigortalı çalışan sayısı 17,3 milyon kişidir. Bu durumda aktif/pasif oranı 1.78 olup her 100 emekliye karşılık aktif çalışan sayısı 178 de kalmaktadır. Ancak sosyal güvenlik sisteminin kendine yetmesi, 100 emekliye karşılık 300 aktif çalışanın olmasına bağlıdır.¹⁸

Faiz giderlerinin toplam bütçe harcamaları içindeki payı 2002 yılında %45' den 2012 yılında %14'e gerilemiştir. Ancak üretime dayalı büyüme yerine ithalata dayalı büyüme modelinin tercih edilmesi, cari açıkların artmasına dolayısıyla borçların artmasına sebep olacaktır. Bunun sonucunda da faiz giderlerinin toplam bütçe harcamaları içindeki büyüklüğünün tekrar eski seviyelerine ulaşması mümkündür.¹⁹

Savunma harcamaları ile kamu düzeni ve güvenlik hizmetlerine bütçeden 2012 yılı itibariyle ayrılan pay yaklaşık 39 milyar ₺ dir. Bu tutar toplam kamu harcamalarının %11,1'idir.²⁰ Dolayısıyla Türkiye güvenlik ve

¹⁷ Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2010, s.199

¹⁸ Bilici, **a.g.e.**, s.199

¹⁹ Bilici, **a.g.e.**, s.199

²⁰ Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2012 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı ve Bağlı Cetveller, (Erişim) <http://www.bumko.gov.tr/>, 18 Mayıs 2012

savunmaya en çok kaynak ayıran ülkeler arasında yer almaktadır.²¹ Savunma harcamaları ile kamu düzeni ve güvenlik hizmetlerine ilişkin olarak bütçeden en çok payı 18 milyar ₺ ile MSB almaktadır. MSB'nin ardından 11,5 Milyar ₺ ile Emniyet Genel Müdürlüğü, 5 milyar ₺ ile Jandarma Genel Komutanlığı, 750 milyon ₺ ile de MİT gelmektedir.

Genel devlet toplam kamu harcamalarının GSYİH içindeki oransal değişimi ise 2000 yılı ve sonrasına ilişkin olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3: 2000 Yılı ve Sonrası Türkiye’de Genel Devlet Toplam Harcamalarının GSYİH’ye Oranı²²

YILLAR	GENEL DEVLET TOPLAM HARCAMALARI / GSYİH
2000	37,00 %
2001	42,70 %
2002	41,70 %
2003	39,50 %
2004	35,60 %
2005	33,00 %
2006	33,40 %
2007	33,80 %
2008	34,60 %
2009	40,10 %
2010	38,30 %
2011	37,40 %
2012	37,60 %

2012 yılına ilişkin veri gerçekleşme tahminidir.

2000-2006 yıllarında Genel Devlet KİT'leri de içermektedir.

2007-2012 yıllarında Genel Devlet; merkezi yönetim bütçesi, mahalli idareler, döner sermayeli kuruluşlar, işsizlik sigortası fonu, sosyal güvenlik kuruluşları, genel sağlık sigortası ve fon hesaplarını kapsamaktadır.

Kamu harcamaları ülkemizde uzun dönem içinde önemli artışlar göstermiştir. Nedenleri farklı olsa da bu durum ülkemize özgü bir gelişme olmayıp dünya genelinde de kamu harcamaları artmıştır. Bu durum aşağıdaki tabloda görülmektedir.

²¹ Birol Kovancılar v.d., **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Ankara, Gazi Kitapevi, 2007, s.35

²² Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları, (Erişim) [http://www.bumko.gov.tr/temel ekonomik göstergeler](http://www.bumko.gov.tr/temel-ekonomik-gostergeler), 16 Mayıs 2012

Tablo 4: Dünyada ve Türkiye’de Kamu Harcamalarının Büyüklüğüne İlişkin Gelişmeler²³

<i>Kamu Harcamalarının GSYİH İçindeki Payı (%)</i>										
	1960	1980	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005
ABD	27,0	31,4	37,1	37,0	34,2	35,3	36,3	36,7	36,4	36,6
İngiltere	32,2	43,0	42,4	44,9	37,5	40,9	42,0	43,4	43,7	44,7
Kanada	28,6	38,8	48,8	48,5	41,1	42,0	41,2	41,2	39,9	39,3
Fransa	34,6	46,1	49,4	54,4	51,6	51,6	52,6	53,3	53,3	54,0
Almanya	32,4	47,9	43,6	48,3	45,1	47,5	48,0	48,4	47,3	46,9
İtalya	30,1	42,1	52,9	52,5	46,1	48,0	47,4	48,3	47,8	48,3
İsveç	31,0	60,1	61,3	67,1	57,1	56,7	58,1	58,3	56,9	56,6
Yunanistan	-	-	39,1	39,8	40,7	39,5	39,0	39,2	39,4	37,5
Kore	-	-	20,0	20,8	23,9	25,0	24,8	30,9	28,1	28,9
Türkiye	-	-	17,1	21,0	37,0	42,7	41,7	39,5	35,6	33,0
OECD Avrupa	27,6	48,6	50,4	50,5	46,1	47,1	47,4	47,9	47,4	47,3
Toplam OECD	27,9	43,1	41,0	42,2	39,1	40,1	40,7	41,2	40,6	40,8

1960-1980 yılları arası dünya genelinde kamu harcamalarının önemli oranda arttığı yıllar olmuştur. Bu oranların ülkeden ülkeye değişmesinin sebepleri arasında ülkelerin izlediği farklı ekonomik modellerin bulunması, farklı ekonomik koşullara sahip olmaları ve önceliklerinin de farklı olması gelmektedir.

1980’li yıllardan itibaren liberal ekonomilerin daha ağırlıklı benimsenmesi, ekonomik serbestleşme, özelleştirme uygulamaları ve küreselleşme ile birlikte özellikle rekabet ve ticaretin artması kamu sektörünün genel ekonomi içindeki büyüme hızını azaltmaya başlamış böylece kamu harcamalarında artışta bir yavaşlama olmuştur. 1995-2000 yılları arasında ise kamu harcamalarının GSYİH içindeki paylarında dünya genelinde azalmalar meydana gelmiştir. Ancak ülkemizde gelişen farklı

²³ Hülya Kirmanoğlu, **Kamu Ekonomisi Analizi**, İstanbul, Beta Basım, 2009, s.44

koşullar, özellikle kamu finansman açıklarının büyüklüğü, dış ticaret bilançosu açıkları ve yüksek enflasyon, kamu borçlarını artırmış ve dolayısıyla faiz giderlerindeki artışlar sebebiyle de kamu harcamaları artmıştır. 2001 krizinden itibaren ise uygulanan sıkı maliye ve para politikaları ile yüksek enflasyon ve kamu finansman açıkları düşürülmeye başlanmış bunun sonucu olarak da kamu harcamaları nispi olarak azalmıştır. 2009 yılında ise Tablo 2 ve 3 de görüleceği üzere kamu harcamalarında GSYİH 'ye oran anlamında yeniden önemli artışlar yaşanmıştır. Dünya'da 2008 yılı son çeyreğinden sonra küresel kriz koşulları tüm yönleriyle etkisini göstermeye başlamış 2009 yılı tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de resesyonun yaşandığı bir yıl olmuştur. 2009 yılı Türkiye için Dünya ticaretindeki talep daralmasına bağlı olarak üretimin kısıtlı olarak arttığı, rekabetin yoğunlaştığı, ihracatın düştüğü, cari açığın arttığı dolayısıyla kamu harcamalarının nispi olarak arttığı bir yıl olmuştur. 2009'un son çeyreğinden itibaren ise dış ticaretin kısmen canlanmaya başlaması ile Türk ekonomisi tekrar bir büyüme trendine girmiştir.

1.3. TÜRK KAMU HARCAMA SİSTEMİNDEKİ TEMEL SORUNLAR

5018 sayılı Kanun öncesi kamu harcama sistemindeki temel sorunlar, aşağıdaki başlıklar altında belirtilmiştir. Bunlar;²⁴

- Bütçenin tam anlamıyla kapsayıcı olmaması, bütçe dışı harcamalardaki artış, kalkınma planı ile bütçeler arasındaki bağın kopukluğu,
- Bütçe sınıflandırmasının yetersiz olması,
- Gereğinden sıkı mali kontrol mekanizmalarının mevcut oluşu,

²⁴ M. Kamil Mutluer, "Kamu Harcamaları ve Kurumsal Performans İlişkisi", (Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr./haber-duyuru/sunum.pdf>, 10 Ocak 2011, s.14-15

- Bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatif tanınmaması,
- Bütçe harcamalarının muhasebeleştirilmesindeki yetersizlik, standart bir muhasebe sisteminin bulunmaması,
- Bütçe raporlarının ve denetimin ihtiyaca cevap vermekten uzak olması, hata aramaya odaklanmış, yönetsel inisiyatif almayı caydıran, cezalandırıcı denetim anlayışının varlığı,
- Sayıştay denetimi kapsamının dar kalmış olması,
- Personel sisteminin verimlilik anlayışı üzerine oturmaması,
- Harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin iyi kurulamamış olması, harcamalardaki esas sorumluluğun saymanlar üzerine odaklanması ve harcama yöneticilerinin sorumlu olmaması, olarak sıralanabilir.

1.4. DÜNYADA KAMU HARCAMA YÖNETİMİ REFORMLARINDA ÖNE ÇIKAN EĞİLİMLER VE AB ÜLKELERİNDE HARCAMALARIN KONTROLÜ

Dünyada kamu harcama yönetimi alanında önemli değişimler gerçekleştirilmiştir. Bu anlamda ortaya çıkan yeni eğilimler;²⁵

- Daha kapsamlı bütçe yapılarının oluşturulması,
- Yıllık bütçe sürecinin dayanağını teşkil eden orta vadeli (birkaç yılı kapsayan) bir planlama ve çerçeve, böylece bütçe sürecinin her aşamasında plan, politika ve bütçe arasındaki bağlantıların iyileştirilmesi,

²⁵ Mutluer, a.g.ç.,s.17-18

- Toplam harcama tavanlarının yukarıdan aşağıya bütçeleme süreciyle merkezden belirlenerek bu tavan içerisinde bütçe hazırlanmasının harcamacı kuruluşlara bırakılması,
- Bütçe uygulamasında harcamacı kuruluşlara esneklik sağlanması ve yetki devredilmesi,
- Bütçe sürecinde performans bilgisinin gittikçe artan kullanımı için iyi işleyen bir bilgi sisteminin oluşturulması ve performans sorumluluğuna odaklanması,
- Piyasa benzeri mekanizmaların ve rekabetçi yaklaşımların değişen ölçülerde kullanılmaya başlanması,
- Tahakkuk muhasebesine ve bununla bağlantılı olarak maliyet muhasebesine geçilmesi,
- Parlamentonun rolünün artmaya başlaması, özellikle harcamaların izlenmesi ve denetimde önemli gelişmeler olmasıdır.

Bu amaçlarla kamu harcama yönetiminde kaliteye ulaşılması için gözetilecek hedefler belirlenmiştir. Bunlar;²⁶

- Makro ekonomik istikrarın sağlanması için toplam harcamaları sınırlamak,
- Kaynakları öncelikli hizmetlere yönlendirmek,
- Hizmet üretiminde performans artışını özendirmek,
- Kullanılan yetkilerin hesabını vermektir.

²⁶ Mutluer, a.g.ç.,s.19

AB ülkelerinde de genişleme süreciyle birlikte kamu yönetiminde reform çalışmaları ön plana çıkmıştır. Bu gelişmeye paralel olarak da mali kontrol alanında kurumsal ve ilkesel yapının gözden geçirilmesi, aksayan ve iyi işleyen yönlerin ortaya çıkartılması önem taşımaya başlamıştır. Bununla birlikte kamu kaynakları kullanılırken etkinlik ve ekonomikliği sağlama yönünde atılan adımlar, kamu yönetimi reformunun mali sektördeki yansımaları olarak karşımıza çıkmıştır.²⁷

AB ülkelerindeki uygulamalarda kamu harcamalarının kontrolü birbirinden bağımsız birimlerce ve bağımsız usullere göre yürütülmektedir. Bu anlamda kamu harcamaları uygulama öncesinde yapılan ex-ante ve uygulama sonrasında yapılan ex-post kontrollerden geçirilmektedir. Böylece kamu mali çıkarı korunmaktadır.²⁸ Ayrıca kontrol, iç ve dış kontrol olmak üzere uygulanmaktadır. Dış kontrol, hükümetten tamamen bağımsız ve parlamentoya karşı sorumlu bir birimce, iç kontrolün değerlendirilmesi ve incelenmesi biçiminde yerine getirilmektedir.

Üye ülkeler incelendiğinde çok farklı iç kontrol sistemlerinin uygulanabildiği görülmektedir. Ana hatları ile iç kontrol sistemleri uygulaması iki temel grup altında toplanabilir. Birinci grup; Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerce benimsenmiş olan yaklaşımdır. Buna göre her kurum kendi bünyesi dışında ayrı bir kurum tarafından kontrol ve denetime tabi tutulmaktadır. Burada üzerinde durulan husus, kontrol ve denetimin yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir kontrol ve denetim sisteminin, daha bağımsız ve tarafsız olarak yürütülebileceği düşüncesidir. Böylece kontrol ve denetim yapan görevlilerin yasal konumu, onun ne kadar bağımsız çalışabileceğinin de bir göstergesi olmaktadır. İkinci grup; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği “Yönetim Sorumluluğu” anlayışıdır. Bu yaklaşımda, kontrol ve denetim her bir kurumun kendi bünyesindeki denetim görevlilerince yürütülmektedir. Böylece her kuruluş veya bakanlık kendi bütçesine ilişkin

²⁷ Şener Gönülaçar, “İç Denetim”, (Erişim) <http://www.yok.gov.tr./content/view/597/250/lang.tr/> 25 Şubat 2011

²⁸ Gönülaçar., **a.g.m.**, s.6

tüm sorumluluğu üstlenmekte, kurumu daha yakından tanıyan denetim görevlileri ise yasal denetim yanında performans denetimini de başarılı bir şekilde yürütebilmektedir.²⁹

1.5. 5018 SAYILI KANUNUN ORTAYA ÇIKIŞI

10.12.2003 tarihinde TBMM de kabul edilerek 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kanun, 5335³⁰ ve 5436³¹ sayılı kanunlar ile nihai halini almıştır. 5018 sayılı Kanun kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde kamu harcama sürecini daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak; kamu mali yönetim sisteminde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlık ile kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması, geliştirilmesi ve uygulanması amaçlarıyla yayımlanmıştır.³² Bu Kanun ile uluslararası standartlar ve AB normları ile uyumlu yeni bir bütçe kapsamı benimsenmiş bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve özellikle sorumluluk ve denetim alanlarında yeni gelişimler ortaya çıkmıştır.

5018 sayılı Kanunun ortaya çıkışını hazırlayan nedenler;

- Küreselleşme, ekonomik krizler ve devletin değişen rolü,
- Türkiye'nin AB üyelik süreci ve Maastricht Kriterleri,
- 1050 sayılı Kanununun yetersizliğinin öne sürülmesi,
- Ulusal ve uluslararası düzeyde ortaya çıkan diğer gelişmeler,

²⁹ Gönülaçar., **a.g.m.**, s.5-7

³⁰ 27.04.2005 tarih ve 25798 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³¹ 24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³² Ahmet Arslan, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", (Erişim) [http:// www.sgb.gov.tr / calismalar / yayınlar / md / md145 / ahmeta.pdf.](http://www.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ahmeta.pdf), 23 Mayıs 2007, s.1

başlıkları altında incelenebilir.

1.5.1. Küreselleşme, Ekonomik Krizler ve Devletin Değişen Rolü

Tarihsel süreç içinde, 1929 yılında ortaya çıkan ekonomik bunalım sonrasında gelişen müdahaleci devlet anlayışı ile ekonomilerde yaşanan talep yetersizliğinin devletin müdahalesi ve bunun gerektirdiği bütçe açıklarıyla giderilmesi yönünde politikalar ağırlık kazanmıştır. Deflasyonist baskıların hakim olduğu ekonomilerde ekonomik buhranın aşılmasında faydalı olan söz konusu Keynezyen politikalar, birçok gelişmiş batı ekonomisinde 1960'lı yılların sonlarından itibaren mali disiplinin bozulmasına ayrıca 1970'li yıllarda yaşanan petrol krizlerinin de etkisiyle bütçe açıkları ve borç stoklarında büyük ölçüde artışlara yol açmıştır. Bu nedenle 1980'li yıllardan itibaren gelişmiş ülkeler, sıkı mali tedbirler almaya başlamışlardır. Belirtilen nedenler ile işsizlik ve enflasyonun bir arada ve sürekli olması da keynezyen politikaların geçerliliğinin ve devletin ekonomi içindeki rolünün sorgulanmasına yol açmıştır. Böylece, 1980 ve 1990'ların politikaları, dünyanın gelişmiş bölgelerinde liberal fikirlerin yeniden egemen olmasına ve kamu harcamalarındaki artış oranları bakımından azalma olmasa da duraklamaya yol açmıştır.³³

Aynı zamanda 1980'li yıllardan itibaren, hızla artan dünya nüfusunun artan talepleri ve bu taleplerin karşılanması küreselleşme kavramını ortaya çıkarmıştır. 2000'li yıllar, ülkeler arası ekonomik, politik her türlü sınırın aşılacağı bir dönem olmuş ve böylece geleneksel kapalı ekonomiler hızla dışa açık ekonomiler haline dönüşmeye başlamıştır.³⁴

Küreselleşmenin iki temel boyutu bulunmaktadır. Bunlar,³⁵

- Üretimin küresel düzeyde örgütlenmesi,

³³ Kovancılar v.d., **a.g.e.**, s.2

³⁴ Nihat Falay Editör v.d., **Kamu Maliyesine Yeni Bakış**, Ankara, Seçkin Yayınevi ,2006, s.28

³⁵ Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s.26

- Mali piyasaların bütünleşmesidir.

Üretimin küresel düzeyde yeniden örgütlenmesi, 1960'lardan başlayan bir süreçtir. Büyük şirketlerin üretimlerini maliyetlerin daha düşük olduğu bölgelere kaydırmaları uluslararası işbölümünün yeni bir safhası olarak ortaya çıkmıştır. 1980'li yıllardan itibaren ise, giderek artan bir şekilde, sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi, mali piyasaların bütünleşmesi olgusunu ortaya çıkarmıştır. Bu iki olgu birlikte, küreselleşme olarak ifade edilen ekonomik süreci yaratmıştır.³⁶ Böylece hem liberal ekonominin ağırlık kazanmaya başlaması hem de küreselleşme olgusu devletin rolünün de değişmesi gerektiğine ilişkin görüşlerin artmasına yol açmıştır. Bütün bunların sonucunda devletin özellikle finansal gücü, özel finans piyasaları tarafından küçültülmektedir.³⁷

Günümüzde kamu harcamaları açısından bakıldığında, ortam ve koşullar değişmektedir. Neredeyse tüm piyasalar, 1960'larda olduğundan çok daha gelişmiş ve daha karmaşık bir görünüm sergilemektedir. Ayrıca ülkeler artık çok daha az bağımsız politikalar izleyebilmektedir. Buna ilave olarak bazı mal ve hizmet gruplarının etkin bir biçimde iç piyasadan sağlanması mümkün olmayabilmekte ve bunların diğer ülkelerden getirilmesi geçmişe kıyasla çok daha kolay olmaktadır. Politika yapıcılar, yüksek harcama düzeylerinin, daha yüksek vergi oranları veya yeni vergiler gerektirmesi dolayısıyla vergileme açısından etkinsizlikler yaratabildiği konusunda daha bilgili ve duyarlı hale gelmişlerdir. Yüksek kamu harcama düzeyleri kısmen mali açıklarla finanse edildiğinde ise makroekonomik zorluklar yaratabildiği tecrübe edilmiştir. Devletin, piyasanın yerine geçmemesi yalnızca piyasanın bazı kusurlarını düzeltmesi gerektiği, bu nedenle daha gelişmiş bir piyasanın daha az kamusal harcama düzeyi gerektirdiği, genellikle kabul gören bir yaklaşım haline gelmiştir.³⁸

³⁶ Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s.26

³⁷ Kovancılar v.d., **a.g.e.**, s.5

³⁸ Kovancılar v.d., **a.g.e.**, s.20

Ancak Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde durum farklı olabilmektedir. Çünkü bu ülkeler kamunun düşük bir gelire sahip olduğu ve yetersiz kamu harcamaları sebebiyle de fiziksel ve sosyal altyapı olanaklarının düşük olduğu ülkelerdir. Diğer taraftan küreselleşmenin getirdiği mali ve piyasa olanaklarının cazibesi, bu ülkelerin hızla ve kontrolsüz dışa açılma sürecine girmelerini beraberinde getirmiştir. Bu süreçte kısa vadeli sermaye hareketlerinin oluşturduğu tahribat bu ülkelerde krizlere yol açmıştır. Kriz dönemlerinde düşen GSMH'nın tekrar eski düzeyine çıkarılması çalışmaları da gelişmekte olan ülkelerin borç miktarını giderek artırmıştır. Bu borçlu yapı ise, gelişmekte olan ülkelerde küreselleşme ile birlikte kamu gelirlerinin azalması, harcamaların artması ile sonuçlanacak mali sıkıştırmanın etkisinin büyük olmasına yol açmaktadır.³⁹

Ülkemizde de özellikle 1980'li yıllardan itibaren kamu finansman açıklarının büyüklüğü, dış ticaret bilançosu açıkları ve yüksek enflasyon, kamu borçlarını artırmış ve dolayısıyla faiz giderlerindeki artışlar sebebiyle de kamu harcamaları artmıştır. Kamu harcamalarında 1980'li yıllarla birlikte yaşanan hızlı artış ve akabinde yaşanan ekonomik ve mali krizler, Türkiye'de kamu harcamaları olgusunun sorgulanması gereğini ortaya koymuştur. Bu nedenle, kamu harcamaları hızla artarken sağlam kaynaklardan beslenen bir kamu mali yapısının oluşmaması, ekonomilerin bir borç kısır döngüsüne girmesine, periyodik aralıklarla krizlerle karşılaşmasına ve daha da önemlisi giderek bozulan bir mali yapı ile birlikte bütçelerin giderek devletin temel fonksiyonlarını yerine getirememesine neden olmuştur.

Bütün bunlar birlikte değerlendirildiğinde kamu harcamalarının disiplin altına alınması diğer bir ifadeyle sıkı bir biçimde kontrolü gerekli olmaktadır. Yeni anlayış, daha az kamu harcaması ile daha etkin, verimli ve ekonomik olunması yönündedir. Nitekim ülkemizde 5018 sayılı Kanun ve Mali Kural'a ilişkin düzenleme çabaları da bunun bir sonucudur.⁴⁰

³⁹ Falay Editör v.d., a.g.e., s.23

⁴⁰ Falay Editör v.d., a.g.e., s.33

1.5.2. Türkiye'nin AB Üyelik Süreci ve Maastricht Kriterleri

Yirminci yüzyılın sonlarına damgasını vuran olay, ekonomik sınırların kalkması sonucunda dünya ekonomilerinin entegrasyonu olarak adlandırılan küreselleşme olmuştur. Bu kapsamda, bağımsız devletlerin siyasi egemenliklerini koruyarak, ekonomileri arasında entegrasyonu sağlamalarının dünyadaki tek başarılı örneği de 1952 AKÇT ve 1957 AET Antlaşmaları ile altı devletin başlattığı ardından 1992 Maastricht Antlaşmasıyla AB adı altında yapılmış bugün itibariyle yirmi yedi üyeli ekonomik girişimdir.⁴¹

Türkiye 01.01.1958 tarihinde AET (Roma) Antlaşmasının yürürlüğe girmesinin hemen ardından 31.07.1959 tarihinde AET'ye ortaklık için başvurmuştur.⁴² AET, Türkiye'nin başvurusu üzerine bir ortaklık antlaşması önermiş ve Ankara Antlaşması olarak bilinen Ortaklık Antlaşması Ankara'da 12.09.1963 tarihinde imzalanarak, 01.12.1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Böylece Türkiye ile AET arasında ileri düzeyde ortaklık için önemli bir adım atılmıştır. Başka bir deyişle Türkiye, Ankara Antlaşması ile Gümrük Birliğini kurmak için belirlenen kriterlere göre ekonomik taahhütlere girmiştir.⁴³

Bu Antlaşmaya ve geçiş dönemindeki bütün antlaşma eklerine rağmen Türkiye-AET ilişkileri 1970'lerin ortalarından itibaren olumsuz gelişme göstermiştir. 24.01.1980 Kararları ile yapılan ekonomik düzenlemeler Türkiye'nin ekonomik ve mali politikalarını önemli ölçüde değiştirmiş ve piyasa ekonomisine ağırlık verilmiştir. Böylece Türkiye'nin Topluluk ekonomik modeline de yakınlaşacağı düşünülmüştür. 14.04.1987 tarihinde Türkiye AB'ye o zamanki adıyla AT'ye tam üyelik için başvuruda bulunmuş ancak Topluluk Gümrük Birliği sürecinin tamamlanmasını önermiştir. Bu kapsamda, 01.01.1996 tarihinde Türkiye ile AT arasında Gümrük Birliği Antlaşması yürürlüğe girmiştir. Bu Antlaşmanın en önemli özelliği Türkiye'nin AB'ye üye

⁴¹ Falay Editör v.d., **a.g.e.**, s.247

⁴² Bilici, **a.g.e.**, s.65

⁴³ Falay Editör v.d., **a.g.e.**, s.248

olmadan Gümrük Birliğine giren ilk ülke olmasıdır. 03.10.2005 tarihinde tam üyelik müzakerelerine başlanması ile Türkiye-AB ilişkileri devam etmektedir. 2005 yılında başlayan müzakerelerden günümüze kadar beş yıldan fazla bir süre geçmiş olmasına rağmen otuz beş müzakere başlığından ancak on üç tanesi açılabilmiş on ikisinin müzakeresi devam etmektedir.⁴⁴ Bu açılan başlıklardan biri de 26.06.2007 tarihinde müzakeresi başlayan mali kontrol ve denetim ile ilgilidir.

AB, aday ülkelerle yapılacak müzakerelerde bazı temel şartlar aramaktadır. Mali kontrol konusunda da müzakerelerin açılabilmesi için; kamu gelir ve giderlerini bütünüyle kapsayan kamu iç mali kontrol prensiplerinde yeterli düzeyde ilerleme sağlanması, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının yeterli düzeyde garanti edilmesi, ön kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç denetim hizmetleri ve merkezi düzeyde kontrol ve denetim yönteminin varlığı aranmaktadır. Müzakerelerin kapatılabilmesi için ise; kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin birincil ve ikincil mevzuatın kabul edilmesi, tatmin edici ön mali kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç denetim hizmetlerinin sağlanması ve merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurulması ile ilgililerin eğitim programına tabi tutulması şartları aranmaktadır. İzlemeye alınacak temel konular ise birincil ve ikincil mevzuatın uygulamaya konulması, ön kontrol mekanizmaları, iç denetim hizmetleri ve merkezi uyumlaştırma birimlerinin çalışmaya başlaması, kontrol ve denetim rehberlerinin tamamlanması, katılım öncesi yardımlar için genişletilmiş merkezi olmayan uygulama sisteminin kabul edilmesi olarak sıralanmaktadır.⁴⁵

AB'nin Türk mali kontrol sistemine yönelik ilk çalışması, 13-14 Nisan 2000 tarihlerinde Ankara'da gerçekleştirilmiştir. Yapılan incelemelerde, Türkiye'deki kamu iç mali kontrol sisteminde kavramsal ve işlevsel düzeyde eksiklikler olduğu ve bu alana ilişkin yasal bir çerçevenin var olmadığı

⁴⁴ Bilici, **a.g.e.**, s.74

⁴⁵ Şener Gönülaçar, "İç Denetimin Bürokratik Serencamı", (Erişim) [www.denetimnet.net /.../İç %20Denetim/ic_denetimin_burokratik_serencami_ Sener_GONULACAR_2008.pdf](http://www.denetimnet.net/.../İç%20Denetim/ic_denetimin_burokratik_serencami_Sener_GONULACAR_2008.pdf), 25 Mayıs 2011, s.7

belirtilmiştir. Buna ek olarak, şeffaflık, performans denetimi, mali yönetim ve kamu sorumluluğu gibi alanlarda uluslararası kabul görmüş prensiplerin yeterince takip edilmediği, denetim alanındaki yetki ve sorumlulukların tam olarak tanımlanmadığı ve kamu kuruluşlarının görev ve sorumluluklarının yeterince belirgin olmadığı vurgulanmıştır.⁴⁶

AB Komisyon Raporlarında denetime ilişkin olarak sıklıkla tekrarlanan tespate göre Türk denetim sistemindeki esas yetersizlik, sadece yönetimin istekleri yönünde belli bir olaya mahsus, spesifik tepkiler vermek yerine, öncelikli ve risk taşıyan alanlarda sürekli ve sistematik bir denetim sürecini yürütmedeki başarısızlıktır.⁴⁷

Belirtilen hususlar ışığında kamu maliyesi alanında hazine birliği ve saydamlık prensiplerine uygun hareket edilmesi esastır. Kamu faaliyetlerinin denetiminde iç kontrol ve dış kontrol yapılmalıdır. Devlet muhasebe bilgilerinin bilgisayar ortamında günlük olarak izlenebilmesi sağlanmalıdır. Uluslararası normlara uygun bir muhasebe sistemine geçilmeli ve sistem tahakkuk esasına dayanmalıdır. Bütçe dışı fonların bütçe içine alınması ile bütçe birliği ilkesine uyulmalıdır. Performans esaslı bütçe uygulamasına geçilmeli ve bütçeler çok yıllık olarak uygulanmalıdır. Kamu kurumlarında iç denetim birimleri oluşturulmalı, dış denetim konusunda ise Sayıştay'ın etkin rol alması ve INTOSAI standartlarına uyumu istenmektedir. Böylece kamuda saydamlığın artırılması ve etkin yönetim anlayışının yerleştirilmesi hedeflenmektedir.⁴⁸

Siyasi unsurlar göz ardı edildiğinde Türkiye-AB ilişkilerinin en temel belirleyicisinin ekonomik unsurlar olduğu görülmektedir.⁴⁹ Bu bakımdan AB'nin ekonomik ve parasal birliğini oluşturma girişimlerinin, Türkiye'de en çok gündeme gelen boyutu Maastricht Kriterleri diğer bir ifadeyle ekonomi ve

⁴⁶ Gönülaçar, **a.g.m.**, s.7

⁴⁷ Gönülaçar, **a.g.m.**, s.9

⁴⁸ Bilici, **a.g.e.**, s.201

⁴⁹ Falay Editör v.d., **a.g.e.**, s.248

maliye politikalarının uyumlaştırılması kriterleridir.⁵⁰ Bu Kriterlerin kamu harcama boyutunu ilgilendiren kısmı mali disipline ilişkin olup Maastricht Antlaşmasının 104'üncü maddesinde ve ilgili Antlaşmanın ekinde yer alan “Uyum Kriterleri Protokolü” ve “Aşırı Açık Durumunda Uygulanacak Prosedür ile İlgili Protokol” de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Burada dikkat çekici hususlardan biri “Kamu” kavramının genel yönetim için kullanılması, dolayısıyla merkezi idarenin yanı sıra yerel yönetimleri ve sosyal güvenlik kurumlarını da kapsamasıdır. Ayrıca üye ülkelerde kamu açığı GSYİH'nin % 3' ünden fazla olmayacaktır. Yine üye ülkelerin kamu borç stokunun GSYİH'nin %60'ından fazla olmaması gerekmektedir.⁵¹ Aksi durumda para cezası gibi yaptırımlar öngörülmüştür.

2009 yılı verilerine göre Türkiye, ihracatının % 46'sını AB üyesi ülkelere yaparken ithalatının da % 40,1'ini AB üyesi ülkelere sağlamaktadır.⁵² Dolayısıyla AB'nin Türkiye'nin dış ticaret hacmindeki önemi, Türkiye'nin AB içinde gerçekleşen ekonomik gelişmelere uzak duramayacağını da bir göstergesi olarak kabul edilmektedir.

Maastricht Kriterlerine uyum, AB'ye üye ülkeler açısından bir zorunluluk olup AB ile müzakere sürecinde olan Türkiye açısından da kamu mali yapısının sağlam temellere kavuşturulması için gereklidir.⁵³ AB'nin izlemiş olduğu maliye politikalarının harcama tarafıyla ilgili olarak kamu harcamaları konusunda tasarrufa önem verilmesi, buna karşılık etkinliğin artırılması ilkelerinin benimsenmiş olması dikkatle takip edilmelidir. Bu açıdan mali disiplinin sağlanmasında kamu harcamalarının kontrolü, denetimi önem taşımaktadır.

⁵⁰ Falay Editör v.d., **a.g.e.**, s.247

⁵¹ Bilici, **a.g.e.**, s.91

⁵² Bilici, **a.g.e.**, s.103

⁵³ Bilici, **a.g.e.**, s.198

1.5.3. 1050 Sayılı Kanunun Yetersizliğinin Öne Sürülmesi

1927 tarih ve 1050 sayılı Kanun Cumhuriyet'in ilk yıllarında çıkarılmış ve uzun yıllar başarı ile ülkemizde uygulanmış mali anayasa niteliğinde önemli bir kanundur. Ancak zaman içerisinde dünyada meydana gelen bazı değişiklikler; küreselleşme, Türkiye'nin AB üyelik süreci gibi gelişmeler ulusal mevzuatımızda da değişiklikler yapılmasını zorunlu kılmıştır.

Cumhuriyetin ilanından sonra ortaya çıkan süreç içinde hem içerik hem de uygulama açısından gelişme göstermiş olmasına karşın Türk bütçeleme sistemi genel nitelikleri itibariyle klasik bütçe sisteminin temel prensiplerine dayalı kalmıştır.⁵⁴ Bu açıdan Türk bütçe sistemi, plan-program, program-bütçe ve plan-bütçe ilişkilerinin kurulamamış olması, program amaçlarının net olarak belirlenememiş olması, harcama denetiminin yetersizliği, ödenek belirlemedeki yetersizlikler, Maliye Bakanlığı ile harcamacı birimler arasındaki ilişkilerin yetersizliği gibi aksaklıkları da bünyesinde taşımaktaydı.⁵⁵ Ayrıca;

- Mali yönetim ve denetim sisteminin usulsüzlük ve yolsuzlukları önleyememesi, mali disiplinin sağlanamaması, kamu kaynaklarının amacı dışında kullanılması, mali denetim yapan, yapmakla görevli ve yetkili olan kurum ve birimler konusundaki belirsizlikler; bir başka anlatımla denetim karmaşası yaşanması,
- Denetim sisteminin çağdaş denetim yaklaşım ve araçlarından uzak kalması,
- Kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulmamış olması, iç ve dış denetim standartlarının oluşturulmamış olması, performans denetimi gibi denetim türlerinin yaygın olarak uygulanmaması, geleneksel denetim anlayışının hakim olması ve sadece evrak üzerinde yapılan uygunluk denetiminin yaygın oluşu, mali denetim

⁵⁴ Falay Editör v.d., a.g.e., s.35

⁵⁵ Falay Editör v.d., a.g.e., s.35

yapılmaması, denetimin belirli faaliyetlerle sınırlı tutulması, kurumların tüm faaliyetlerinin denetlenememesi,

- Sayıştay tarafından yapılan dış denetim kapsamının dar kalması, bazı kurum ve harcamaların denetim dışında kalması,

gibi eleştiriler sebebiyle 1050 sayılı Kanunun kontrol ve denetim alanlarında yetersiz kaldığı öne sürülmekteydi.⁵⁶

1.5.4. Ulusal ve Uluslararası Düzeyde Ortaya Çıkan Diğer Gelişmeler

Türkiye’de yeniden mali yapılanma çalışmaları 1960’lı yılların başlarında Dünya Bankasının girişimi ve Maliye Bakanlığının reorganizasyonu ile başlamış, bu konuda Amerikalı uzmanlar ülkemize gelerek raporlar hazırlamış ve hükümete sunmuşlardır. Daha sonraki yıllarda ise IMF’ in desteklediği istikrar programlarının bir parçası olarak, bütçe uygulaması konusunda teknik yardım, telkin ve tavsiyeler olmuştur.⁵⁷ 11.10.1995 tarihinde ise Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında, kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması ile ilgili olarak “Harcama Yönetimi” sistemini çözümlemeye yönelik bir proje antlaşması imzalanmıştır.⁵⁸

Son aşamada AB sürecinde Türkiye’nin AB müktesebatına uyumu konusunda yapılan çalışmalar sonucunda bütçe prensipleri ve uygulaması ile kamu mali yönetimi konularında AB standartlarını benimseme gündeme gelmiştir.

Türkiye’de yeniden mali yapılanma hareketi başladıktan yıllar sonra 26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Kanunun çok acele yenilenmesi konusu gündeme gelmiş ve 2000’li yılların başında çalışmalara başlanmıştır.

⁵⁶ Feyzullah Okumuş, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kontrol ve Denetim”, **Kamu Türk Dergisi**, sayı 1, Kasım 2008, s.22

⁵⁷ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, cilt 2, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.92

⁵⁸ Falay Editör v.d., **a.g.e.**, s.35

2000 yılı başında kabul edilen Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çerçevesinde kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması konusunda prensip kararına varılmış ve bu konuda araştırma yapıp rapor hazırlamak üzere özel bir ihtisas komisyonu kurulmuştur. Başbakanlık genelgesi ile geniş kapsamlı olarak kurulan bu komisyon tarafından hazırlanan raporda “Mali Raporlama ve Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesi ile Birlikte Mali Saydamlığın Sağlanması” ve “Denetim Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş” gibi konulara geniş yer verilmiş ve bu konular Türkiye’de ilk kez gündeme gelmiştir.⁵⁹

2001 Ekonomik Krizinin ardından istikrar programının bir parçası olarak yayımlanan Acil Eylem Planında, kamu yönetimi reformu ile ilgili olarak 1927 tarih ve 1050 sayılı Kanunun yenilenmesine de yer verilmiştir. Bu anlamda 1050 sayılı Kanun’un değiştirilerek bütçe birliğini sağlayan, bütçenin hazırlanması sürecini daha etkin kılan, girdi değil çıktı odaklı bir yaklaşım ve iç mali kontrol getiren, kuruluşlara bütçe hazırlanmasında daha fazla esneklik sağlayan, mali saydamlık ve hesap verilebilirliği artıran yeni bir kanun çıkarılması için Maliye Bakanlığına görev verilmiş ve bu konuda Devlet Planlama Teşkilatı, Hazine Müsteşarlığı ve Sayıştay ile işbirliği yapması istenilmiştir.

Uzun süren hazırlıklar sonucunda bu alandaki yeni gelişmeleri de yansıtan ve modern nitelikteki kamu yönetiminin “Anayasası” sayılabilecek bir tasarı hazırlanarak TBMM’ye sevk edilmiştir. IMF’ye verilen 25.07.2003 ve 30.07.2003 tarihli niyet mektuplarında da Türk kamu mali yönetim sistemini önemli ölçüde değiştirecek olan tasarının yılsonuna kadar kabul edilerek kanunlaştırılacağı bildirilmiştir. Ancak kanunun yasalaşması, IMF’nin 31.10.2003 tarihli altıncı gözden geçirmeyi onaylaması için önkoşul olarak ileri sürülmüştür.⁶⁰ Böylece ilgili tasarı, meclis komisyonlarında incelendikten sonra 10.12.2003 tarihinde Genel Kurulda kabul edilmiş ve 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak bazı hükümleri hemen

⁵⁹ Tuncer, **a.g.e.**, s.106

⁶⁰ Falay Editör v.d., **a.g.e.**, s.36

yürürlüğe girmiş, ana hükümlerinin yürürlüğe girmesi, hazırlıkların gecikmesi yüzünden ertelenmiş ve 01.01.2006 tarihine alınmıştır. Kanun bugün itibariyle bütün hükümleri ile birlikte yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

1.6. 5018 SAYILI KANUN KARŞISINDA KAMU HARCAMALARININ DURUMU

Bir kamu harcamasının gerçekleştirilmesi sürecinde en temel hukuki dayanaklardan biri 5018 sayılı Kanundur. Bu Kanunla kamu harcamalarının yapılması aşamasında, sorumluluk ve denetim alanlarında önemli değişiklikler meydana gelmiştir.

Kamu harcama sürecinin daha hızlı ve sağlam esaslara bağlanması; kamu mali yönetiminde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığı sağlamak; kamu kaynaklarının kullanılmasında etkin (etkili), verimli ve ekonomik olunmasını sağlamak ve bu ilkeler doğrultusunda uygulamayı gerçekleştirmek amaçlarıyla 5018 sayılı Kanun 1050 sayılı Kanun yerine 01.01.2006 tarihinden itibaren tümüyle yürürlüğe girmiştir.⁶¹ 5018 sayılı Kanunla oluşturulan yeni mali yapıda kamu idarelerinin yürüteceği fonksiyonlar ve sorumlulukları arttırılmış, mali yönetim ve kontrolün idarelerin yönetim ve sorumluluğu altında yürütüleceği yeni bir anlayış ortaya çıkmıştır.⁶²

Bu Kanun ile bütçe kapsamının genişletildiği görülmektedir. Aynı zamanda, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin arttırılmasının, mali yönetimde şeffaflığın sağlanmasının, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin yeniden kurulmasının, iç kontrol sisteminin etkin bir biçimde oluşturulmasının ve uluslararası gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin hedeflendiği görülmektedir.

⁶¹ Duran Bülbül, Haydar L.Ejder, Özgür Şahan, **Devlet Bütçesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, s.6

⁶² M.Sait Arcagök, Ertan Erüz, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2006, s.13

1.6.1. 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Harcamaları Tanımı ve Önemi

Kamu harcaması, 5018 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde "Kanunlara dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, mali ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler" şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu idareleri bütçe ile kendilerine tahsis edilen ödenekleri kurumsal amaçlar ve hedefler doğrultusunda harcama mevzuatına uygun olarak kullanabilirler. Harcama, personele ücret ödenmesi, mal ve hizmet satın alınması, taahhüde girişilmesi, transfer niteliğinde ödemeler yapılması, faiz ödenmesi ve benzeri işlemler ile gerçekleştirilmektedir. Harcamalar, merkezi yönetim bütçe kapsamındaki idarelerde merkezi yönetim bütçe kanunuyla, merkezi yönetim bütçe kapsamı dışındaki idarelerde ise onaylanan bütçeleriyle ve ilgili mevzuatta öngörülen kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.⁶³

1.6.2. 5018 Sayılı Kanun Kapsamı

5018 sayılı Kanunun 2'inci maddesinde kapsam açıklanmıştır. Buna göre Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki idareler (Kanuna ekli I sayılı cetvel), özel bütçe kapsamındaki idareler (Kanuna ekli II sayılı cetvel) ve düzenleyici ve denetleyici kurumlardan (Kanuna ekli III sayılı cetvel) meydana gelmektedir. Düzenleyici

⁶³ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.106

ve denetleyici kurumlar bu Kanunun belli maddelerine tabidirler.⁶⁴ Böylece düzenleyici ve denetleyici kurumların özerk yapılarının korunması amaçlanmıştır.⁶⁵

Bütçeler; genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçesi ve mahalli idareler bütçesi şeklinde 5018 sayılı Kanuna göre yeniden belirlenerek bütçe kapsamında değişiklik yapılmış, bütçenin kapsamı genişletilmiştir. 5018 sayılı Kanun ve eki cetveller incelendiğinde daha önce 1050 sayılı Kanuna tabi olmayan birçok kurum ve kuruluşun bütçe kapsamına dâhil edildiği görülmektedir. Bunlardan bazıları TODAİE, TÜBİTAK, TSE, RTÜK, SPK, KİK, BDDK ve SGK Başkanlığı olarak belirtilebilir.

Tablo 5: (I) Sayılı Cetvel; Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri⁶⁶

1- TBMM 2- Cumhurbaşkanlığı 3- Başbakanlık 4- Anayasa Mahkemesi 5- Yargıtay 6- Danıştay 7- Hakim ve Savcılar Yüksek Kurulu 8- Sayıştay 9- Adalet Bakanlığı 10- Millî Savunma Bakanlığı 11- İçişleri Bakanlığı 12- Dışişleri Bakanlığı 13- Maliye Bakanlığı 14- Millî Eğitim Bakanlığı 15- Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı 16-Avrupa Birliği Bakanlığı 17- Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 18-Çevre ve Şehircilik Bakanlığı 19- Ekonomi Bakanlığı 20- Gençlik ve Spor Bakanlığı 21-Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı 22- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 23-Kalkınma Bakanlığı 24- Sağlık Bakanlığı 25- Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı 26- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı 27- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı 28- Kültür ve Turizm Bakanlığı 29- Orman ve Su İşleri Bakanlığı 30- Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği 31- Millî İstihbarat Teşkilâtı Müsteşarlığı 32- Jandarma Genel Komutanlığı 33- Sahil Güvenlik Komutanlığı 34- Emniyet Genel Müdürlüğü 35- Diyanet İşleri Başkanlığı 36- Hazine Müsteşarlığı 37- Devlet Personel Başkanlığı 38- Türkiye İstatistik Kurumu 39- Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı 40- Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü 41- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü 42- Meteoroloji Genel Müdürlüğü 43- Gelir İdaresi Başkanlığı 44- Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı

⁶⁴ Düzenleyici ve denetleyici kurumlar 5018 sayılı Kanunun sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68, 76 ve 78 inci maddelerine tabidir. (22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi)

⁶⁵ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.30

⁶⁶ Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri 2012, (Erişim) <http://www.bümko.gov.tr/>, 19 Mayıs 2012

Tablo 6: (II) Sayılı Cetvel; Özel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ⁶⁷

1- Yüksek Öğretim Kurulu 2- Üniversiteler 3- Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı 4- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Başkanlığı 5- TODAİE 6- TÜBİTAK 7- Türkiye Bilimler Akademisi Başkanlığı 8- Türkiye Adalet Akademisi Başkanlığı 9- Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü 10- Spor Genel Müdürlüğü 11- Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü 12- Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü 13- Vakıflar Genel Müdürlüğü 14- Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü 15- Türk Akreditasyon Kurumu 16- Türk Standartları Enstitüsü 17- Türk Patent Enstitüsü 18- Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü 19- Türkiye Atom Enerjisi Kurumu 20- Savunma Sanayi Müsteşarlığı 21- Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı 22- GAP Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı 23- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı 24- Elektrik İşleri Etüt İdaresi Genel Müdürlüğü 25- Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü 26- Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu 27- Orman Genel Müdürlüğü 28- Mesleki Yeterlilik Kurumu 29- Yüksek Teknoloji Enstitüleri 30- Atatürk Araştırma Merkezi 31- Atatürk Kültür Merkezi 32- Türk Dil Kurumu 33- Türk Tarih Kurumu 34- Karayolları Genel Müdürlüğü 35- Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü 36- Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı 37-Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı 38- Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı 39- Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı 40- Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı 41- Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı

Tablo 7: (III) Sayılı Cetvel; Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar⁶⁸

1- Radyo ve Televizyon Üst Kurulu 2-Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu 3- Sermaye Piyasası Kurulu 4- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu 5- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu 6- Kamu İhale Kurumu 7- Rekabet Kurumu 8- Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu

Tablo 8: (IV) Sayılı Cetvel; Sosyal Güvenlik Kurumları

1- Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı 2- Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

1050 sayılı Kanun genel olarak devlet tüzel kişiliğine dâhil kurum ve kuruluşların mali denetim ve yönetimlerini düzenlediği için dar kapsamlıydı. Kapsamının dar oluşu sebebiyle tüm kamu harcamalarının, kamu kaynağını kullanan idarelerin denetimi kısıtlı kalmaktaydı. 5018 sayılı Kanun ile birlikte

⁶⁷ Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Özel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri 2012, (Erişim) <http://www.bumko.gov.tr/>,19 Mayıs 2012

⁶⁸ Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar 2012, (Erişim) <http://www.bumko.gov.tr/>,19 Mayıs 2012

bütçelerin kapsamının genişlemesi kamu mali yönetiminde disiplinin sağlanmasında, kontrol ve bütünlüğün gerçekleştirilmesinde, kaynak israfının ve usulsüzlüklerin önlenmesi bakımından yararlı olmuştur.⁶⁹

5018 sayılı Kanunla bütçe türleri uluslararası standartlar kapsamında yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmıştır. Katma bütçe kaldırılmış ve bu kapsamda yer alan kamu idareleri idari ve mali statülerine göre genel bütçe veya özel bütçe kapsamına alınmıştır. Bununla birlikte döner sermaye işletmeleri ve fonların gelir ve giderlerinin ilgili oldukları idare bütçesine dâhil edilmesi sağlanmış; bunların belli bir süre sonra tasfiye edilmeleri öngörülmüştür.⁷⁰ Ayrıca KİT'lerin 233 sayılı KHK gereği 5018 sayılı Kanun kapsamı dışında tutulduğunu⁷¹ ancak 6085 sayılı Kanun gereği Sayıştay denetimine tabi olduğunu belirtmek gerekir.⁷²

5018 sayılı Kanuna göre yeniden tanımlanmış bütçelerin kısaca açıklanmasında fayda vardır.

Genel bütçe; devlet tüzel kişiliğine dâhil olan, ayrı tüzel kişilikleri bulunmayan ve bu Kanuna ekli I sayılı cetvelde yer alan bakanlıklar, TBMM, Cumhurbaşkanlığı ve yüksek yargı organları gibi kamu idarelerinin bütçeleridir.⁷³

Özel bütçe; 5018 sayılı Kanuna ekli II sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçeleridir. Bunlar; YÖK, ÖSYM, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri ile TÜBİTAK, TSE gibi diğer özel bütçeli idareler olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.⁷⁴ Kanunun 12'inci maddesi ile özel bütçe; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen,

⁶⁹ Kenan Durak, "1050 ve 5018 Sayılı Kanunların Kapsamı ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci", 22 Mart 2005 (Erişim) http://www.alomaliye.com/kenan_durak_1050.htm, 13 Mart 2007, s.1

⁷⁰ Osman Saraç, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, sayı 148, Ocak-Nisan 2005, s.124

⁷¹ Karaarslan, **a.g.e.**, s.150

⁷² 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu

⁷³ Bülbül, Ejder, Şahan, **a.g.e.**, s.43

⁷⁴ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.32

kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen özel bütçeli her bir kamu idaresinin bütçesi olarak tanımlanmıştır.

Özel bütçeli idarelerin ayrı tüzel kişilikleri olmakla beraber genel olarak her biri bir bakanlığa bağlıdır ve 5018 sayılı Kanun kapsamındaki diğer tüm idareler gibi Sayıştay'ın denetimine tabidirler. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin genellikle tam kamusal nitelikte yani bölünemez, pazarlanamaz, zorunlu tüketime konu olan özellikte ve fiyatlandırılmayan mal ve hizmet üretmelerine karşın özel bütçeli idareler genelde yarı kamusal ve özel mal ve hizmetler üretmektedirler. Böylece genel bütçeli kamu idarelerinin ürettikleri mal ve hizmetler vergilerle finanse edilirken, özel bütçeli idarelerin ürettikleri mal ve hizmetlerin finansmanı hem vergilerle hem de hizmetten faydalananlardan alınan harç veya ücret şeklindeki paralarla karşılanmaktadır.⁷⁵

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçeleri; özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanmış ve 5018 sayılı Kanuna ekli III sayılı cetvelde yer alan RTÜK, SPK, KİK, BDDK gibi her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir. 5018 sayılı Kanunun tüm maddelerine tabi olmamaları özerkliklerinin, bağımsızlıklarının korunmak istenmesinden kaynaklanmaktadır. Buna göre bağımsızlıkları merkezi devlet birimlerinin hiyerarşik kontrol ve vesayetinin dışında, kendilerine yasal olarak verilen yetkilere dayanılarak kural koyma, uygulama ve denetleme işlevlerini yerine getirmeleriyle ilgilidir.⁷⁶

Sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri; sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere kanunla kurulan ve 5018 sayılı Kanuna ekli IV sayılı cetvelde yer alan SGK Başkanlığı ve Türkiye İş Kurumunun bütçeleridir. Bilindiği üzere

⁷⁵ Erkan Karaaslan, “Kamu Sektörüne Dâhil Kurum ve Kuruluşların İşleyişi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, sayı 28, Nisan-Haziran 2005, s.209

⁷⁶ Karaaslan, **a.g.e.**, s.119

Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu ve Bağ-Kur 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu⁷⁷ ile SGK adı altında tek bir çatıda birleştirilmiştir.

Mahalli idareler bütçeleri; yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerin bütçeleridir. 5018 sayılı Kanun, köyler ve köylerin kendi aralarında oluşturdukları birlikleri kapsam dışı tutmuştur.⁷⁸

Sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve diğer mali işlemleri 5018 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kendi kanunlarındaki hükümlere tabidir. Ancak sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçe ile birlikte hazırlanır, görüşülür ve onaylanır. Dolayısıyla ödenekleri de bu usul ve esaslar çerçevesinde ilgili kanunlarındaki hükümlere tabi olarak kullanılır.⁷⁹

Bütçe türleri ve kapsamı bu şekilde açıklandıktan sonra Kanunda, kamu idarelerinin bu bütçeler dışında her ne ad altında olursa olsun başkaca bütçeler ihdas edemeyecekleri açıkça belirtilmiştir.

1.6.3. 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Harcamalarının Bütçelenmesine Yönelik İlkeler

5018 sayılı Kanun ile bütçe kapsamı genişletilmiş böylece kamu harcamalarının önceden parlamentonun iznine ve onayına sunulmasında kontrol alanı da artırılmıştır. Başka bir ifadeyle mali disiplin önem kazanmıştır.⁸⁰ Kamu harcama sürecinin daha hızlı ve sağlam esaslara

⁷⁷ 20.05.2006 tarih ve 26173 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁷⁸ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.32

⁷⁹ Bülbül, Ejder, Şahan, **a.g.e.**, s.47–48

⁸⁰ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme**, Ankara, Haziran 2005, s.1

bağlanması, kamu mali yönetiminde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığın sağlanması, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkin, verimli ve ekonomik olunması gibi amaçlarla bütçelerin hazırlanmasında, uygulanmasında ve kontrolünde bir takım ilkeler oluşturulmuş ve 5018 sayılı Kanunun 13'üncü maddesinde bu hususlara da yer verilmiştir.

Kamu harcamalarının bütçelenmesindeki temel ilkeler şunlardır:⁸¹

- Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makro ekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır. Bu ilkeyle ekonomik denklik ilkesine vurgu yapılmış bütçelerin ekonomik konjonktüre göre hareket eder yapıya sahip olması gerektiği ve makro ekonomik istikrar ile kalkınmanın hedeflendiği ifade edilmiştir.
- Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır. Bu ilkeyle yürütme organınca bütçelerde belirtilmeyen bir kaleme harcama yapabilme olanağı ortadan kaldırılmış mali uygunluk hedeflenmiştir.
- Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir. Bu ilkeyle yürütme organının bütçelerde yer alan ödenek miktarı kadar ve mevzuatın öngördüğü hususlar çerçevesinde harcama yapabileceği, bu kısıtlamayı aşamayacağı ifade edilerek yine mali uygunluğa atıfta bulunulmuştur.
- Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez. Bu ilke bütçede sadece mali hükümlerin yer alabileceği başkaca hükümler içermeyeceğini ifade eder. Mali uygunluğun bir gereğidir.

⁸¹ Bülül, Ejder, Şahan, **a.g.e.**, s.21-28

- Bütçeler, kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizlerine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir. Bu ilke performans ve mali kontrolü ifade eder. Buna göre bütçeler hazırlanırken ve uygulanırken performans bütçeleme ilkelerine göre bütçede bulunan kaynakların en az düzeyde kullanılarak en fazla çıktının elde edilmesini amaçlar ve uygulama sonuçlarının belirlenen performans kriterlerine göre değerlendirilmesini öngörür.
- Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir. Bu ilkeyle planlamaya vurgu yapılmıştır. İstenilen, belirlenen hedeflere ulaşmada stratejik planlar ile uyumlu ve çok yıllık bütçeleme yapılabileceği ifade edilmiştir.
- Bütçe, kamu mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görülmesini sağlar. Bu ilke ile bütçenin geniş kapsamlı olması ve tüm kesimlerin kamusal kararlara ulaşabilmesini ifade eder. Alenilik ilkesinin bir yansımasıdır.
- Tüm gelir ve giderler gayrisafi olarak bütçelerde gösterilir. Bu ilke genellik ilkesinin bir başka ifade şeklidir. Bu ilkeye göre tüm harcamalar ve gelirler bütçede olduğu şekliyle gösterilir. Netleştirme, mahsup çalışmaları yapılmadan harcamaların ve gelirlerin olduğu gibi görünmesi sağlanır.
- Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır. Genellik ilkesinin bir yansıması olup âdem-i tahsis olarak da adlandırılır. Buna göre tüm gelirler tek bir havuzda toplanır ve tüm harcamalar buradan yapılır. Hazine birliği ve bütçe birliğini sağlamaya yöneliktir. Şartlı bağışlar ve yardımlar bu ilkenin istisnasıdır.

- Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir. Bu ilke yine genellik ilkesinin bir ifadesi olmakla birlikte tüm harcamaların ve gelirlerin bütçelerde yer alacağı ve bütçe dışı oluşumların önüne geçilmek istenmesinin belirtisidir.
- Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır. Bu ilke ile bütçenin mali denklığı vurgulanmakla birlikte esas itibariyle ekonomik denkliğin sağlanması günümüz ekonomileri için daha geçerli bir yaklaşımdır. Nitekim bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makro ekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmanın esas alınacağını belirtilmesi bu yaklaşımın bir sonucudur.
- Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce TBMM veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz. Bu ilke ile bütçenin onama, ön izin ilkesi vurgulanmaktadır. Buna göre yasama organının bütçenin uygulanmasına bütçe kanunuyla izin vermesi gereklidir. Kamu harcamaları ancak bu izin alındıktan sonra yapılabilir. Bütçenin uygulanmasına ilişkin izin bir yıllık süreç için verilir. Ancak bu bütçelerin çok yıllık hazırlanamayacağı anlamına gelmez. Çünkü bütçeler çok yıllık hazırlanır. Bir yıllık olarak onaylanır ve yürürlüğe girer.⁸²
- Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır. Bu ilke ile analitik bütçe sınıflandırmasına atıfta bulunularak bütçenin uluslararası standartlara uygun bir biçimde sınıflandırılacağı belirtilmiştir.

⁸² M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005, s.175

- Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır. Bu ilkeyle açıklık, doğruluk ve mali saydamlık kavramları ön plana çıkarılmıştır. Açıklık, bütçeyle ilgili esasların açık ve anlaşılır olmasıdır. Doğruluk, bütçede yer alan harcama tahminlerinin olabildiğince ve çarpıtılmadan ekonomik gerçekleri ortaya koyabilmesidir. Mali saydamlık ise kamu mali yönetimi kapsamındaki kurumlar arasında sorumlulukların açıkça belirtilmiş olması, kamuoyunun devletin hesap ve uygulamalarına ilişkin bilgilere ulaşabilmesi, bütçe sürecine ilişkin kuralların açık bir biçimde ortaya konulması ve devlet hesaplarının raporlanmasında uluslararası kurallarla uyumlu, devletin hesaplarının bağımsız dış denetime tabi olması hususlarını kapsar.
- Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir. Bu ilke “Tahsis” ilkesi olarak da ifade edilebilir. Bütçede harcama kalemlerine ilişkin ödenekler, meclis tarafından bütçenin onaylanması ile birlikte yalnız bütçe ile tayin edilen harcama kalemlerinde gösterilen hizmetler için kullanılabilir.

1.6.4. 5018 Sayılı Kanunun Getirdiği Temel Değişiklikler; Mali Yönetim ve Bütçelemeye İlişkin Kavramlar

5018 sayılı Kanun, kamu mali yönetim ve kontrolünde önemli ve kapsamlı değişiklikler getirmektedir. Bu değişikliklerden bazıları şu şekilde sıralanabilir:⁸³

- Kanun kapsamı genişletilmiş böylece bütçe dışı harcamaların önüne geçilebilmesi bakımından önemli bir adım atılmıştır. Bu durum kamu mali yönetiminde disiplinin sağlanmasında, kontrol ve

⁸³ Karaarslan, a.g.e., s.73

bütünlüğün gerçekleştirilmesinde, usulsüzlüklerin önlenmesinde katkı sağlayacak bir uygulama olarak sunulmuştur.

- Mali yönetimle ilgili uluslararası nitelik taşıyan bazı yeni kavramlar getirilmiş, bazı var olan kavramların da uygulamada önemi artmıştır. Bunlar; mali disiplin, mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve maliyet etkinlik, etkililik olarak sayılabilir.
- Kalkınma planı ile bütçeler arasında daha sıkı bir bağ kurulması amacıyla kamu idarelerinin stratejik plan yapmaları ve bütçelerini bu planlar doğrultusunda ve performans programlarına uygun olarak hazırlamaları öngörülmüştür.
- Çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmiştir.
- Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerinin inisiyatifi artırılmış, bütçenin uygulanmasına esneklik getirilmiş ve kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemi alanındaki görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Böylece kamu idarelerinin yürüteceği fonksiyonlar ve sorumluluklar artırılarak, mali yönetim ve kontrolün idarelerin yönetim sorumluluğu altında yürütüleceği bir yapılanma benimsenmiştir.
- Mali yönetim alanında siyasi, idari ve mali sorumluluk birbirinden ayrılarak yeni bir yapılanmaya gidilmiştir.
- Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından harcama öncesinde yapılan vize ve tescil işlemlerine son verilerek ön kontrol görevi kamu idarelerinin kendi iç bünyelerine bırakılmıştır.
- Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilerek, genel yönetim kapsamındaki tüm idarelerin Sayıştay denetimine tabi olduğu belirtilmiştir.

- Kamuda sürekli ve sistematik bir şekilde işleyecek iç denetim sistemi kurulmuştur.
- Kamu idarelerinde aynı muhasebe sisteminin kullanılmasının sağlanması yoluyla hesapların konsolide edilebilmeleri ve uluslararası karşılaştırmalar yapılabilmesine imkân sağlanmıştır.

1.6.4.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Mali Yönetime İlişkin Bazı Kavramlar

5018 sayılı Kanun mali yönetime ilişkin dört temel kavram öngörmektedir. Aslında bu kavramlar harcamaların bütçelenmesine ilişkin ilkelerin de temel kaynağını oluşturmaktadır. Bunlar; mali disiplin, mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve maliyet etkinlik, etkililik olarak belirtilebilir.

1.6.4.1.1. Mali Disiplin

Mali disiplin, bir ülke ekonomisinde istikrarın oluşması ve sürdürülebilmesinde oldukça önemli bir kavramdır. Aynı zamanda mali sorumluluk ahlakının da bir gereğidir.⁸⁴ Mali disiplin, kamu harcamaları açısından; harcamaların hedeflenen belli bir dengede tutulması, kontrol altına alınmış olması şeklinde tanımlanabilir. Mali disiplinin sağlanmasında mali kuralların önemi de büyüktür. Mali kurallar, ülkenin kamusal ihtiyaçlarına cevap verecek biçimde ekonomik gerçeklik perspektifine uygun yürürlüğe konulmalı ve uygulanmalıdır.⁸⁵ Mali kuralları konumuz açısından kamu harcamalarının hukuki dayanakları ve uygulama şekilleri olarak tanımlayabiliriz.

⁸⁴ Coşkun Can Aktan, “Devlette Mali Disiplinsizlik Sorunu ve Ekonomik Anayasa”, (Erişim) [http:// www.canaktan.org.tr/canaktan_personal/canaktan_arastirmalar/anayasal_iktisat/aktan_mali_disiplinsizlik.pdf](http://www.canaktan.org.tr/canaktan_personal/canaktan_arastirmalar/anayasal_iktisat/aktan_mali_disiplinsizlik.pdf), 12 Ağustos 2007 ,s.1

⁸⁵ Ayşe Günay, Ahmet Özen, “Avrupa Birliğinde Mali Disiplinin Sağlanmasına Yönelik Maastricht Kriterlerinin Anayasal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi”, **D.E.Ü.S.B.E. Dergisi**, cilt 4, sayı 2, Nisan-Haziran 2002, s.66

5018 sayılı Kanunda öngörülen bütçeler dışında bütçe oluşturulmasının ve ödenek üstü harcama yapılmasının yasaklanması, harcamaları etkileyecek kanun tasarılarının mali yükünün en az üç yıllık dönem için hesaplanarak tasarılar eklenmesi zorunluluğu, yılı içinde ödenek eklemenin azaltılması, merkezi yönetim bütçesinin orta vadeli program, orta vadeli mali plan, idare stratejik planları dikkate alınarak üç yıllık olarak hazırlanması, kamu idarelerinin bütçe teklif tavanlarının belirlenmesi, kamu zararlarının önlenmesi için kamu harcamalarından sorumlu olanların hukuki yaptırımlara maruz kalacak olmaları gibi birçok düzenleme mali disiplini sağlamaya yöneliktir.⁸⁶

1.6.4.1.2. Mali Saydamlık

Mali saydamlık, hükümetin yapısı ve görevlerinin, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık, anlaşılabilir ve ulaşılabilir olması şeklinde tanımlanabilir.⁸⁷ Mali saydamlık, mali disiplinin sağlanması konusunda hükümetlerin başarılı olup olmadığını göstermesi bakımından önemlidir. Bir anlamda kamu kaynaklarının harcama yoluyla etkin kullanılıp kullanılmadığının hesabını verme sonucunu doğurmaktadır ki böylece yolsuzluğun önlenmesinde önemli bir araç durumundadır.⁸⁸ Mali saydamlık, sorumluluğu güçlendirir ve sürdürülebilirliği olmayan politikaların getireceği politik riskleri de artırır.⁸⁹

5018 sayılı Kanunun 7'inci maddesinde mali saydamlık açıklanmıştır. Buna göre; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

⁸⁶ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.36

⁸⁷ İtibar Erdoğan, "Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Bütçe Dünyası Dergisi**, sayı 24, 2007, s.24

⁸⁸ Erdoğan, **a.g.m.**, s.31

⁸⁹ DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s.83

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçenin 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,

zorunlu tutulmuştur. Yine aynı maddede mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idarelerinin sorumlu olduğu ve bununla ilgili hususların Maliye Bakanlığınca izleneceği belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanunla mali saydamlığı sağlamaya yönelik getirilen bazı düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir:⁹⁰

- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme sistemi getirilerek, idarelerin uzun dönemli kaynak kullanımlarını planlaması, bütçelerinin hedefleriyle uyumlu olarak hazırlanması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi öngörülmüştür. (Madde 9)
- Bakanlar, hesap verme sorumluluğu kapsamında, idarelerin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmekle sorumlu tutulmuşlardır. (Madde 10)

⁹⁰ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.38-39

- Orta vadeli program ve orta vadeli mali plan aracılığıyla hükümetlerin takip eden üç yılda izleyecekleri ekonomik ve mali politikaların kamuya açık olması sağlanmıştır. (Madde 15)
- Maliye Bakanlığının merkezi yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçlarını, finansman durumunu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefleri ile faaliyetleri kapsayan mali durumu Temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklaması öngörülmüştür. (Madde 30)
- Kamu idarelerince yıllık faaliyet raporları hazırlanması suretiyle kamuoyunun bilgilendirilmesi öngörülmüştür. (Madde 41)
- Kamuda standart bir muhasebe ve mali raporlama sistemi kurulması öngörülmüştür. (Madde 49)
- Kamuda mali istatistiklerin standartlara uygun hazırlanması ve merkezi yönetimde aylık, genel yönetimde ise üçer aylık dönemler itibarıyla açıklanması öngörülmüştür. (Madde 52–53)
- Mali istatistiklerin Sayıştay tarafından doğruluk ve standartlara uygunluk yönünden yıllık olarak değerlendirilmesi ve hazırlanacak raporun TBMM ve Maliye Bakanlığına gönderilmesi öngörülmüştür. (Madde 54)

1.6.4.1.3. Hesap Verilebilirlik

5018 sayılı Kanunun 8'inci maddesi ile hesap verilebilirlik; “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olması ve yetkili mercilere hesap vermesi” olarak

tanımlanmıştır. Hesap verilebilirlik ve mali saydamlık birbirini bütünleyen kavramlardır. Mali saydamlığın sağlanması hesap verilebilirliği güçlendirir ve anlamlı kılar. Aksi halde mali saydamlık sağlanmadan anlamlı bir hesap verilebilirlik gerçekleştirilemez, denetiminden istenilen başarı elde edilemez. Dolayısıyla mali saydamlığı sağlamaya yönelik düzenlemeler beraberinde hesap verme sorumluluğunu da getirmektedir. Hesap verme sorumluluğu aynı zamanda performans sorumluluğu ile de ilişkilidir. Çünkü hesap verme, performansın bir sonucudur.⁹¹ Geleneksel kamu yönetiminde hesap verilebilirlik mevzuata uyum şeklinde iken günümüzde sonuç odaklı ve başarının kamu faaliyeti sonucunda ortaya çıkan çıktının değerlendirilmesi biçiminde uygulama alanı bulmaktadır.⁹²

Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşlarının stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliği sağlamaktan sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluk mahalli idareler için içişleri bakanına; YÖK, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için milli eğitim bakanına verilmiştir.

Bakanlar aynı zamanda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda başbakana ve TBMM'ye karşı da sorumlu tutulmuşlardır.

5018 sayılı Kanunda, bakanlıklarda müsteşar (MSB'de bakan), diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yönetici olarak tanımlanmış ve üst yöneticilerin;

⁹¹ Fikret Gülen, "Bütçe ve Saydamlık", (Erişim) <http://www.saydamlık.org./butcevesaydamlık.html>, 10 Eylül 2007, s.2, TSHD' nin Marmara Üniversitesinde Düzenlediği "Kamu Harcama Disiplini ve Saydamlık " Konferansında Yapılan Konuşma Metnidir.

⁹² Ahmet Kesik, "Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği", (Erişim) <http://www.maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/ahmetkesik.pdf>, 17 Mayıs 2007, s.6

- İdarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından,
- Sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden,
- Mali yönetim ve kontrol işleyişinin gözetilmesinden ve izlenmesinden,
- 5018 sayılı Kanunda belirtilen diğer görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden,

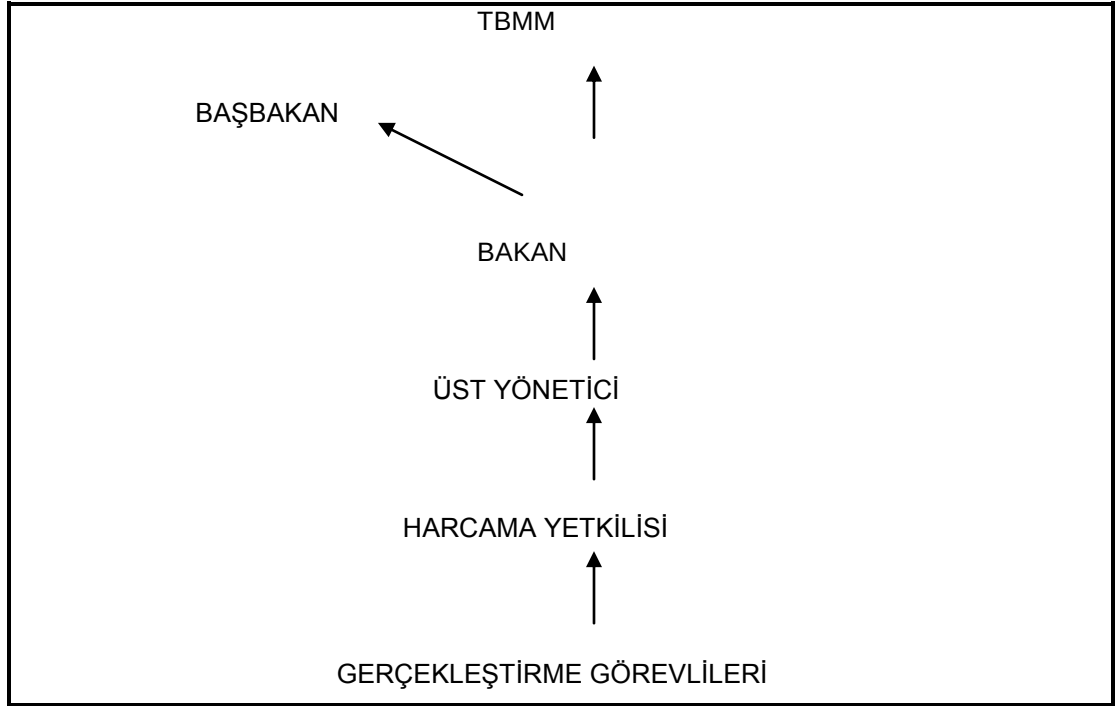
bakan'a; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu oldukları belirlenmiştir.

Üst yöneticiler bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedirler.⁹³

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde hesap verme sorumluluğunun işleyişi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.⁹⁴

⁹³ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.40–41

⁹⁴ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.41

Tablo 9: Hesap Verme Sorumluluğunun (İdari ve Siyasi Yönden) İşleyişi

1.6.4.1.4. Maliyet Etkinlik

Maliyet etkililik olarak da ifade edilebilen maliyet etkinlik, kamu idarelerinin performans sorumluluğunu gösteren bir kavramdır. 5018 sayılı Kanunda da kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması olarak üç kavramı da içinde barındıracak şekilde sıklıkla ifade edilmiştir.⁹⁵

- Kamu kaynaklarının etkili kullanılması; kamu harcamaları sonucunda elde edilen çıktıların, kamu idarelerinin önceden belirlemiş olduğu amaç ve hedefler doğrultusunda istenilen etkiyi meydana getirmiş olması şeklinde ifade edilebilir veya kısaca belirlenen amaca istenilen şekilde ulaşılmış olması etkililik veya etkinlik olarak tanımlanabilir.
- Kamu kaynaklarının ekonomik kullanılması; üretilen mal ve hizmetler için kullanılacak girdilere, üretim faktörlerine en az

⁹⁵ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.42

maliyetle, kamu harcaması yapılarak sahip olunmasıdır. Bir diğer ifadeyle girdinin en az kamu harcaması ile elde edilmesidir.

- Kamu kaynaklarının verimli kullanılması; var olan girdilerin en çok çıktıyı sağlayacak şekilde kullanılması veya birim çıktının en az girdi kullanılarak üretilmesi şeklinde tanımlanabilir.

Bu üç kavramın bir arada gerçekleştirilmesi sonucu kamu kaynaklarından beklenen etki yaratılabilir. Bu nedenle bu üç kavramın bir arada gerçekleştirilmesi ile ancak maliyet etkililik, etkinlik söz konusu olabilir.

1.6.4.2. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Bütçelemeye İlişkin Kavramlar

5018 sayılı Kanun ile bütçelemeye ilişkin birçok yeni kavram öngörülmüştür. Bunlardan bazıları: Çok yıllık bütçeleme, stratejik plan ve performans esaslı bütçeleme ile analitik bütçe sınıflandırmasıdır.

1.6.4.2.1. Çok Yıllı Bütçeleme

Çok yıllık bütçeleme, 5018 sayılı Kanun ile mali yönetim ve kontrol sistemi içinde yer almıştır. Buna göre genel yönetim bütçesi; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçesi ve mahalli idareler bütçesi çok yıllılık esasına göre hazırlanmaktadır.⁹⁶

Çok yıllılık ile kamu idarelerinin üç yıllık bütçe hazırlamaları ifade edilmektedir.⁹⁷ İlk yıl uygulama açısından kanunlaşan veya yetkili organ tarafından onaylanan, uygulanması zorunlu bütçeyi gösterirken, takip eden iki yıl bütçe planlaması niteliğinde karar vericilere sunulan tahminleri göstermektedir. Bütçeler her yıl, bir yıl ilave edilerek yeniden hazırlanır. Tahminlerin güncel koşullara göre yeniden gözden geçirilmesi; çok yıllık

⁹⁶ Karaarslan, **a.g.e.**, s.204

⁹⁷ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.75

bütçelerin, politikaların veya alınmış kararların gelecekteki mali etkilerini göstermesi ve izlenmesi bakımından karar vericilere önemli bilgiler sağlar. Ayrıca kamuoyunun bilgilendirilmesi yoluyla mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasına da önemli katkı sağlanmaktadır.

Çok yıllık bütçeleme, politikalar ile plan ve bütçe imkânları arasında bağ kurulmasını sağlayarak bütçe üzerindeki mali disiplini bozucu baskının azaltılmasını hedefler.⁹⁸ Çok yıllık bütçeler aynı zamanda hükümetlerin kamu finansmanı bakımından uygulayacağı orta vadeli stratejiler konusunda bilgi vermek amacıyla uygulanmaktadır. Böylece çok yıllık bütçeleme, bütçeleme süreci ile orta vadede kamu harcamalarının yönlendirileceği alanlar hakkında bilgi veren bir araç olmaktadır.⁹⁹ Bu da gösteriyor ki kamu harcamalarını etkin bir şekilde kontrol etmede ve kaynak dağılımının daha sağlıklı yapılmasında çok yıllık bütçeleme önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çok yıllık bütçeleme kavram olarak; dar anlamda, çok yıllık bir süreç içinde bütçe gelirlerini tahmin eden ve ödenek tavanlarını belirleyen bütçe olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamda ise yıllık bütçe sürecinin özellikle çok yıllık gelir ve harcama tahminlerinin çok yıllık bir mali plan gibi çok yıllık nitelikler ile birlikte değerlendirildiği bir bütçe yaklaşımı şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁰⁰

Çok yıllık bütçelemenin olumlu yönleri:¹⁰¹

- Hükümetlerin politika hedeflerini ve önceliklerini daha açık ifade etmelerini sağlar.

⁹⁸ The World Bank, **Public Expenditure Management Handbook**, Washington DC, June 1998, p.31

⁹⁹ Kesik, **a.g.m.**, s.1

¹⁰⁰ Emine Kızıldaş, “Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, sayı 16, sonbahar 2003, s.13

¹⁰¹ L.F. Jameson Boex, Jorge Martinez Vasques, Robert M. McNab, “Multiyear Budgeting: A Review of International Practices and Lessons For Developing and Transitional Economies”, **Public Budgeting and Finance**, Summer 2000, p.91–112, Çev. Ayşe Günay, Ersan Öz, “Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler ile Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler”, **Maliye Dergisi**, sayı 138, Eylül-Aralık 2001, s.125

- Bütçe ile mevcut politikaların ve gelecekteki tahminlerin, izlenen mali strateji ile uyumlu olmasını sağlar.
- Bütçe sürecinde sorumluluk ve şeffaflığın artırılmasıyla taahhüt ve harcama önceliklerinin yeniden gözden geçirilmesi suretiyle kamu harcamalarının etkinliğini sağlar.
- Çok yıllık bütçe, bütçe sürecine daha fazla bakanlığın katılımını sağlayarak kamu kurumları arasındaki işbirliğini teşvik eder.

Çok yıllık bütçelemenin potansiyel olumsuz yönleri.¹⁰²

- Yıllık bütçe uygulamalarında ileriye dönük tahminlere aşırı güven, mali politikalarda işlemeziğe ve esneksizliğe yol açabilir.
- Aşırı iyimser çok yıllık projeksiyonlar hazırlanması, aksi durumda savunulması güç harcama programlarının uygulanmasında bir mazeret olarak kullanılabilir.
- Çok yıllık bütçenin, yıllık bütçelerin temel hedefleriyle uyumsuz bir hale gelmesi durumunda gereksiz kamu hizmetlerinin sürdürülmesine neden olabileceği gerekçesiyle maliyetli bir araç haline gelmesi olasıdır.
- Çok yıllık bütçeleme ile belirlenen üç yıllık harcama tavanları yoluyla ortaya konulan; kaynak dağılımı ve kamu idareleri politikalarının sık değişmesi, çok yıllık bütçeleme sistemini uygulamada anlamsız hale getirebilecektir.¹⁰³

Bu özelliklerinden dolayı çok yıllık bütçelemenin başarısı; politika, plan ve bütçe bağlantısının sağlam kurulmasına, gerçekçi tahmin yapılmasına ve özellikle stratejik planlamanın iyi yapılmasına bağlıdır.

¹⁰² Boex, Vasques, McNab, **a.g.m.**, s.125

¹⁰³ Bülbul, Ejder, Şahan, **a.g.e.**, s.93–94

1.6.4.2.2. Stratejik Plan ve Performans Esaslı Bütçe

Kamu mali yönetim alanındaki en önemli değişikliklerden biri de idare düzeyinde stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye geçilmesidir.¹⁰⁴

Stratejik plan, 5018 sayılı Kanunda “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 plan” olarak tanımlanmıştır.

Stratejik planlama idarelerin amaçlarının, hedeflerinin ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemlerin belirlenmesini gerektiren, uzun vadeli (Beş yıllık) ve geleceğe dönük bakış açısı taşıyan yönetim araçlarından biridir. Stratejik planlama, ilgili tarafların katılımını sağlayarak ve gerekli mali kaynakların dikkate alınması yoluyla amaçların, hedeflerin ve bunlara ulaşmayı sağlayacak araçların doğru belirlenmesini, yapılması gereken işlerin önceliklendirilmesini ve böylece kaynak tahsisinin, dolayısıyla kamu harcamalarının stratejik önceliklere göre yapılmasını, bütçelerin stratejik planların amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanmasını ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesini sağlamaktadır.¹⁰⁵

Stratejik plan, bir idarenin bulunduğu nokta ile ulaşmayı istediği durum arasındaki yolu belirleyen bir belge niteliğindedir. Stratejik plan bir süreçtir. Hükümetlerin öncelikleri stratejik planlarda kendini gösterir.¹⁰⁶

Genel olarak stratejik planlamanın aşağıdaki dört soruya cevap bulma çabası olduğu ifade edilmektedir.¹⁰⁷

- Neredeyiz?

¹⁰⁴ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.61

¹⁰⁵ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.48

¹⁰⁶ Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s.405

¹⁰⁷ Falay Editör v.d., **a.g.e.**, s.147

- Nereye ulaşmak istiyoruz?
- Nasıl ulaşabiliriz?
- Başarımızı nasıl değerlendirebiliriz?

Stratejik planlama süreci ve bu süreçte kullanılan kavram ve araçlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 10: Stratejik Planlama Süreci ¹⁰⁸

• Plan ve Programlar • GZFT Analizi • Piyasa Analizi • Hedef Kitle / İlgili Tarafların Belirlenmesi	DURUM ANALİZİ	NEREDEYİZ
• Kuruluşun Var Oluş Gerekçesi • Temel İlkeler	MİSYON VE İLKELER	NEREYE ULAŞMAK İSTİYORUZ
• Arzu Edilen Gelecek	VİZYON	
• Orta Vadede Ulaşılabilecek Amaçlar • Spesifik, Somut ve Ölçülebilir Hedefler	STRATEJİK AMAÇLAR VE HEDEFLER	
• Amaç ve Hedeflere Ulaşma Yöntemleri • Detaylı İş Planları • Maliyetlendirme	FAALİYETLER VE PROJELER	GİTMEK İSTEDİĞİMİZ YERE NASIL ULAŞABİLİRİZ?
• Raporlama • Karşılaştırma	İZLEME	BAŞARIMIZI NASIL TAKİP EDER VE DEĞERLENDİRİRİZ?
• Geri Besleme • Ölçme Yöntemlerinin Belirlenmesi • Performans Göstergeleri • Performans Yönetimi	DEĞERLENDİRME VE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ	

¹⁰⁸ Falay Editör v.d., a.g.e., s.147
(GZFT: Güçlü Yönler-Zayıf Yönler-Fırsatlar-Tehditler)

Stratejik plan ve performans esaslı bütçeleme yapılmasına ilişkin olarak 5018 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinde "Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar. Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Bu performans göstergeleri kuruluşların bütçelerinde yer alır ve performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir." denilmek suretiyle açıklama yapılmıştır.

Kanunun 10'uncu maddesinde bakanlara, stratejik planların hazırlanması ve uygulanması ile belirlenen stratejik planlarla yıllık performans planlarının uygulanma sonuçları hakkında kamuoyunu bilgilendirme mükellefiyeti getirilmiştir. 11'inci madde de ise üst yöneticilerin, idarelerin stratejik planlarının ve bütçelerinin, kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından sorumlu oldukları belirtilmiştir. Aynı Kanunun 13'üncü maddesinde de düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç genel yönetim kapsamına dâhil kamu idareleri bütçelerinin, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleri ile birlikte görüşülüp değerlendirileceği; ayrıca bütçelerin kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanacağı, uygulanacağı ve kontrol edileceği belirtilmiştir.¹⁰⁹

5018 sayılı Kanunun faaliyet raporlarına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 41'inci maddesinde; faaliyet raporlarının, üst yöneticiler ve bütçeyle

¹⁰⁹ Karaarslan, a.g.e., s.206

kendilerine ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından, idari sorumluluklarının gereği olarak, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlayacakları ifade edilmiştir. Buna göre kamu idarelerinin yıllık faaliyet raporu hazırlamaları ve kamuoyuna açıklamaları öngörülmüştür.

Kanunda belirtilen bu açıklamalar ışığında, performans esaslı bütçeleme sisteminin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu belgeleri üzerine oturtulduğunu söylemek mümkündür.

Performans esaslı bütçeleme sisteminde, performans programları, stratejik plan ile bütçe arasında bağlantıyı sağlayan ve bütçeye performans bilgilerini ekleyen bir belge olarak öngörülmektedir.¹¹⁰ Bu performans programları karar vericilere politikalar, hedefler, faaliyet/projeler ile kaynak ihtiyacı hakkında bilgi vermektedir.

5018 sayılı Kanun uyarınca performans esaslı bütçeleme sisteminin, kamu idarelerinde katılımcılığı artıracak, planlı, hedeflere dayalı, sonuç odaklı bir yönetim kültürünü geliştirecek, kaynakların mali disiplin içinde etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacak, mali saydamlık ve hesap verilebilirliği güçlendirecek ve performans denetimine bir temel olacak değerlendirilmektedir.

Performans esaslı bütçeleme ile performans ölçümü, etkin hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesine yardımcı olarak bir kurumun stratejik amaç ve hedefleri ile performans hedeflerinin ne ölçüde yerine getirildiğini göstermektedir. Bu sebeple performans ölçümü hesap verilebilirliğe uygun ortam sağlar. Performans esaslı bütçeleme sisteminde performans sorumluluğunun hangi birime/yöneticiye ait olduğu, faaliyet ve projelerle ilgili, önceden belirlenmiş olduğundan yapılan değerlendirmeler

¹¹⁰ Arcagök, Erüz, a.g.e., s.72

sonucu iyi performans ödüllendirebilmekte ve kötü performans cezalandırılabilir. Yani performans ölçümü yaptırım amacıyla da kullanılabilir.¹¹¹

Sonuç olarak 5018 sayılı Kanun uyarınca uygulanan performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını ve bu fonksiyonların yerine getirilmesi ile gerçekleştirilecek stratejik amaç ve hedefleri belirleyen ve kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını performans programları aracılığıyla sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçlar raporlayan bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanabilmektedir.¹¹²

1.6.4.2.3. Analitik Bütçe Sınıflandırması

Analitik bütçe sınıflandırması, devletin yüklendiği fonksiyonları yerine getirirken, sağlıklı veri ve güvenilir istatistikî bilgiler ortaya koymak amacıyla geliştirilmiş bir kodlama sistematığıdır. Başka bir ifade ile devletin mali istatistiklerinin daha düzenli, güvenilir, tutarlı, analize ve ölçmeye elverişli şekilde tutulması amacıyla hazırlanmıştır.¹¹³

Bütçenin kendisinden beklenen işlevleri gerçekleştirebilmesi; bütçeleminin yasalara uygunluğu, az ödenekle çok hizmet gördürülmesi, fiyat istikrarının sağlanması, ekonomik kalkınma ve büyümenin gerçekleştirilmesi, milli gelirin adil dağılımının sağlanması, kamu yönetimi anlayışında verimlilik ve etkinliğin daha üst düzeylere çıkartılması, bölgeler ve sektörler arasındaki dengesizliğin giderilmesi,¹¹⁴ kontrol edilebilirliği yüksek, sorumluların tespitine imkân sağlayan, uluslararası standartlara

¹¹¹ Ebru Yenice, “Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi”, **Sayıştay Dergisi**, sayı 61, Nisan-Haziran 2006, s.58-59

¹¹² Ertan Erüz, “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, (Erişim) <http://F.maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/eruz.pdf>, 22 Haziran 2007, s.6

¹¹³ Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s.409

¹¹⁴ Bilal Kocabaş, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Mali Kılavuz Dergisi**, No:26, Ekim-Aralık, 2004, s.61

uygun, ölçmeye-izlemeye-kıyaslamaya ve analize uygun bir bütçe sınıflandırma modelini bir başka deyişle kodlamayı zorunlu kılmıştır.

Analitik bütçe sınıflandırması ilk olarak 2004 yılında konsolide bütçe kapsamındaki idarelerin bütçelerinde uygulamaya konulmuş daha sonra mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile özel bütçeli idareler de 2006 yılından itibaren bu sınıflandırma sistemine göre bütçelerini hazırlamaya başlamışlardır.¹¹⁵ Böylece 2006 yılından itibaren Türk bütçe sisteminde kamu idarelerinin bütçeleri analitik bütçe sınıflandırılmasına göre hazırlanmaya başlanmıştır.

Analitik bütçe sınıflandırması kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört gruptan oluşmakta ve bu dört grupta on üç düzey ve yirmi bir hane bulunmaktadır.

Kurumsal sınıflandırma, bütçe sistemi içerisinde idari yapılanmanın esas alınması suretiyle yapılan bir sınıflandırmadır. Bu tasnifte siyasi ve idari bakımdan sorumluluğun belirlenmesi ve bu çerçevede kamu kurumlarının ve program sorumlularının performans ölçümünün yapılabilmesi amaçlanmıştır.¹¹⁶

Fonksiyonel sınıflandırma, kamu harcamalarındaki fonksiyonel ayrım dikkate alınarak, devlet faaliyetlerinin türünü belirlemek amacı ile ortaya konulmuş, harcamanın devletin hangi fonksiyonuna harcandığını gösteren sınıflandırmadır.

Finansman tipi sınıflandırma, kamu harcamalarının hangi kaynaklarla finanse edildiğini göstermektedir.

Ekonomik Sınıflandırma, devlet faaliyetlerinin milli gelir ve reel ekonomi üzerindeki etkilerinin ölçülmesi amacıyla tasarlanmış, harcamanın

¹¹⁵ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.76

¹¹⁶ Bülbul, Ejder, Şahan, **a.g.e.**, s.89

türünü gösteren, ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan tüm maliyetlerin bütçelenebilmesi üzerine kurulmuş sınıflandırmadır.

1.6.5. 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Harcamalarının Gerçekleştirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Kamu idareleri, bütçe ile kendilerine tahsis edilen ödenekleri, kurumsal amaçları, stratejik planları doğrultusunda ve mali disiplin çerçevesinde harcama mevzuatına uygun olarak kullanırlar. Harcama, personele ücret ödenmesi, mal ve hizmet satın alınması, taahhüde girilmesi, transfer niteliğinde ödemeler yapılması, faiz ödenmesi ve benzeri işlemler ile gerçekleştirilir. Harcamalar, yılı merkezi yönetim bütçe kanununda, merkezi yönetim kapsamı dışındaki idarelerde ise onaylanan bütçelerinde ve ilgili mevzuatında öngörülen kurallara göre gerçekleştirilir.¹¹⁷

Harcamalar, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerde merkezi yönetim harcama belgeleri yönetmeliğine göre belgelendirilerek ödeme ve kayıt için muhasebe birimlerine gönderilir. Diğer idarelerde ise gerçekleştirme belgelerine, mahalli idareler için İçişleri Bakanlığı; sosyal güvenlik kurumları için Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmeliklere göre işlem yapılır.¹¹⁸

Kamu harcamalarının muhasebeleştirilmesinde ise tahakkuk esaslı muhasebe sistemi kullanılır. Bu sisteme göre kamu açısından doğmuş olan ve ileride gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi gerekmektedir.¹¹⁹

5018 sayılı Kanun ile harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesi oluşturulmuş, muhasebe yetkilisinin sorumluluğu azaltılarak, kamu idareleri yöneticilerinin sorumluluğu artırılmıştır. Böylece faaliyetleri icra edenlerin mali sorumluluğu da üstlenmeleri sağlanmıştır. Bu süreç ön mali kontrol

¹¹⁷ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.106

¹¹⁸ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.106

¹¹⁹ Karaarslan, **a.g.e.**, s.275

yükümlülüğünün kamu idareleri bünyesinde toplanmasıyla tamamlanmıştır. Kısaca idari, mali ve performans sorumluluğu ilgili idarelerin sorumluluğu altında toplanmıştır.

1.6.5.1. Kamu Harcamalarının Gerçekleştirilmesi

Harcamaların gerçekleştirilmesi süreci, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle başlar. Harcama talimatı uyarınca iş ve işlemler gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilir. Bu iş ve işlemleri yürüten gerçekleştirme görevlileri gerekli belgeleri hazırlayarak ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisine teslim eder. İlgili gerçekleştirme görevlisi ödeme emri belgesini düzenler, kontrol eder ve imzalayarak harcama yetkilisinin onayına sunar. Harcama yetkilisi tarafından imzalanan ödeme emri belgesi muhasebe ve ödeme işlemleri için ilgili muhasebe birimine gönderilir. Söz konusu işlemin ön mali kontrole tabi olması halinde, harcama yetkilisi tarafından imzalanmadan önce ödeme emri belgesi mali hizmetler birimine gönderilerek ön mali kontrole tabi tutulur.¹²⁰

1.6.5.2. Kamu Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Kamu muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da harcamaların ödendiğinde gelirlerin de tahsil edildiğinde kaydı anlamında nakit esasına göre tutulmuştur.¹²¹ Ancak 2006 yılı başından itibaren genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe sistemleri tahakkuk esasına göre şekillendirilmiş ve uygulama buna göre yapılmaya başlanmıştır. Tahakkuk esasında maddi duran varlıklar dâhil, doğmuş olan ve ileride gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi gerekmektedir.

¹²⁰ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.109

¹²¹ Karaarslan, **a.g.e.**, s.275

Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Harcamalar da nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk ettiklerinde kaydedilir. Böylece ekonomik ve mali olaylara ilişkin işlemler ait oldukları mali yılda kaydedilir ve raporlanır. Bu durum sayesinde dönemsel mali raporlar, ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtabilmektedirler.¹²²

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde mali raporlar; giderleri, gelirleri, varlıkları, yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içermektedir. Böylece program maliyetlerinin tamamı hesaplanıp raporlanabilmekte bu sayede kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığı konusunda yani kamu yöneticilerinin performansları hakkında ilgililere bilgi sağlanmaktadır.¹²³ Ayrıca tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği de artırmaktadır.

¹²² Erkan Karaarslan, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, (Erişim) <http://www.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md140.>, 10 Mayıs 2007, s.5

¹²³ Karaarslan, **a.g.e.**, s.278

İKİNCİ BÖLÜM

5018 SAYILI KANUNA GÖRE KAMU HARCAMALARININ ÖDENMESİ SÜRECİ VE DENETİME ESAS YETKİ VE SORUMLULUKLAR İLE HARCAMALARIN DENETİMİ

2.1. KAMU HARCAMALARININ ÖDENMESİ SÜRECİ

Türk ekonomisinin içinde bulunduğu en büyük problemlerden biri mali disiplin ile ilgili idi.¹²⁴ Bu amaçla 5018 sayılı Kanunla birlikte kamu yöneticileri ile onların kullanımına sunulan kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, bunlara ilişkin bilgilerin mali saydamlık anlayışı içinde ilgili çevrelerle paylaşılması ve hesap verilmesi yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin temel yaklaşımı olarak ortaya çıkmıştır.¹²⁵

Kamu idarelerinde harcama süreci içinde yer alan aktörlerin rol ve sorumluluklarının kavranabilmesi ve denetime esas teşkil etmesi, harcamacı kuruluşa bütçe ile verilen ödeneğin nasıl kullandığının, aşamalarıyla birlikte incelenmesini gerektirir. Harcamacı kuruluşun bütçe ile verilen ödeneği kullanabilmesi, harcama yapabilmesi için bazı aşamaların tamamlanması gerekmektedir. Bu aşamalar; yasal dayanak, ödeneğin serbest bırakılması, ödenek gönderme belgesi düzenlenmesi, giderlerin taahhüdü, tahakkuku, ödeme emrine bağlanması, ön mali kontrol yapılması ve ödenmesidir.¹²⁶

¹²⁴ Ali Alp, “Küreselleşmenin Mali Piyasalar Üzerine Etkileri”, **Finans-Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, sayı 473, Ağustos 2003, s.26

¹²⁵ Baki Kerimoğlu, “5018 Sayılı Kanuna Göre Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Aktörleri ve Sorumluluk”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, sayı 4, Nisan 2006, s.36

¹²⁶ Karaarslan, **a.g.e.**, s.247

2.1.1. Yasal Dayanak

Bir kamu harcamasının gerçekleştirilmesinde öncelikle kanunların bu harcamanın yapılmasına izin vermesi gereklidir. Bu, harcamanın temel hukuki dayanağını oluşturur. Örneğin bir devlet memurunun maaşının ödenmesinde; sosyal yardımların, tazminatların ne şekilde, ne miktarda ve hangi ad altında ödeneceği 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda belirtilmiştir. Yine kamu personelinin alacağı harcırahlar da 6245 sayılı Harcırah Kanununa dayandırılmıştır. Devletin bir mal veya hizmet alımı söz konusu olduğunda ise takip edilecek usul 4734 sayılı Kamu İhale Kanunuyla düzenlenmiştir. Bazı kamu harcamaları da yasal dayanağını doğrudan bütçe kanunundan, metin kısmı veya eki cetvellerdeki hükümlerden almaktadır.¹²⁷

2.1.2. Ödeneğin Bulunması ve Serbest Bırakılması

Yasal dayanağın bulunmasından sonra harcamanın gerçekleştirilmesi sürecinde diğer bir önemli adım, kamu harcamasının yapılabilmesi için ödeneğin bulunması ve bu ödeneğin serbest bırakılması, kullanımına izin verilmesidir. Kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için gerekli harcamalar, her yılın bütçesine konulan ödeneklerle belirlenmektedir. Bütçe ile verilen ödeneklerden fazla yüklenme ve harcama yapılamaz. Ayrıca ödeneklerde özel gelirlerle çoğaltılamaz. Genel bütçe kapsamındaki idareler, kendilerine ait ödeneklerin kullanımının önceden planlanması amacıyla, ayrıntılı harcama programları hazırlarlar ve vize edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderirler.¹²⁸ Bütçe ödenekleri, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar çerçevesinde, nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılır.¹²⁹ Ödenekler üçer aylık dönemler halinde serbest bırakılmakta olup serbest

¹²⁷ Karaarslan, **a.g.e.**, s.248

¹²⁸ Ayrıntılı harcama programları, genel bütçe kapsamındaki idarelerin aylar itibarıyla yapacakları harcamaları gösteren program olup kamu idarelerinde mali hizmetler birimi tarafından hazırlanır.

¹²⁹ Arslan, **a.g.m.**, s.11

bırakılan bu ödenekler kullanılabilecek tutarları göstermektedir. Yılı içinde kalmak kaydıyla üçer aylık dönemde kullanılmayan ödenekler takip eden üç aylık dönemde kullanılabilir. Ancak süresinden önce ödenek kullanılamaz. Bir diğer önemli husus; ayrıntılı harcama programları ve ayrıntılı finansman programları vize edilinceye kadar, genel bütçeli idarelerin ve özel bütçeli idarelerin harcamalarını Maliye Bakanlığı genelgeleri uyarınca yapmalarıdır. Bu harcamalar genelde periyodik, sözleşmeye ve kanun hükmüne dayalı ödemeler ile personel giderlerine ilişkin ödemelerden oluşur.¹³⁰ Bu genelgelere uygun yapılan harcamalar daha sonra vize edilen ayrıntılı harcama programları ve ayrıntılı finansman programları ile onaylanan ayrıntılı finansman programlarından mahsup edilir.¹³¹

Özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programları hazırlarlar. Sosyal güvenlik kurumları buna ilaveten ayrıntılı harcama programı da hazırlarlar ve bu kurumlar harcamalarını bu programlara göre yaparlar.¹³² Ayrıca ayrıntılı finansman programlarını Maliye Bakanlığına gönderirler.

Genel bütçeden yardım alan özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumları ise hazırladıkları ayrıntılı finansman programlarını¹³³ vize edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderirler. Bu programlar, Maliye Bakanlığı tarafından vize edilmeden bu idarelerin bütçelerine genel bütçeden yardım yapılmaz.¹³⁴

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar ödeneklerin kullanılması bakımından kendi özel mevzuatlarına tabiidirler. Bu açıdan 5018 sayılı Kanunun ödeneklerin kullanılması ile ilgili hükümlerine tabii değildir.¹³⁵

¹³⁰ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.93

¹³¹ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.94

¹³² Karaarslan, **a.g.e.**, s.248

¹³³ Ayrıntılı finansman programı; özel bütçeli idarelerce, düzenleyici ve denetleyici kurumlarca ve sosyal güvenlik kurumları tarafından hazırlanan ve içeriğinde harcamanın, gelirin ve net finansmanın aylar itibariyle gerçekleşme tahminlerinin yer aldığı bir programdır.

¹³⁴ Bülbül, Ejder, Şahan, **a.g.e.**, s.111

¹³⁵ Karaarslan, **a.g.e.**, s.120

Ancak ayrıntılı finansman programı düzenleyecekler ve de Maliye Bakanlığına göndereceklerdir.

Mahalli idareler, hizmetlerin önceliğini ve mevcut nakit durumunu dikkate alarak ayrıntılı harcama programı ve ayrıntılı finansman programları hazırlarlar. Ancak ödenek kullanımına ilişkin ilkeler üst yönetici tarafından belirlenir.¹³⁶

5018 sayılı Kanunda kamu idarelerinin, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamayacakları hükmü mevcuttur. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda, yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır. Ancak ait olduğu mali yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan, zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenebilmektedir. Ayrıca yine Kanunda cari yılda kullanılmayan ödeneklerin iptal edileceğine yönelik hüküm vardır.

2.1.3. Ödenek Gönderme Belgesi Düzenlenmesi

5018 sayılı Kanunun 22'inci maddesi uyarınca, bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerin merkez dışı birimlere gönderilmesi işleminin, ödenek gönderme belgesi düzenlenerek yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre; kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, merkez dışı birimlere, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler. Ayrıca ödeneklerin tüm aşamalarının elektronik ortamda takip edilebilmesi amacıyla merkezde kullanılan ödenekler içinde ödenek gönderme belgesi düzenlenmektedir. Bütçe ödeneklerinin ödenek gönderme belgesi ile paylaştırılmasında, tertipteki bütçe ödeneğinin tutarı, ayrıntılı harcama ve finansman programındaki serbest ödenek tutarı, birimlerin ihtiyaçları ve talepleri, geçmiş

¹³⁶ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.108

yıl gerçekleşmeleri, daha önce aynı tertipten düzenlenen ödenek gönderme belgeleri ve bu belgelerden tahakkuka bağlanan ve bağlanmayan tutarlar gibi bilgiler dikkate alınır.¹³⁷ Ödenek gönderme belgesiyle kendilerine ödenek gönderilen birimler, harcamalarını planlı bir biçimde, yılsonuna bırakmadan gerçekleştirmelidirler. Bu, yapılacak işin kalitesini ve niteliğini artıracak gibi uygulamada çıkabilecek sorunların da önüne geçilebilmesinde kamu idarelerine zaman kazandırır. Bundan daha önemlisi, tenkis edilebilecek ödeneğin erken tespitine olanak sağlayarak kaynağın ihtiyaç sahibi birimlere veya idarelere tekrar ödenek gönderme belgesi düzenlenmesi yoluyla ulaştırılmasını ve harcamaların etkin yapılabilmesine katkı sağlar.

2.1.4. Giderin Taahhüdü

Giderin taahhüdü, bir giderin yapılmasını gerektiren mal ve hizmetin satın alınmasına karar verilmesi şeklinde ifade edilebilir. Bu satın almalar çoğunlukla 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda belirtilen usuller çerçevesinde; açık ihale, doğrudan temin vb. şekillerde ve 4735 sayılı Kamu Sözleşmeleri Kanunu uyarınca yapılabilir. Buna ilişkin kararlar, harcama yetkilileri tarafından harcama talimatları verilmesi, onay belgelerinin imzalanması, sözleşme yapılması ve komisyon kararlarına bağlanmasıyla verilmektedir. Harcama talimatlarında hizmetin gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ait bilgiler yer almaktadır.

Kamu harcamalarında kural olarak mal ve hizmet teslim alındıktan sonra harcama gerçekleştirilmektedir. Bir harcama yapılabilmesi için öncelikle kamu idaresi adına bir yüklenmeye girişilmesi gerekmektedir.¹³⁸ 5018 sayılı Kanunun 26'ncı maddesinde yüklenme; "Usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir

¹³⁷ Karaarslan, **a.g.e.**, s.249

¹³⁸ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.98

ödeme yükümlülüğüne girilmesi” olarak tanımlanmıştır. Yine bu madde de bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemeyeceği, yüklenme süresinin mali yılla sınırlı olduğu, harcama yetkililerinin tahsis edilen ödenekler dâhilinde yüklenmeye girişebileceği ve yüklenmeye girişilen tutarla ilgili ödeneğin sadece o iş için kullanılabileceği, başkaca iş yaptırılmayacağı, mal ve hizmet alınması için kullanılamayacağı hükümleri mevcuttur.

Niteliği gereği bazı yüklenmeler mali yılla sınırlı tutulamamaktadır. Bunlar sürekliliği bulunan iş ve hizmetlerdir. Aksi durumda bu hizmetler kesintiye uğrayacaktır. Buna göre her iş itibarıyla bütçelerinde öngörülen ödeneklerin yüzde ellisini, izleyen yılın haziran ayını geçmemek ve yüklenme süresi on iki ayı aşmamak üzere, ilgili üst yöneticinin onayıyla ertesi yıla geçen yüklenmelere de girişilebilmektedir.¹³⁹ Türk Silahlı Kuvvetlerinin silah-mühimmat-teçhizat alımları ve bunların bakım-onarım-imalat işleri ile araştırma-geliştirme projeleri ve giyecek, yiyecek alımları ertesi yıla geçen yüklenmelere örnek olarak gösterilebilir. Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idarelerinin bir mali yıl içinde tamamlanamayacak yatırım projeleri için de gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişilebilmektedir.

2.1.5. Giderin Tahakkuku

Giderin tahakkuku, yüklenme dolayısıyla oluşan koşulların yerine getirildiğinin saptanması olarak ifade edilebilir. Bu aşamada mal veya hizmet karşılığı ödemek zorunda olunan devlet borcu tespit edilmiş olur. Giderin tahakkuku gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılmaktadır.

Gider tahakkuk ettirilirken gerçekleştirme görevlileri; yapılan iş ve hizmetin veya satın alınan malın belgelerini, tarihini ve varsa sözleşme metinlerini, iş ve hizmetin yapılıp yapılmadığını veya malın alınıp

¹³⁹ Karaarslan, a.g.e., s.251

alınmadığını, sözleşme koşullarına uygunluğunu, yaklaşık maliyetle belirlenen bedel ve mal veya hizmetin karşılığı ödenecek olan bedelle, ihale bedelinin uygun olup olmadığını, harcamanın bütçe kanununun doğru tertibinden yapılıp yapılmadığını, harcamanın mevcut ödeneğin sınırı içinde olup olmadığını, harcamanın parasal limitler dâhilinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, alacaklı kişinin kimliğini, sözleşme şartlarına uygun olmayan durumların varlığı halinde sözleşmede para cezasına yer verilip verilmediğini, teslimin gecikmesi gibi parasal ceza uygulanmasını gerektiren hallerin tespiti durumunda uygulanan parasal cezanın doğruluğunu, borcun zamanaşımına uğrayıp uğramadığını, araştırır ve inceler. Bu incelemeler neticesinde gerçekleştirme görevlileri tarafından ödeme emri belgesi düzenlenir ve harcama yetkilisine onaylattırılır. Gerçekleştirme görevlileri aynı zamanda düzenledikleri belgelerin kanuna ve diğer mevzuata uygunluğundan ve doğruluğundan sorumludurlar.¹⁴⁰

2.1.6. Giderin Ödeme Emri Belgesine Bağlanması

Harcama yetkilisi tarafından onaylanan ödeme emri belgesinin bir diğer deyişle tahakkuk etmiş bütçe giderinin, istihkak sahiplerine ödenebilmesi bakımından muhasebe yetkililerine yazılı emir verilmesi işlemidir. Bu emir harcama yetkilileri tarafından verilmektedir.

2.1.7. Giderin Ön Mali Kontrole Tabi Tutulması

İdarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilen ön mali kontrol, iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslarda belirtilen ve kamu idareleri tarafından belirlenen kontrolleri kapsar.¹⁴¹

¹⁴⁰ Karaarslan, **a.g.e.**, s.253

¹⁴¹ Karaarslan, **a.g.e.**, s.253

Harcamalara ilişkin mali karar ve işlemlerin kontrolünde; idarenin bütçesine, bütçedeki tertibe, kullanılabilir ödenek tutarına, ayrıntılı harcama ve finansman programlarına, merkezi yönetim bütçe kanununa ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk yönünden bakılmaktadır.

2.1.8. Giderin Ödenmesi

Tahakkuk eden kamu giderinin ödeme emri belgesine dayanılarak muhasebe yetkilisi tarafından istihkak sahiplerine ödenmesi işlemidir. Ödeme emrini alan muhasebe yetkilisi gerekli incelemeyi yaptıktan sonra ilgili kişi ya da kuruluşlara ödeme yapar.¹⁴² Bütün ödemelerin, ilgililerin banka hesabına aktarılması suretiyle yapılması esastır. Ancak; ilgililerin talebi üzerine muhasebe yönetmeliklerinde belirlenen bazı ödemelerin, muhasebe birimlerince kasadan veya çek düzenlenerek ödenebilmesi de mümkündür.

Kural olarak ödemeler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılır. Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması durumunda; giderler, 5018 sayılı Kanunun 34'üncü maddesinde belirtilmiş olan öncelik sırasına göre ödenir. Buna göre; kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara, ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilir.¹⁴³

Ödeme emri belgesine bağlandığı halde hak sahibinin başvurmaması veya nakit yetersizliği nedeniyle ödeme işlemi gerçekleşmeyebilir. Bu durumda ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve bu hesaptan ödenir.¹⁴⁴

¹⁴² Karaarslan, **a.g.e.**, s.254

¹⁴³ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.112

¹⁴⁴ Söz konusu tutarların emanet hesaplarına alınması giderin gerçekleşmesi ve hesaben ödenmesi anlamına gelmektedir.

Bu şekilde emanet hesaplarına alınan tutarlar, malın alındığı veya hizmetin yapıldığı mali yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar talep edilmezlerse bütçeye gelir kaydedilerek hesaptan çıkarılır. Bu suretle gelir kaydedilen tutarlar ancak mahkeme kararıyla ödenebilir.

Hesaplara alınmadığı halde, ilgili olduğu mali yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer.¹⁴⁵

Bazı giderler ilgili kanunları uyarınca veya bir tarifeye bağlandığı için bir taahhüde veya harcama talimatına dayanmadan gerçekleşmektedir. Elektrik, su, doğalgaz alımları, kamu personelinin tedavi ve sağlık malzemesi ile ilaç giderleri bu tip giderlerdendir. Bu giderler, faturası alındığında ödeneğin bulunması şartıyla ödeme emrine bağlanarak ödenirler. Ancak bunlara ilişkin gider oluştuğunda bütçede ödeneği öngörülmüş olmasına rağmen ödenek temin edilemediğinde bu giderler ilgili yasal harcama belgeleriyle birlikte muhasebeye intikal ettirilir ve ödenemeyen borçlar olarak muhasebe kaydına alınırlar. Ayrıca izlenmesi ve ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması sağlanır. Bunlara ilişkin ödeneğin gelmesini müteakip derhal ödeme yapılır ve ödenek gönderme belgeleri en geç mali yılın sonuna kadar muhasebe birimlerine gönderilir. Ödeneğin bulunmaması halinde ise ödeme gerçekleştirilemez. Bu düzenleme ödenek üstü harcama yapılmasını engellemeye yöneliktir.

Kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinde önce mal ve hizmetin teslim alınarak kamu idarelerinin yükümlülük altına girmesi ve bunun karşılığı ödeme yapılması esasken bazı durumlarda mal veya hizmet teslim alınmadan muhasebe işlem fişiyle ödeme yapılabilmektedir. Bu şekilde ödeme yapılması avans verilmesi veya kredi açılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Avans ve kredi 5018 sayılı Kanunun 35'inci

¹⁴⁵ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.113

maddesinde ön ödeme başlığı altında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabileceği öngörülmüştür. Verilecek avansın üst sınırları merkezi yönetim bütçe kanununda her yıl yayımlanmaktadır. Avans ve kredi işlemlerinde harcama yetkilileri mutemet görevlendirebilirler. Görevlendirilen mutemetler, verilen avans veya açılan kredilerle sınırlı olarak yapacakları harcamalar konusunda harcama yetkilisine karşı sorumlu olup avans ve kredilerin mahsubuna ilişkin belgeleri muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdürler. İlgili kanunlarında belirtilmediği durumlarda avanslar bir ay, krediler üç ay içinde kapatılmalıdır. Aksi takdirde 6183 sayılı Kanun uyarınca faizle birlikte tahsilât yapılır.¹⁴⁶

2.2. KAMU HARCAMALARININ ÖDENMESİ SÜRECİNDE GÖREV ALANLARIN DENETİME ESAS YETKİ VE SORUMLULUKLARI İLE KANUNDA YER ALAN SORUMLULUĞA İLİŞKİN DİĞER HÜKÜMLER VE SORUMLULAR

2006 yılında 5018 sayılı Kanunun tamamıyla yürürlüğe girmesi, Kanun kapsamındaki kamu idareleri aktörlerinin rol ve sorumluluklarının, yetki ve sorumluluk dengesi açısından yeni ihtiyaca göre tanımlanması gereğini ortaya çıkarmıştır. Denetimin esas itibarıyla de sorumluluk müessesesi üzerinde gerçekleşecek olması ve bu bakımdan sorumluluğun ne olduğu ve bu sorumluların kimler olduğunun da üzerinde durulmasını gerektirmektedir.

¹⁴⁶ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.114–115

Sorumluluk,¹⁴⁷

- Bir kimsenin kendisinin veya başkalarının davranışları için bir kimseye yâda bir yetkiliye hesap vermesi, bu davranışlarının sonuçlarına katlanmayı kabul etme, kabul etme zorunluluğu veya bunun ahlak açısından gerekliliği,
- Bir görevden, bir işten sorumlu olma durumu, bu yükümlülüğün kendisi,
- Karar alma yetkisinin yanı sıra, hesap verme zorunluluğunu da içeren görev, meslek ya da toplumsal statü,

olarak tanımlanmaktadır. Görüldüğü gibi sorumluluk kavramıyla çoğunlukla hesap verme şeklinde sonuç doğuran bir yükümlülük işaret edilmektedir. Bununla birlikte kamu harcamalarında hesap vermeye ilişkin sorumluluk genel itibariyle dört türde incelenebilir. Bunlar;

- Siyasi sorumluluk,
- İdari sorumluluk,
- Cezai sorumluluk,
- Mali sorumluluk, tur.

Siyasi sorumluluk; genel anlamda hükümetin parlamento, parlamentonun da halka, seçmenlere karşı sorumluluğudur. Siyasi sorumluluk da hükümet veya parlamentodan hesap sormada en önemli araç seçimlerdir. Bir diğer tanımlamaya göre; bakan, belediye başkanı gibi seçilmiş kişilerin, idarelerinin ve bağlı kuruluşlarının faaliyetlerinden parlamento veya meclislerine karşı sorumlu olmalarını ifade eder.

İdari sorumluluk; kamu idarelerinin idari performanslarını da içeren yönetim odaklı bir sorumluluktur. 657 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde devlet memurlarının, amiri oldukları kuruluş ve hizmet birimlerinde kanun,

¹⁴⁷ Karaarslan, a.g.e., s.292

tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, maiyetindeki memurları yetiştirmekten, hal ve hareketlerini takip ve kontrol etmekten görevli ve sorumlu oldukları hükmü mevcuttur. 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 34'üncü maddesinde de yöneticilerin sorumlulukları başlığı altında yöneticilerin, yapmakla yükümlü oldukları görevleri, bakanlık emir ve direktifleri yönünde mevzuata, plan ve programlara uygun olarak düzenlenmesi ve yürütülmesinden bir üst kademeye karşı sorumlu olduklarına ilişkin hiyerarşik veya idari sorumlulukları bulunduğu dair ifade yer almaktadır.

Cezai sorumluluk; ceza kanunlarında münhasıran kamu görevine bağlı ve kamu görevlilerince işlenebilecek suçlar için başta hapis cezası olmak üzere kamu haklarını kullanmaktan mahrumiyet ve para cezası gibi cezalar söz konusudur.

Mali sorumluluk; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemleri sonucu bir kamu zararı oluşması veya ilgili mevzuatında, sonucu mali yaptırıma dayanan hukuka uygunsuzluk hali, mali sorumluluk gerektiren bir hal olarak karşımıza çıkar. Buna göre mali sorumluluk; yapılan iş, hizmet ve eylem dolayısıyla ortaya çıkabilecek olumsuz durumun para ile tazminini gerektiren bir sorumluluk türü olarak ifade edilebilir.

Yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin içindeki aktörlerin rol ve sorumluluklarının tam olarak tespit edilebilmesi denetim mekanizmasının sağlıklı işleyebilmesi açısından oldukça önemli bir koşuldur. Bu açıdan sistemde rol alan aktörlerin birbirleriyle ilişkileri, sistem içindeki konumları ve fonksiyonları, benimsenen yeni anlayış ve esaslar doğrultusunda yeniden tarif edilmiştir. Kamu kaynaklarının kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin

hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolü 5018 sayılı Kanunla düzenlenerek kamu mali yönetim ve kontrol sistemi yeniden yapılandırılmıştır.¹⁴⁸ Bu yeni yapılanma ile birlikte sorumluluk müessesesi “Hesap Verme Sorumluluğu” adı altında mali sorumluluk kavramını ön plana çıkartmıştır. Kanun, mali sorumluluk ifadesini kullanmamakla beraber kamusal işlemlerin mali yönüne daha çok vurgu yapmıştır.¹⁴⁹

5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde görev alan aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları ayrı ayrı ve açıkça düzenlenmesine karşın, öngörülen sorumlulukların mahiyeti, niteliği ve sonucu tam ve net olarak belirlenmemiştir.¹⁵⁰

2.2.1. Kamu Harcamalarının Ödenmesi Sürecinde Görev Alanların Denetime Esas Yetki ve Sorumlulukları

1050 sayılı Kanunun yerine yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun, harcama sürecinde rol alan tahakkuk memuru, ita amiri ve saymanın yerine harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisini görevli ve sorumlu kılmıştır. Yeni kamu mali yönetim sisteminde, harcamaların ödenmesi süreci ile ilgili olarak kamu idarelerinin yetkili ve sorumlu kılınması yaklaşımı ile birlikte harcama sürecinin kamu idarelerinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütüleceği bir anlayış benimsenmiştir.

¹⁴⁸ Ekrem Candan, “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, **Mali Hukuk Dergisi**, sayı 121, Ocak-Şubat 2006, s.47

¹⁴⁹ Fikret Çöker, “5018 Sayılı Kanun ile Sayıştay Genel Kurul Kararı Açısından Mali Sorumluluk”, **Kamu Türk Dergisi**, sayı 1, Kasım 2008, s.5

¹⁵⁰ Candan, **a.g.m.**, s.47

2.2.1.1. Harcama Yetkilisi

2.2.1.1.1. Harcama Yetkilisinin Belirlenmesi

5018 sayılı Kanuna göre kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim harcama birimi, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin de harcama yetkilisi olduğu ifade edilmiştir.

Genel kural olarak harcama yetkilileri belirlenirken analitik bütçe sınıflandırma modelinin kurumsal sınıflandırmasının üçüncü ve dördüncü düzeylerine göre ödenek tahsis edilen harcama birimleri dikkate alınmaktadır. Bu birimlerin en üst yöneticileri de harcama yetkilisi olmaktadır. Ancak bu genel kurala rağmen bazı kamu idarelerinin bütçelerinin analitik bütçe sistemine göre sınıflandırılmasında zorluklar olması ve bazı idarelerin personel yetersizlikleri sebebiyle harcama yetkilisinin belirlenmesinde zorluklar yaşanmaktadır. Bu gibi durumlarda harcama yetkisi, üst yönetici ve üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilmesi de mümkündür. Buna göre örneğin çok küçük bir belediyede harcama yetkilisi görevinin üst yönetici olan belediye başkanı tarafından yürütülmesi de mümkündür.¹⁵¹

5018 sayılı Kanunun 22'inci maddesi uyarınca merkez teşkilatı harcama yetkilileri ödenek gönderme belgeleriyle merkez dışı birimlere ödenek gönderebilmektedirler. Bu suretle ödenek gönderilen merkez dışı birimlerin en üst yöneticileri de harcama yetkilisi olmaktadır. Buna göre iki tür harcama yetkilisi vardır: Birincisi bütçeyle ödenek tahsis edilen merkez teşkilatı harcama birimlerinin en üst yöneticileri, ikincisi ise ödenek gönderme belgesiyle ödenek tahsis edilen merkez dışı birimlerin en üst yöneticileridir.¹⁵² Ancak ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen birimlerin en üst

¹⁵¹ Karaarslan, **a.g.e.**, s.256

¹⁵² Candan, **a.g.m.**, s.56

yöneticileri bazı istisnai hallerde harcama yetkilisi olamamaktadır. Örneğin ilçe mal müdürlüklerinde ve ilçe özel idarelerinde harcama yetkilisi, malmüdürü veya ilçe özel idare müdürü yerine kaymakam olmaktadır.¹⁵³

Çeşitli bakanlık ve kuruluşlara bağlı okullar, hastaneler, dispanser, sağlık ocağı gibi birimlere ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilmesi durumunda bu birimlerin okul müdürü, başhekim, tabip gibi unvanlara sahip üst yöneticileri harcama yetkilisi olmaktadır.

2.2.1.1.2. Harcama Yetkisinin Birleştirilmesi

Teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer alması şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığının, sosyal güvenlik kurumlarında Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının, mahalli idarelerde ise İçişleri Bakanlığının uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebilir. Uygun görüş talep yazılarında, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilme gerekçesine ayrıntılı olarak yer verilmesi zorunludur.

Üst yönetici ve yardımcılara, harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilemez. Dolayısıyla teşkilat yapısı ile personel durumu müsait olan bir belediyede üst yönetici olan belediye başkanı ile üst yönetici yardımcısı olan belediye başkan yardımcısının harcama yetkilisi olma imkânı bulunmamaktadır. Bununla birlikte harcama yetkilisi görevinin belediye başkan yardımcısının uhdesinde birleştirilmesi de mümkün değildir.¹⁵⁴

¹⁵³ Karaarslan, **a.g.e.**, s.258

¹⁵⁴ Karaarslan, **a.g.e.**, s.259

2.2.1.1.3. Harcama Yetkisinin Devri

Harcama yetkilileri, kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir biçimde sunulmasını sağlamak amacıyla aşağıda belirlenen sınırlar dâhilinde harcama yetkisini devredebilirler.

- Merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,
- Merkez dışı birimlerde ise bölge müdürleri veya eşdeğer yetkililer, il müdürleri veya eşdeğer yetkililer ile nüfusu 50.000'i aşan ilçelerin ilçe müdürleri veya eşdeğer yetkililer harcama yetkilerini yardımcılara,
- Belediye ve il özel idareleri ile bunlara bağlı idarelerin harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,
- Mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreteri, birlik müdürü veya birim amirlerine, kısmen veya tamamen devredebilirler.

Her bir harcama işlemi itibariyle, mal ve hizmet alımlarında iki yüz elli bin Türk Lirasını, yapım işlerinde ise bir milyon Türk Lirasını aşan harcamalara ilişkin harcama yetkisi hiçbir suretle devredilememektedir.

Harcama yetkisinin devrinde bazı şartlara uyulması gerekmektedir. Buna göre; yetki devri yazılı olmak zorundadır. Devredilen yetkinin sınırları açıkça belirtilmiş olmalıdır. Merkez teşkilatında harcama yetkisinin devri ve bu yetkinin geri alınması üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine; merkez dışı birimlerde ise mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir.

Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devredenin idari sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

2.2.1.1.4. Harcama Yetkilisinin Görev, Yetki ve Sorumlulukları

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

Harcama yetkililerinin 5018 sayılı Kanunda belirtilen görevlerinden bazıları şu şekilde sıralanabilir.¹⁵⁵

- Merkez dışı birimlere, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ödenek gönderme belgesi düzenlenmesi suretiyle ödenek göndermek.
- Bütçelerden harcama yapılabilmesi için; hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgileri içeren harcama talimatı vermek.
- Ödeme emri belgesini düzenleyecek gerçekleştirme görevlisini belirlemek ve ödeme emri belgesini imzalamak.
- Karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılmasını uygun görmek.
- Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl biriminin faaliyet raporunu hazırlamak.

¹⁵⁵ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.20–21

- 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 ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından görev, yetki ve sorumlulukları göz önünde bulundurarak gerekli önlemleri almak.

2.2.1.1.4.1. Harcama Yetkilisinin Genel Sorumluluğu

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.

Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. 1050 sayılı Kanundaki ita amirinin yerini alan harcama yetkilileri harcama sürecinin her aşamasında yer almaktadırlar. Harcama yetkililerinin sorumlulukları idari ve cezai olabileceği gibi temelde mali sorumluluktur. Bu sorumluluk harcama talimatına dayanmaktadır. Harcama talimatı, harcamanın türüne göre onay belgesi veya ihale onay belgesi isimlerini alabilmektedir.¹⁵⁶

1050 sayılı Kanunda merkez harcamalarında ita amirliği yetkisi bakanlara verilmiş iken 5018 sayılı Kanun bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir birimin yöneticisine harcama yetkisi vermiştir. Bakan ve üst yöneticilere ise harcama yetkisi verilmemiştir. 5018 sayılı Kanun yetkiyi bir makam veya kişide toplamamış, paylaştırmıştır. 1050 sayılı Kanunun uygulanmasında da

¹⁵⁶ Karaarslan, a.g.e., s.296

birim yöneticileri ita amirliği yetkisi kullanabilmekteydi. Fakat bu durum bir yetki devriyle gerçekleşebiliyordu.¹⁵⁷

Bir harcamanın yapılmasında, ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, emir ve talimatı ile yürütülmesi, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisini ön plana çıkartmaktadır. 5018 sayılı Kanunda harcama yetkilisinin bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanması, idari açıdan üst yöneticilere; hukuka uygunluk açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumlu olduğunu göstermektedir.

5018 sayılı Kanunda harcama yetkilisi ifadesi ile bir program sorumlusuna ve statü hukukunda tanımlanan daire/birim amirine işaret edilmektedir. Bütçeden yapılacak harcamalar konusunda 5018 sayılı Kanunda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, harcamanın yapılmasına karar vermekten ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüten ve maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, Sayıştay'a karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.¹⁵⁸

Burada önemli bir husus ortaya çıkmaktadır. Harcama talimatının doğru ve mevzuata uygun olarak düzenlenmesinden sorumlu olan harcama yetkilisinin, talimata dayanmayan personel maaşları, tedavi ödemeleri, elektrik, su faturaları karşılığı yapılan harcamalarda ödeme emri belgesini imzalamış olması nedeniyle mali sorumluluk yüklenip yüklenmeyeceği konusudur. Her ne kadar ödeme emri belgesinin harcama yetkilisi tarafından imzalanması, muhasebe yetkilisine ödeme emri verme anlamı taşısa da böyle bir ödemede bulunulması durumunda yersiz, fazla ödeme söz konusu olur ise harcama yetkilisinin mali sorumluluğu olacaktır. Ayrıca talimata dayanmaksızın yapılabilen bu tip ödemelerde mevzuata aykırılık

¹⁵⁷ Candan, **a.g.m.**, s.56

¹⁵⁸ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurul Kararı, 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkındaki Karar

saptandığında ödeme emri belgesi düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisinin de mali sorumluluğu olacaktır. Konuyla ilgili olarak 14.06.2007 tarihli ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurul Kararı da bu yöndedir. Bu karara göre “Asli bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerektiğine çoğunlukla, karar verildi” denilmektedir.

2.2.1.1.4.2. Kurul Komite veya Komisyon Üyelerinin Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluğu

Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurum veya komite kararı ile yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur. Burada kurul, komite, komisyon veya kurul şeklinde çalışan ve karar alan organların idari yetkisinin olup olmadığı önem taşımaktadır. Eğer bu organların kararı harcama talimatının taşıması gereken unsurları taşıyor ve kurul, komisyon ve komite harcama sürecinde icrai bir biçimde yer alıyorsa üyelerin mali sorumluluklarından bahsedilebilir. Aksi takdirde kararlar sadece izin verme, yetki verme niteliğini taşıyor ve/veya bu üyeler harcama sürecinde yer almıyorsa bu üyeler adına mali sorumluluk doğmayacak ancak harcama talimatlarının kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olmasından sorumlu olacaklardır. Örneğin belediye çalışanlarına denge tazminatı ya da diğer adlarla ek ödeme yapılmasına belediye meclisi karar vermekte bunun sonucunda belediye başkanı ile sendikalar arasında sözleşmeler yapılmaktadır. Bu durumda personel giderlerinde eğer kamu zararına yol açılmışsa harcama yetkilileri ve bordroları düzenleyen gerçekleştirme görevlilerinin mali anlamda sorumlu tutulmaları doğru olmayacaktır. Bu

şekilde ortaya çıkan kamu zararının meclis üyeleri ve belediye başkanına ödettirilmesi uygun olacaktır.¹⁵⁹

2.2.1.1.4.3. Harcama Yetkisinin Devri Halinde Sorumluluk

5018 sayılı Kanunda, harcama yetkisinin devredilmesinin, yetkiyi devreden mali sorumluluğunu ortadan kaldırırken idari sorumluluğunu kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır. Yetkiyi devreden idari sorumluluğunun sürmesini öngören bu hüküm, işin gereğinden kaynaklanmaktadır. Çünkü 5018 sayılı Kanunun 11'inci maddesinin son fıkrasında üst yöneticilerin sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri belirtilmiştir.¹⁶⁰

Yetki devri halinde, yapılan işlemin yetki devredilenin işlemi olduğu ve dolayısıyla bu işlemde doğan sorumluluğun yetki devredilen makama geçtiği genel kabul gören bir husustur.¹⁶¹ Ancak buradaki sorumluluk mali sorumluluğu içermektedir. Buna göre harcama yetkilisinin, harcama yetkisini devretmesi halinde harcama yetkisi, devralana geçtiğinden harcama yetkisine ilişkin karar, işlem ve eylemler devir alan tarafından gerçekleştirilmekte, yetkisini devreden harcama yetkilisinin mevzuata aykırı karar alması, işlem yapması veya eylemde bulunması söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla yetkisini devretmek suretiyle harcama sürecinin dışında kalan harcama yetkilisinin kasıt, kusur veya ihmalden de söz edilemez. Bu durumda mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemi bulunmayan kasıt, kusur veya ihmali de söz konusu olmayan ve bu haliyle hukuka uygunsuzluk ve zararda oluşamayacağından harcama yetkisini devreden mali sorumluluk yüklenmesi de mümkün değildir.¹⁶²

¹⁵⁹ Çöker, **a.g.m.**, s.12

¹⁶⁰ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

¹⁶¹ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

¹⁶² 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

2.2.1.1.4.4. Görev Ayrılığı Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk

5018 sayılı Kanunun 31'inci maddesinin ikinci fıkrasında, teşkilat yapısı ve personel durumu gibi sebeplerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde zorluk bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından, mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir denilmektedir. Kanunun bu hükmüne göre ya da bütçe kanunlarındaki bazı hükümler ile idareler veya idarelerin değişik birimleri arasında iş ve hizmet ilişkisine bağlı olarak yapılan ödenek aktarmaları ve buna bağlı olarak genel harcama sürecinin dışına çıkılabilmektedir. Kanundan veya işin gereğinden kaynaklanan bu tip görev paylaşımlarında, aktarılan ödeneğin kullanım yetkisi ve bu ödenekle yerine getirilen işlemlerin gerçekleştirilmesi görevi, ödeneği devralan idareye veya birime geçeceğinden, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun da, harcama yetkililerinin genel sorumluluğu çerçevesinde, ödenek aktarımının yapıldığı idare veya birimin harcama yetkilisine ait olacaktır.

İdare veya birimin teşkilat yapısı nedeniyle personel ücretlerinin kuruluşun personel birimince; elektrik, su giderlerinin idari ve mali işler birimince ödenmesinde olduğu gibi, destek hizmet birimlerinde birleştirilen harcamalar için üst yöneticinin onayı ile harcama yetkisinin destek hizmet birimi harcama yetkilisine verilmesi halinde de harcama yetkisinden doğan sorumluluğun görev verilen destek hizmet birimi harcama yetkilisine ait olması gerekmektedir.

Mevzuatta yer alan bazı hükümler nedeniyle kamu idareleri arasında veya idarenin değişik birimleri arasında iş ve hizmet ilişkisine dayalı olarak

yapılan ödenek aktarmalarında, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun, ödenek aktarılan birimin en üst yöneticisine ait olduğu kabul edilmektedir.¹⁶³

2.2.1.1.4.5. Vekalet Görevi Nedeniyle Yetki Devrinde Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluk

Harcama yetkilisinin kanuni izin, hastalık, geçici görev gibi sebeplerle görevinden ayrılması halinde ilgili harcama biriminin harcama yetkilisi vekâleten görevlendirilen kişidir.¹⁶⁴ Vekâleten atanan veya görevlendirilen kişi asıl kişinin tüm yetki ve sorumluluklarını taşır.

2.2.1.2. Gerçekleştirme Görevlisi

5018 sayılı Kanunun 33'üncü maddesinde, bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Giderlerin gerçekleştirilmesinin ise harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanacağı hükme bağlanmıştır.

Gerçekleştirme görevlileri, bütçe giderine konu olan iş, mal veya hizmetlerin alındığının veya gerçekleştirildiğinin tespitinde vazife alan görevlilerdir. Bu kapsamda; mal veya hizmet alınması, iş yaptırılması konusunda harcama yetkilileri tarafından görevlendirilen kişiler ve bu amaçla kurulmuş komisyonlarda görev alanlar ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmesinde vazife alanlar, gerçekleştirme görevlileridir.¹⁶⁵

¹⁶³ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

¹⁶⁴ Karaarslan, **a.g.e.**, s.261

¹⁶⁵ Candan, **a.g.m.**, s.57

Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılan harcamalarda, veri giriş işlemleri de gerçekleştirme görevi sayılarak bu işlemleri yapanlarda gerçekleştirme görevlisi olarak kabul edilmişlerdir.¹⁶⁶

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine, işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Gerçekleştirme görevlileri yapmaları gereken tüm iş ve işlemlerden sorumludurlar ve Sayıştay'a karşı da hesap vermekle yükümlüdürler.

5018 sayılı Kanun ile 1050 sayılı Kanundaki gider tahakkuk memurunun yerini alan gerçekleştirme görevlilerinin sorumlulukları idari ve cezai olabildiği gibi kusurluluk esasına dayalı mali sorumluluktur. Gerçekleştirme görevlisi, 1050 sayılı Kanundaki gider tahakkuk memuruna denk gelmekle birlikte ondan daha geniş bir kavramdır. 1050 sayılı Kanundaki gider tahakkuk memuru da 5018 sayılı Kanundaki ödeme emri belgesi düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisine benzemekle birlikte ondan daha ağır sorumluluğa sahipti. Çünkü 1050 sayılı Kanunda harcama sürecinde yer alan diğer görevliler tahakkuk memuru sayılmamış ve sorumluluk üstlenmemişlerdir. Böylece yeni sistem ve yeni Kanunla birlikte harcama sürecinin her aşamasında yer alan gerçekleştirme görevlilerinin de sorumluluk üstlenmesi sağlanmıştır. Belki eski Kanunda sorumlu sayısının az ve net belirlenmiş olması denetleme açısından kolaylık yaratıyordu. Fakat yetki-sorumluluk dengesi açısından doğru bir uygulama değildi. Çünkü mali işlemin yürütülmesi sürecinde yer alan herkesin sorumluluk taşıması kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinde herkesi daha özenli ve dikkatli olmaya sevk etmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi gerçekleştirme görevlileri birden fazladır. Her bir gerçekleştirme görevlisi kendi yaptığı işlemde kaynaklanan kamu

¹⁶⁶ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

zararı başta olmak üzere, bir önceki aşamadaki işlemde kaynaklanmakla birlikte bir sonraki aşama veya aşamalarda gerçekleştirme görevlilerince ortaya çıkarılabilecek nitelikte olup, tespit edilemeyenler dâhil kusurlu sorumluluğun istisnası olan sebep olma sorumluluğu çerçevesinde oluşan kamu zararından sorumlu olacaktır.¹⁶⁷

Burada dikkat edilmesi gereken husus; harcama sürecinde birçok gerçekleştirme görevlisi yer aldığından, bir kamu zararının öncelikle hangi aşamadaki kusurlu (sebebe olma sorumluluğu şeklindeki bir kusur) fiilden kaynaklandığı ve bu durumun sonraki aşama veya aşamalarda hangi gerçekleştirme görevlilerinin kontrol ihmaline dayalı olarak devam ettiğinin tespitidir. İç veya dış denetim tarafından sorumluluk tespit edilmişse üst yönetici gerekli değerlendirmeyi ve sonucunda gereğini yapacaktır.¹⁶⁸

Bir mali işlemi gerçekleştirmede görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemi yapan memurun, yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından düzenlenip imzalanan belgeye dayanıyor olması zorunludur.¹⁶⁹

2.2.1.2.1. Ödeme Emri Belgesi Düzenlemekle Görevlendirilen Gerçekleştirme Görevlisi

5018 sayılı Kanunun 33'üncü maddesinde ödeme emri belgesinin, harcama yetkilisi tarafından belirlenen bir görevli tarafından düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Ödeme emri belgesi, tek başına mali bir işlem sayılmasa bile giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarından sonra ödeme aşamasına geçilmesinde temel olmaktadır.

¹⁶⁷ Karaarslan, **a.g.e.**, s.297

¹⁶⁸ Karaarslan, **a.g.e.**, s.297

¹⁶⁹ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirirler. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli olan gerçekleştirme görevlisi, ödeme emri belgesini düzenler, kontrol eder ve imzalayarak harcama yetkilisine sunar.¹⁷⁰ Buradaki gerçekleştirme görevlisinin en önemli görevi, ödeme emri belgesi ve ekli belgeler üzerinde ön mali kontrol yapmaktır. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi ön mali kontrolü yaptıktan sonra ödeme emri belgesi üzerine kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür şerhi düşüp imzalar. Bu nedenle ödeme emri belgesi düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisi, gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine doğru aktarılması yanında, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumludur.¹⁷¹

2.2.1.2.2. Diğer Gerçekleştirme Görevlileri

Harcama sürecinde işlem yürüten her bir görevli, gerçekleştirme görevlisi olarak adlandırılmıştır. Bunlar; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi, ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması ve elektronik ortamda veri girişi işlemlerinin yapılması işlerini yürütenlerdir. Yani onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarını hazırlayanlar, mali karar ve işlemleri belgelendirenler, mal ve hizmeti teslim alanlar, ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda görev yapanlar ve veri girişi yapanlardır.

Buna göre; ödeme emri belgesine eklenmesi gereken taahhüt ve tahakkuk işlemlerine ilişkin fatura, beyanname, tutanak gibi gerçekleştirme belgelerini düzenleyen veya bu belgeleri kabul eden gerçekleştirme

¹⁷⁰ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.122

¹⁷¹ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

görevlilerinin, bu görevleriyle ilgili olarak yapmaları gereken iş ve eylemlerle sınırlı olarak harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulmaları gerektiği; mevzuatına göre oluşturulan kurul, komisyon veya benzeri bir organ tarafından düzenlenen keşif, rapor, tutanak, karar veya ödemeye esas benzeri belgelerden doğacak sorumluluğa, işlemi gerçekleştiren ve bu belgeyi düzenleyip imzalayan kurul üyelerinin de dâhil edilmeleri ve bu işlem nedeniyle harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiği; elektronik ortamda oluşturulan veri tabanından yararlanılarak yapılacak harcamalarda, sisteme girilecek verilerin bulunduğu belgeleri düzenleyen ve imzalayan görevlilerin, bu işlemle ilgili gerçekleştirme görevlisi olarak kabul edilmesi ve yaptığı işlemlerden harcama yetkilisi ve sorumluluğu bulunan diğer gerçekleştirme görevlileriyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiği Sayıştay tarafından karara bağlanmıştır.¹⁷² Bu gerçekleştirme görevlilerinin personel mevzuatı açısından niteliklerinin, görevlendirilmelerine ve sorumlu tutulmalarına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.¹⁷³

2.2.1.3. Muhasebe Yetkilisi

Giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, gelirlerin tahsili, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması muhasebe hizmeti olarak tanımlanmış ve bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisi olarak adlandırılmıştır. 5018 sayılı Kanun uyarınca memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur.¹⁷⁴ Yukarıdaki işlemlerin ve hizmetlerin usulüne uygun, saydam ve erişilebilir olmasından muhasebe yetkilileri sorumlu tutulmuşlardır.

Muhasebe yetkilileri, 5018 sayılı Kanunda muhasebe yetkililerinin sorumlu olarak sayıldığı, ödemeye ilişkin hükümlerden ve ödemeye ilişkin

¹⁷² 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

¹⁷³ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.122

¹⁷⁴ Ekrem, Candan, **a.g.m.**, s.60

kontrol yükümlülüklerinden sorumludurlar. Muhasebe yetkililerinin 5018 sayılı Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır. Muhasebe yetkilileri aynı zamanda Sayıştay'a karşı da sorumludurlar.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve ekli belgeler üzerinde inceleme ve kontrol yaparlar. Bu yapılan kontroller neticesinde tahakkuk eden kamu gideri ödeme emri belgesine dayanılarak muhasebe yetkilisi tarafından hak sahiplerine ödenir. 5018 sayılı Kanunun 61'inci maddesine göre muhasebe yetkilileri ödeme emri ve ekli belgeler üzerinde;

- Yetkililerin imzasını,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tam olmasını,
- Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlüdürler.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatına göre düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamazlar. Ödeme emirlerini muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren en geç dört iş günü içinde incelerler ve yukarıdaki konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması durumunda ödeme yapamazlar.¹⁷⁵ Belgesi hatalı veya eksik olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleri ile birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde en geç iki iş günü sonuna kadar incelenerek ödeme işlemi gerçekleştirilir.¹⁷⁶

¹⁷⁵ Arslan, **a.g.m.**, s.18

¹⁷⁶ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

Muhasebe yetkilileri, işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundururlar.¹⁷⁷

1050 sayılı Kanunda sayılan saymana ait görev ve yetkilerin azaltılması suretiyle oluşturulan 5018 sayılı Kanundaki muhasebe yetkililerinin sorumlulukları; sınırlı, sebep olmaya dayalı ve kusurlu mali sorumluluktur.¹⁷⁸

Yapılan yeni düzenlemeler ışığında muhasebe yetkilileri, ödeme aşamasında harcamanın mevzuata, bütçe tertibine ve ödeneğine uygun olup olmadığı hususlarını inceleyemeyeceklerdir. Bu hususlar eski düzenlemede saymanın görevleri arasında sayılmaktaydı. Yeni düzenlemeyle birlikte mevzuata, ödeneğine ve bütçe tertibine aykırı yapılmış bir ödeme söz konusu olduğunda harcama süreci içinde yer alan her bir gerçekleştirme görevlisi, ön mali kontrol yetkilisi ve harcama yetkilisi bundan sorumlu olacaktır.¹⁷⁹

5018 sayılı Kanun, 1050 sayılı Kanun uygulamasında olduğu gibi harcama yetkililerinin sorumluluk üstlenmeleri yoluyla giderin ödenebilmesine de imkân vermemiştir.¹⁸⁰

2.2.1.3.1. İmza Kontrol Görevi

Muhasebe yetkililerinin, ödeme aşamasında, ödeme emri belgeleri ve ekleri üzerinde yetkililerin imzalarını arama yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu nedenle ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları olmakla birlikte, ödeme emri belgesi eki belgeler üzerinde herhangi bir imza eksiği varsa, muhasebe yetkilisi,

¹⁷⁷ Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s.427

¹⁷⁸ Karaarslan, **a.g.e.**, s.300

¹⁷⁹ Arslan, **a.g.m.**, s.19

¹⁸⁰ Arslan, **a.g.m.**, s.19

ödeme emri belgesi üzerinde imzası bulunan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi ile birlikte sorumlu tutulacaktır.¹⁸¹

Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisinden sadece birinin imzası varsa, muhasebe yetkilisi, imzası bulunan görevli ile birlikte sorumlu tutulur. Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları yoksa muhasebe yetkilisi, tek başına sorumlu tutulacaktır.¹⁸²

2.2.1.3.2. Ödemeye Esas Belgelerde Kontrol

Muhasebe yetkililerinin, ön ödeme belgeleri ve ödeme belgelerinin tamam olup olmadığı ve maddi hata bulunup bulunmadığına ilişkin kontrol görevleri de mevcuttur. Ancak bu kontrol, ilgili mevzuatta belirtilen belgelerin tamam olup olmadığı ile ilgilidir. Bu belgelerde noksanlıkların olması gerçekleştirme görevlisinin de sorumlu tutulmasını gerektirir. Öte yandan giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup, çeşitli gerçekleştirme görevlilerinin kendi yasal görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki maddi hatalardan muhasebe yetkilisi de sorumlu tutulmaktadır.¹⁸³

Bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden belgelerdeki gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamlardaki açık, kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen hatalar, maddi hata olarak nitelendirilmektedir. Ödemeye esas teşkil eden fakat gider evrakı arasında yer almayan bir belge nedeniyle ortaya çıkan kamu zararı ile giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup çeşitli gerçekleştirme görevlilerinin kendi yasal görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki açık ve kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen maddi hatalardan muhasebe yetkilisinin, harcama yetkilisi ve

¹⁸¹ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

¹⁸² 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

¹⁸³ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir. Hatanın bariz olup olmadığı konusunun ise yargı dairelerince kararlaştırılacak bir husus olduğu Sayıştay Genel Kurulu tarafından 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı karar ile hüküm altına alınmıştır.

2.2.1.3.3. Gideri Hak Sahibine Ödeme

5018 sayılı Kanuna göre muhasebe yetkilisi, ödeme emri belgesine dayanılarak yapılan ödemelerde hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlü tutulmuştur. Dolayısıyla hak sahibi olmayanlara ödeme yapılması nedeniyle ortaya çıkan kamu zararından, doğrudan ve tek başına muhasebe yetkilisinin sorumlu olacağı açıktır.

2.2.1.4. Ön Mali Kontrol Görevlileri

Esasen iç kontrolün bir unsuru olan ön mali kontrol, mali işlemlere yönelik ön kontrol faaliyetlerini ifade etmektedir. Bir başka deyişle mali karar ve işlemlerin uygulamaya konulmasından önce kontrol edilmesi anlamını taşır. Ön kontrol, taahhüt aşamasında yapılan kontrolün yanı sıra ödeme emirleri ve eki belgelerin; bütçe ödeneğinin bulunup bulunmadığı, bütçe ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığı, işlemin yetkililerince gerçekleştirildiğinin ve imzalandığının kontrol edilip onaylanmasını da ifade etmektedir. Mali işlemlerin ön kontrolü bir bakıma süreç kontrolüdür. Süreç kontrolünde her işlem bir önceki işlemin kontrolünü içerecek şekilde yürütülür.¹⁸⁴ Böylece ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.

¹⁸⁴ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.169

Ön mali kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilmektedir.

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici nitelikte olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Ayrıca mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin mali karar ve işlemler, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Mali karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrole tabi tutulur.¹⁸⁵

Harcama birimlerinde yapılan ön mali kontrol;

- İşlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan süreç kontrolünü,
- Ödeme emri belgesi düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisi tarafından ödeme emri belgesi ve ekli belgeler üzerinde yapılan kontrolü,
- Harcama yetkilisince yapılan kontrolü, kapsamaktadır.

Yukarıdaki ilk iki madde gerçekleştirme görevlilerinin mali işlem sürecinde yaptıkları kontrolleri ifade etmektedir. 5018 sayılı Kanun gereği muhasebe yetkilisi tarafından ödeme aşamasında yapılan kontroller de aslında bir ön mali kontrol olarak değerlendirilmelidir.

¹⁸⁵ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.176

Ön mali kontrol görevi mali hizmetler birimi tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. Ön mali kontrol ve 5018 sayılı Kanunda belirtilen görevleri yerine getiren mali hizmetler biriminin yapısı, teşkilat kanunlarında gösterilmektedir. Mali hizmetler birimi, strateji geliştirme birimleri içinde bir alt birim olarak mali hizmetler fonksiyonunu yerine getirmektedir. Mali hizmetler biriminin yöneticisi, mali hizmetler fonksiyonu kapsamına giren görev ve işleri yürüterek mevzuatla kendisine verilen yetkileri kullanır. Ayrıca iç kontrol ve ön mali kontrolden sorumlu olarak görev icra eder.¹⁸⁶ Ödemeye ilişkin evrakın mali hizmetler birimince ön mali kontrole tabi tutulması yönünde üst yönetici tarafından karar alınması halinde, ön mali kontrolün ikinci bir defa mali hizmetler birimi tarafından yapılması gerekmektedir. Mali hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda; mali karar ve işlemin uygun görülmesi halinde dayanak belgesinin üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhinin düşülmesi gerekir. Mali karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tabi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilmesi gerekmektedir.¹⁸⁷ Mali hizmetler birimince yapılan ön mali kontrol, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisinin yaptığı ön mali kontrolden sonra, harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalamasından önce yapılır. Ön mali kontrol sonucu uygun görüş verilmesi, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Bu noktada, mali hizmetler biriminin sorumluluğunun ne olduğu veya olması gerektiği tartışmalıdır. 5018 sayılı Kanunda mali hizmetler biriminin sorumluluğuna ilişkin belirleme yapılmadığını, sorumluluğun genel hükümler çerçevesinde tespit edileceğini belirtebiliriz. Ancak sorumluluk açısından mali hizmetler birimi yöneticisi, verdiği uygun görüşten ve imzasından dolayı gerçekleştirme görevlileri ve harcama yetkilisi gibi sorumlu olmalıdır.

¹⁸⁶ Candan, **a.g.m.**, s.59–60

¹⁸⁷ Karaarslan, **a.g.e.**, s.262

2.2.1.5. Kamu Harcamalarının Ödenmesi Sürecinde Görev Alanlarla İlgili Birleşemeyecek Görevler

5018 sayılı Kanunun 5436 sayılı Kanunla değişik 60'ıncı maddesi uyarınca, harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Ayrıca mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenler mali işlem sürecinde görev alamazlar. Başka bir ifadeyle onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, mali karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi mali karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.¹⁸⁸

2.2.2. Denetime Tabi Diğer Sorumlular ve Sorumluluğa İlişkin Diğer Bazı Hükümler

Kanunda yer alan diğer sorumluluk halleri ve sorumlular aşağıda belirtilen başlıklar altında incelenmiştir.

2.2.2.1. Kamu İdarelerinin Mali Saydamlığı Sağlamaya Yönelik Gerekli Düzenlemeleri Yapmaları Sorumluluğu

5018 sayılı Kanuna göre kamu idareleri mali saydamlığı sağlamaya yönelik gerekli düzenlemeleri yapma konusunda sorumlu tutulmuş ve bu hususun Maliye Bakanlığınca izleneceği belirtilmiştir. Buna göre kamu kaynaklarının yönetiminde şeffaf olunması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca saydamlığı sağlayacak düzenlemelerin yapılması ve uygulamanın takip edilmesi konusunda da zorunluluk getirilmiştir. Bu zorunluluğa rağmen Kanun, bunu müeyyide ile desteklenmiş bir sorumluluk

¹⁸⁸ Karaarslan, a.g.e., s.260–261

olarak ortaya koymamıştır. Ancak uygulamada, idari müeyyideye konu olabilecek idari bir sorumluluktan söz edilebilir.¹⁸⁹

2.2.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu

5018 sayılı Kanunda; 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 sorumlu tutulmuş ve yetkili mercilere hesap vermekle yükümlü kılınmıştır.

Hesap verme kavramı, yetki ve kaynakların hukuka, verimlilik, ekonomiklik ve etkinlik ilkelerine uygun kullanılması ve belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılması konularına ilişkin sorumluluğu ifade etmektedir. Kamu harcamaları açısından bakıldığında hesap verme yükümlülüğü, genel olarak kendisine kamu kaynakları emanet edilenlerin bu görevleri yerine getirme tarzı hakkında açıkça cevap verme görevidir.¹⁹⁰

Hesap verme sorumluluğuna konu olan kamu kaynakları ise aşağıdaki gibidir.¹⁹¹

- Borçlanma suretiyle elde edilen imkanlar dahil kamuya ait gelirler,
 - Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay ve benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri,
 - Taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler,
 - Hizmet karşılığı elde edilen gelirler,

¹⁸⁹ Karaarslan, **a.g.e.**, s.292

¹⁹⁰ Hasan Baş, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, (Erişim) <http://www.maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/hasanbas.pdf>, 20 Ağustos 2007, s.5

¹⁹¹ Yaşar Methibay, “Kamu Harcama Hukuku”, Yayınlanmamış Ders Notları, 2009, s.14

- Borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler,
 - Sosyal güvenlik primi kesintileri,
 - Alınan bağış ve yardımlar,
 - Diğer gelirler,
- Taşınır ve taşınmaz mallar,
 - Hesaplarda bulunan paralar,
 - Alacak ve haklar ile diğer her türlü değerlerdir.

Kanun, hesap vermekle ilgili çok geniş bir kavram kullanarak olumlu bir biçimde, harcama sürecinde yer alan tüm görevli ve yetkililerin hatta üst düzey yöneticilerin ve de siyasilerin sorumlu olduğuna hükmetmiştir. Ancak bazı sorumluluklar çerçeve itibariyle çok net çizilmemiştir. Örneğin; bakanların parlamentoya, müsteşarların bakana, daha alt yöneticilerin müsteşara karşı olan hesap verme sorumlulukları ve müeyyideleri çok açık belirtilmemiştir.¹⁹²

2.2.2.3. Bakanlar

Bakanların görev, yetki ve siyasi sorumluluklarına ilişkin esas düzenleme Anayasada yer almıştır. Buna göre başbakan, Bakanlar Kurulunun başkanı olarak bakanlıklar arasında işbirliğini sağlar ve hükümetin genel politikalarının yürütülmesini gözetir. Bakanlar Kurulu, bu politikaların yürütülmesinden birlikte sorumludur. Her bakan, başbakan'a karşı sorumlu olup kendi yetkisi içindeki işlerden ve de maiyetindekilerin eylem ve işlemlerinden sorumludur. Başbakan da bakanların görevlerinin Anayasa ve

¹⁹² Fikret Gülen, “Kamu Yönetimi Temel Kanunun Öngördüğü İdari Yapı ve Hesap Verme Sorumluluğu Üzerine Düşünceler”, Yayımlanmamış Bilgi Notu, 2004, s.3

kanunlara uygun olarak yerine getirilmesini takip etmek ve düzeltici önlemler almakla yükümlüdür.¹⁹³

Bakanların görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyen diğer kanuni düzenlemeler, 3046 sayılı Kanun ve bakanlıkların kendi kuruluş ve teşkilat kanunlarında gösterilmiştir. 3046 sayılı Kanuna göre bakanlar, bakanlık kuruluşunun en üst amiridir ve bakanlar, bakanlık hizmetlerini mevzuata, hükümetin genel politikasına, milli güvenlik politikasına, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle ve bakanlığın faaliyet konularında diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevli ve başbakan'a karşı sorumludurlar. Ayrıca her bakan maiyetindekilerin faaliyet ve işlemlerinden de sorumlu olup, bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşların faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkilidir. Bakanların 3046 sayılı Kanunda belirtilen görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin hükümler, bakanlıkların kuruluş ve teşkilat kanunlarında da yer almaktadır.¹⁹⁴

5018 sayılı Kanuna göre bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, YÖK, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için milli eğitim bakanına; mahalli idareler için içişleri bakanına aittir.

5018 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda başbakana ve TBMM'ye karşı sorumlu tutulmakta iken 5793 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle hukuki ve mali konularda da sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.¹⁹⁵ Ayrıca bakanlar, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans planları konusunda her mali

¹⁹³ Karaarslan, **a.g.e.**, s.293

¹⁹⁴ Candan, **a.g.m.**, s.51

¹⁹⁵ Çöker, **a.g.m.**, s.8

yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmekle sorumlu tutulmuşlardır. Bakanların siyasi, hukuki, cezai ve mali olmak üzere dört tür sorumluluğu bulunmaktadır. Siyasi sorumlulukları, başbakan ve TBMM'ye karşı olup, Anayasanın 98'inci maddesinde düzenlenmiş bulunan bilgi edinme ve denetim yolları ile gündeme getirilebilir. Hukuki sorumlulukları, adli ve idari yargıda görülür; cezai sorumlulukları ise Anayasa hükmü gereği, Yüce Divan sıfatıyla Anayasa Mahkemesi tarafından belirlenir.¹⁹⁶ Mali sorumlulukları ise Sayıştay yargılamasına konu olmamakla beraber böyle bir sorumluluğun ortaya çıkması durumunda Sayıştay'ca ilgili mercilere bildirileceği belirtilmiştir.

TBMM, 5018 sayılı Kanunun 41'inci maddesine göre hazırlanan faaliyet raporları ve Sayıştay tarafından hazırlanan dış denetim sonuçları dikkate alınarak yapılan değerlendirmeler çerçevesinde kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere, ilgili bakan ve üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısı katılır. Bu görüşmeler neticesinde bakan ve üst yöneticilerin sorumlulukları, TBMM tarafından karara bağlanır.

5018 sayılı Kanun, 1050 sayılı Kanundan farklı olarak bakanlara harcama yetkisi vermemiştir. Bu yetki, bütçeyle ödenek tahsis edilen veya ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen birimlerin yöneticilerine, harcama yetkililerine verilmiştir. 1050 sayılı Kanunda, bakanlar, ita amiri olarak harcama yetkisine sahiptiler; fakat sorumluluk üstlenme hali hariç mali sorumluluk taşımıyorlardı. Bu yetkileri karşısında mali anlamda sorumsuz olmaları, yetki ve sorumluluk dengesi açısından adil olmayan bir durum yaratıyordu. Bu nedenle 5018 sayılı Kanunla, bakanlara verilen harcama yetkisi kaldırılmış; yetkinin tek elde toplanması yerine işi yapacak idarelere, birimlere verilerek paylaştırılması suretiyle yetki ve sorumluluk dengesi sağlanmaya çalışılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile usulsüzlüklerin de önüne geçilmek istenmiştir. Ayrıca bakanlara harcama sürecine müdahil olacak bir

¹⁹⁶ Candan, a.g.m., s.51

görev ve yetki verilmediği bu nedenle sorumluluğunun siyasi olduğu, harcama sürecinde yer alamayacağından Sayıştay yargısında mali sorumluluğuna hükmedilemeyeceği söylenebilir. Ancak 5018 sayılı Kanunla birlikte bakanlar, idarelerinin, bağlı ve ilgili kuruluşlarının en üst amiri olmaları sıfatıyla yönetim ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde sorumluluk taşıyacaklardır. Ayrıca Sayıştay Genel Kurul Kararına göre bakanların mali sorumluluğuna Sayıştay'ca hükmedilemeyeceği ancak Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir.¹⁹⁷ Bununla beraber harcama yetkisi olmayan bakanın, bakanlığına tahsis edilen kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını nasıl sağlayacağı tartışma konusu yaratmakla birlikte bu hususun, bakanlara yasalarla verilen yetkilerle gerçekleştirileceği açıktır. Bu konuda bakanlara yardımcı olacak yasal düzenlemeler; Anayasa, 3046 sayılı Kanun, teşkilat kanunları ve personel kanunları ile diğer ilgili mevzuat ve hükümleridir.¹⁹⁸

2.2.2.4. Üst Yöneticiler

Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici bakandır.

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı

¹⁹⁷ Çöker, a.g.m., s.8

¹⁹⁸ Candan, a.g.m., s.52

sorumludurlar. Üst yöneticilerin sorumluluğu, yönetime ilişkin idari sorumluluktur. Ancak bakanlar gibi üst yöneticilerin de hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ne tür yaptırımlarla karşı karşıya kalacakları hususu açık değildir.¹⁹⁹

Üst yöneticiler, mali işlemlerin gerçekleştirilmesi sürecinde yer almamakla birlikte, yönetim sorumlulukları çerçevesinde 5018 sayılı Kanunla öngörülen yapıya uygun bir mali yönetim yapılanması ve sürecini kurup, bu yapıyı ve işleyişi takip edip denetlemekle görevlidirler. Aynı zamanda yetersizlikleri giderip, her türlü kötü yönetimden kaynaklanan kamu zararlarının takip ve tahsilini de sağlayacaklardır.

Sayıştay tarafından yapılan dış denetim ve kendisine bağlı iç denetim tarafından tespit edilip bildirilenler de dâhil olmak üzere tüm kamu zararları, üst yöneticiler tarafından yönetilecektir. İdari süreçte tespit edilenler ile iç denetim veya teftiş birimleri tarafından tespit ve rapor edilen kamu zararları, 1050 sayılı Kanun uygulamasında olduğu gibi saymanlar veya bir başka yetkili tarafından takip ve tahsile konu edilemeyecek, bu husus üst yöneticinin talep ve direktifleri doğrultusunda takip ve tahsil edilecektir.

Üst yöneticilerin takip veya tahsil ettirmemekten kaynaklanan kamu zararlarından dolayı bakana veya Meclise karşı idari ve duruma göre cezai sorumluluğu olabilecektir.²⁰⁰

Sayıştay ilamları dâhil yargı kararları ile tespit edilen kamu zararları konusunda üst yöneticiler tespit edilmiş kamu zararlarının takip ve tahsilini sağlayarak sonuçlarını hiyerarşik bakımdan üstlerine, meclislere raporlayacaklardır. Yargı kararları bütün kamu yöneticilerini bağladığından, tüm kamu görevlileri yargı kararlarına konu kamu zararlarının takip ve tahsilini usulünce ve süresinde yerine getirmekle mükelleftir.

¹⁹⁹ Candan, **a.g.m.**, s.54

²⁰⁰ Erkan Karaarslan, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, No:11, 2006, s.216

5018 sayılı Kanundaki üst yöneticilerin mali işlemlerin gerçekleştirilmesi sürecinde yer alamayacaklarına ilişkin genel düzenlemenin bir istisnası olarak vali ve belediye başkanının üst yönetici olmalarına karşın ilgili kanunlar tarafından harcama yetkilisi olarak belirlendiği de görülmektedir. Örneğin yetkili organların kararlarının alınması koşuluyla sözleşme yapılması gibi durumlarda bütçe ile konulan ödeneği harcama yetkisine sahip olan vali ve belediye başkanı, bu gibi ihtiyaçların ihale yoluyla karşılanması gerektiği hallerde ihale yetkilisi olmakta ve buradan doğacak kamu zararlarından da sorumlu olmaktadır.²⁰¹ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararına göre üst yöneticilerin özel kanunlardan doğan Sayıştay’a karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi münferit bir olayda sorumluluklarına da hükmedilmesi gerekebilir. Bu hususun Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konu olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla üst yöneticilerin denetimler sonucu ortaya çıkacak sorumlulukları idari, cezai yerine göre ise mali yönden olabilecektir.

2.2.2.5. Mal Yönetiminden ve Kullanılmasından Doğan Sorumluluk

5018 sayılı Kanunun 48’inci maddesine göre; kamu idareleri, taşınırların yönetimi, kaydı, muhafazası ve kullanımından sorumludurlar. Taşınırların özelliğinden veya olağan kullanımından kaynaklanan yıpranma ile usulüne uygun olarak belirlenen firelerden dolayı sorumluluk aranmaz.

Kullanılmak üzere taşınır teslim edilen görevliler, taşınırın korunmasından ve taşınıra verilen zararlardan sorumludur. Kamu idareleri, verilen zararların sorumlularına ödettirilmesini sağlamakla yükümlüdür.

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

²⁰¹ Osman Kaya, “Kamu Mali Yönetiminde Sorumluluk”, **KamuTürk Dergisi**, sayı 1, Kasım, 2008, s.67

göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur. Bu noktada, idari ve cezai sorumluluk söz konusu olabileceği gibi özellikle taşınır ve taşınmazların yönetiminde görevli olanların bu işler dolayısıyla mali yönden sorumluluklarının bulunduğu, zararın söz konusu olduğu durumlarda da zararı ödemekle yükümlü oldukları belirtilmektedir. Taşınır ve taşınmazların yönetiminde görevli ve yetkili olanların bu yetki ve görevlerine bağlı olarak oluşan kamu zararları yönetim sorumluluğu çerçevesinde ilgililerden üst yöneticiler tarafından tahsil ettirilecektir.²⁰²

2.2.2.6. Kamu İdarelerinin Sorumluluğu

Kamu idareleri ve görevlileri; mali yönetim ve kontrol sistemleri ile bütçenin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması işlemlerine ait bilgi ve belgeleri denetimle görevlendirilmiş olanlara ibraz etmek, görevin sağlıklı yapılmasını sağlayacak önlemleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorundadır. Burada hesap verme ve düzenleme yapma benzeri bir idari sorumluluk söz konusu olup açık bir biçimde sorumluluk ve sorumlulara yer verilmemiştir. Dolayısıyla bu işlerden ve işlemlerden doğacak sorumluluk yönetimin idari sorumluluğuna konu olacaktır.

2.2.2.7. Şartlı Bağış ve Yardımların Zamanında Kullanılmaması veya Amaç Dışı Kullanımından Doğan Sorumluluk

Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı

²⁰² Eyüp Kızılkaya, “5018 Sayılı Kanunda Sorumluluk”, **Mali Hukuk Dergisi**

kullanım nedeniyle yapılan harcamalar, sorumluluğu tespit olunanlara ödettirilir.

Sorumlular, bağış ve yardımın yönetimi ve harcanması sürecinde yer alan kamu görevlileridir. Bu kamu görevlilerinin genel hükümler çerçevesinde idari ve cezai sorumlulukları olmakla birlikte asıl mali sorumlulukları bulunmaktadır. Bir kamu zararından söz edilebilmesi için; şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması veya amaç dışı kullanılması ve bağış, yardımı yapanında bu sebeplerle bağış, yardımı geri isteyip ilgiliye bütçeden bir ödeme yapılmasına sebebiyet verilerek bir kamu zararına yol açılması gibi açık bir sorumluluğun ortaya çıkması gerekir. Bu durumun tespit edilmesi halinde bütçeden red ve iade edilen tutar, sebep olanlardan yönetim sorumluluğu çerçevesinde üst yöneticiler tarafından tahsil ettirilecektir.²⁰³

2.2.2.8. Muhasebe Yetkilisi Mutemetleri

5018 sayılı Kanunun 61'inci maddesi uyarınca, muhasebe yetkilisi adına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar, muhasebe yetkilisi mutemedi olarak tanımlanmıştır. Muhasebe yetkilisi mutemetleri anılan işleri muhasebe yetkilisi adına ve hesabına yapar ve yetki kullanırlar. Bundan dolayı sorumluluk, muhasebe yetkilisi adına yapılan iş ve işlemlerden doğmaktadır. Dolayısıyla doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludurlar. Muhasebe yetkilisi mutemetleri: veznedar, tahsildar ve icra memuru gibi görevlilerdir.²⁰⁴

14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurul Kararında; muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesabına bakmak ve onları aklamak 5018 sayılı Kanunun 61'inci maddesi uyarınca muhasebe yetkilisinin görevi olduğundan, giderin hak sahibine ödenmemesinden doğan kamu zararı sebebiyle doğrudan ve tek başına muhasebe yetkilisinin sorumlu olduğu,

²⁰³ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.298

²⁰⁴ Candan, **a.g.m.**, s.62

muhasabe yetkilisi mutemedinin Sayıştay'a karşı bu konuda sorumlu olarak kabul edilmemesi gerektiği, ifade edilmiştir.

2.2.2.9. Harcama Yetkilisi Mutemetleri

Harcama yetkilisi mutemetleri, 1050 sayılı Kanunun uygulanmasında avans çekmek suretiyle harcama yapan ita amiri mutemedinin dengidir. 5018 sayılı Kanunun ön ödeme başlıklı 35'inci maddesi gereği harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabileceği belirtilmiştir. Kanun gereği verilebilecek avansın üst sınırı her yılın merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilmektedir.

Ön ödemeler, harcama yetkilileri tarafından yazılı olarak görevlendirilen ve muhasabe yetkililerine bildirilen harcama yetkilisi mutemetlerince yapılır. Görevlendirilen mutemetler, verilen avans veya açılan kredilerle sınırlı olarak yapacakları harcamalar konusunda harcama yetkililerine karşı sorumludurlar. Kanuna göre her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasabe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür. Süresi içinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.²⁰⁵

2.3. DENETİMİN TANIMI, ÖNEMİ VE TÜRLERİ

Kamu harcamaları çoğunlukla vergilerle finanse edilmektedir. Dolayısıyla kamu harcamaları yoluyla üretilen kamusal mal ve hizmetlerin;

²⁰⁵ Candan, a.g.m., s.63

kamusal ihtiyaçları, tercihlere göre karşılayıp karşılamadığının bilinmesi önem taşıamaktadır. Ayrıca bu suretle yapılan kamu harcamalarının ve harcama usullerinin hukukiliği, etkinliği, ekonomikliği ve verimliliği üzerinde durulması gereken bir diğer önemli husustur. Kaynakların kıt oluşu, ihtiyaçların çeşitliliği ve sürekli artış eğilimli olması, yapılan kaynak aktarımlarının amacına uygun bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin de sorgulanmasını gerektirmektedir. Bu açıdan bakıldığında kamu harcamalarının denetimi çok önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.3.1. Denetimin Tanımı ve nemi

Genel olarak denetim, işlemlerin hukuki, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacı ile uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemelerdir. Denetimden bahsedilebilmesi için ortada bir işlem ve bu işlemin kurallara uygun olup olmadığına yönelik bir incelemenin bulunması gerekir.²⁰⁶ Denetim, aynı zamanda yönetimin etkinliğini ve verimliliğini arttıran, uygulamaların hukukiliğini temin eden önemli bir araçtır.²⁰⁷ Bir başka tanıma göre denetim, yetkili bir organın durumunu veya uygulama sonuçlarını belirli ölçülere göre değerlendirmek şeklinde de ifade edilmektedir.²⁰⁸

Denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların nlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin, geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve

²⁰⁶ Cihat etinkaya, **Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Ankara, şubat, 1990, s.19

²⁰⁷ Erdoğan ner, **Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Ankara, şubat 1990, s.263

²⁰⁸ Ahmet Aydoğdu, **Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Ankara, şubat 1990, s.273

kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmak şeklinde de tanımlanabilmektedir.²⁰⁹

Başarılı bir denetim için bir takım alt öğelerin varlığına ihtiyaç vardır. Bunlar: Yetki, bağımsızlık, yansızlık ve dürüstlük, danışma, bilgi güvenliği, bilgiye erişim ve bilginin muhafazasıdır.²¹⁰

Denetim faaliyeti, uzmanlık becerilerine sahip kişi, birim, kurul, organ ve kurumlarca yerine getirilmektedir. Dünyada denetim, riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen ve yıllık programlara bağlanan sürekli ve sistemli bir süreç olarak görülmektedir.²¹¹

Denetimin türü ne olursa olsun denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim yöntem ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar bulunmaktadır. Bu kuralların bütünü denetim standartları olarak adlandırılmaktadır. Bu denetim standartları, denetim güvenilirliğini etkileyen asgari koşullar olup, denetimde uygulanacak yöntem ve aşamaların sınırları ile denetimin sonuçlarını belirlemektedir.²¹²

2.3.2. Denetim Türleri

Denetim birçok açıdan sınıflandırılabilir. Burada denetimin işlevine, denetimin amaç ve konusuna ve idareler üzerindeki denetimlere göre yapılan sınıflandırmalara değinilecektir.

²⁰⁹ Erdal Kuluçlu, “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, **Sayıştay Dergisi**, sayı 63, Ekim-Aralık 2006, s.5

²¹⁰ Kuluçlu, **a.g.m.**, s.7

²¹¹ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.303

²¹² Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.304

2.3.2.1. Denetimin İşlevi Açısından Denetim Türleri

2.3.2.1.1. İç Denetim

İç denetim, kurum faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finans, muhasebe ve diğer tüm yönlerden araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir. Bir diğer ifadeyle iç denetim, örgüte hizmet amacıyla, örgütün tüm faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme işlevidir.²¹³

2.3.2.1.2. Dış Denetim

Dış denetim, ilgili kurum veya kuruluşun işlevsel ve örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi bulunmayan ve onun dışında kalan kişi veya kurumlar tarafından yapılan faaliyettir. Bu tip denetimlerde hesap ve işlemlerin uygunluğu ve düzenliliği ile birlikte verimlilik, etkinlik ve tutumluluk önemli rol oynamaktadır.²¹⁴

Dış denetim, 5018 sayılı Kanunda olduğu gibi Sayıştaylar tarafından yapılan denetimler için kullanılmaktadır. Ancak Sayıştayların işlevleri, denetim yanında yargılama fonksiyonlarının bulunması, parlamento adına hareket etmeleri vs. onları dış denetim yapan diğer kurum ve kuruluşlardan ayırmakta böylece kavramın Sayıştay denetimini karşılamakta yetersiz kaldığı düşünülmektedir. Bu nedenle Sayıştayların yaptıkları denetimi “Yüksek Denetim” olarak adlandırmakta mümkündür.

²¹³ Aydın Gürer, “İç Kontrol Sistemi ve Türkiye Uygulaması”, Yüksek Lisans Tez Çalışması, Ankara, Ağustos 2006, s.17

²¹⁴ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.304

Dış denetim kavramını geniş ölçekte düşündüğümüzde; kamuoyu denetimini, yasama ve yargı denetimini, uluslararası denetimi de dış denetim olarak nitelendirebilmek mümkündür.²¹⁵

2.3.2.1.3. Yüksek Denetim

Yüksek denetim, kaynağını anayasadan alan, meslek mensuplarının anayasal ve yasal teminatlarının olduğu ve çoğu ülkede yargısal yetkilerle donatılmış bulunan bağımsız kuruluşlarca parlamento adına yürütülen denetimi tanımlamaktadır.

Yüksek denetim; yasama, yürütme ve yargı içine alınamayan kendine özgü, parlamento adına yapılan ve mali bağımsızlığı olan bir devlet faaliyetidir.²¹⁶

2.3.2.2. Denetimin Amacı ve Konusu Açısından Denetim Türleri

2.3.2.2.1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimini içerecek şekilde, denetime tabi kamu kuruluşları muhasebe kayıtlarının ve mali tablolarının incelenerek hesaplarının doğruluğu hakkında kanaate ulaşılması ve işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının değerlendirilmesidir.²¹⁷ Bu tür denetimler uygulama öncesi yapılabileceği gibi uygulama sırasında ve sonrasında da yapılabilmektedir.

²¹⁵ H.Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, T.C. Sayıştay Başkanlığı 145.Kuruluş Yayınları, Ankara, Mayıs 2007, s.17

²¹⁶ Köse, **a.g.e.**, s.17

²¹⁷ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.304

2.3.2.2.1.1. Mali Denetim

Mali denetim, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi ifade eder.

2.3.2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimdir.

2.3.2.2.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, denetime tabi kurum kaynaklarının ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde yönetilip yönetilmediğinin belirlenmesi amacıyla faaliyetlerin ve performans kriterlerinin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir.

Başka bir ifadeyle performans denetimi; kamu faaliyetleri, programları veya organizasyonlarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluklarının iyileştirme amaçlı bağımsız bir incelemesidir.²¹⁸

INTOSAI denetim standartlarına göre;²¹⁹

- Tutumluluk denetimi; iyi yönetim prensip uygulamaları ve politikalarına uygun olarak kamu faaliyetlerinin denetimini,

²¹⁸ Arife Coşkun, Levent Karabeyli, “Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi”, 22nci Türkiye Maliye Sempozyumu “Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim” oturumu için bildiri, (Erişim) http://www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/pdf/coskun_karabeyli.pdf, 03 Eylül 2007, s.5

²¹⁹ Coşkun, Karabeyli, **a.g.m.**, s.5

- Verimlilik denetimi; bilgi sistemleri, performans ölçüm ve izleme faaliyetleri ile denetlenen kurumların düzeltici önlemler için izlediği prosedürler dâhil olmak üzere insan kaynakları, mali ve diğer kaynakların kullanımının denetimini,
- Etkinlik denetimi; denetlenen kurumların hedeflerine ulaşma konusundaki performanslarının etkinliği ile hedeflenen ve gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasının denetimini, kapsamaktadır.

Zaman içinde çeşitli ülkelerdeki uygulamalar verimlilik, tutumluluk ve etkinlik kavramlarının performans denetiminin kapsamını belirlemede yetersiz kaldığını göstermiş ve 2000'li yıllarda kalite, çevre, adil hizmet sunumu, bilgi teknolojileri, etik gibi kavramlar da performans denetimi kapsamında değerlendirilmeye başlanmıştır.²²⁰ Ancak ülkemizde performans denetiminin henüz istenilen seviyede olmaması sebebiyle performans denetiminin bahsedilen yeni kavramlar çerçevesinde uygulanmasının zaman alacağı değerlendirilmektedir.

Performans denetiminin amacı;²²¹

- Performans hesap verme sorumluluğunu geliştirmek,
- Kurum faaliyetlerinin performansının geliştirilmesini desteklemek,
- İdari ve mali reformları teşvik etmek,
- Parlamenta ve kamuoyuna objektif performans bilgileri sağlamak,

olarak belirlenmiştir.

²²⁰ Coşkun, Karabeyli, **a.g.m.**, s.5

²²¹ Coşkun, Karabeyli, **a.g.m.**, s.6

2.3.2.3. İdareler Üzerindeki Denetimler Açısından Denetim Türleri

2.3.2.3.1. İdari Denetim

İdari kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan denetime idari denetim denilmektedir. İdari kurum ve kuruluşların eylem, işlem ve kararlarının düzenlilik ve örgüt içi amaçlara uygunluk açılarından denetlenmesinde etkin yöntemlerden biriside bu kurum ve kuruluşların kendi oluşturdukları mekanizmalar aracılığıyla denetlenmesidir. Yürütme organının kendi içinde yaptığı bu denetim, en yaygın ve geniş kapsamlı olan denetim türüdür.²²² Ayrıca kamu idare ve kuruluşlarının kendi bünyelerinde yaptıkları idari denetimin dışında dışarıdan denetlenmesi de söz konusu olabilmektedir.

2.3.2.3.2. Siyasal Denetim

Siyasal denetim, yasama organı tarafından ve Anayasada düzenlenmiş soru, gensoru, meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması gibi araçlarla yürütülmektedir. Anayasa'nın 74'üncü maddesi uyarınca vatandaşlara dilekçe hakkı ile kamu ile ilgili konularda TBMM'ye başvurma imkanı verilmiştir. Böylece TBMM vatandaşların başvurusu üzerine de harekete geçebilmektedir. Ayrıca TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu da önemli bir denetim işlevi görmektedir.

2.3.2.3.3. Kamuoyu Denetimi

Günümüz kamu yönetimi anlayışında ve demokratik toplumlarda kamuoyunun gerek yönetime gerekse yönetimin iş ve eylemlerinin denetimine katılımı önemlidir. Ancak ülkemiz açısından kamuoyu denetiminin

²²² Köse, a.g.e., s.10

yeterince etkin olduğunu söylemek zordur. Yönetime katılma ve onu denetleme, kısmen de olsa seçimlere katılmakla mümkün olmaktadır.²²³

2.3.2.3.4. Yargı Denetimi

İdarenin hukuk yönünden denetlenmesi hukuka bağlı devletin temel güvencesidir. Ayrıca idari eylem ve işlemlerin yargı organları tarafından denetlenmesi, hukuk devletinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.²²⁴ Anayasanın 2'inci maddesinde de devletin temel niteliklerinden birisinin hukuk devleti olduğu belirtilmektedir. Yine Anayasanın 125'inci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır.

İdarenin denetlenmesinde, adli ve idari yargı yerlerinin dışında Türkiye'nin de dahil olduğu bir çok ülkede Sayıştaylar da yargısal yetkilerle donatılmıştır.

2.3.2.3.5. Ombudsman Denetimi

Kamu yönetimini denetleyen modern bir kurum olarak tanımlayabileceğimiz ombudsmanlık, idarenin hukuk dışına taşan, hakkaniyete uymayan, yasaların yanlış yorumlanması sonucu amacından sapan uygulamalarını hukuk devleti adına filtre eden, ıslah eden ayrıca hukuk devletine olan inancı ve saygıyı pekiştiren bağımsız bir kamu otoritesidir.²²⁵

Uygulamada Ombudsman, devlet ile halk arasında köprü görevi görmektedir. Vatandaşlar rahatsız oldukları konularda ombudsmanı harekete geçirip idarenin denetimine katkıda bulunmaktadır.

²²³ Esmeray Alacadağlı, **Kamu Yönetimi Paneli**, “Kamu Yönetimi ve Kalite”, TBB Yayınları 54, Ankara 2003, s.231

²²⁴ Saadettin Gültekin, **Kamu Yönetimi**, Akademi Yayınevi, Şubat 2002, s.388

²²⁵ Müslüm Akıncı, **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayınları 906, Temmuz 1999, s.46

Ombudsmanlık kurumunu diğer denetim yollarına göre üstün kılan yönü işlemesinin basit ve ekonomik oluşudur. Demokratik idarelerde giderek vazgeçilmez bir unsur haline gelen bu kurum, gün geçtikçe daha fazla ülke tarafından benimsenmektedir.

2.3.2.3.6. Sayıştay Denetimi

Sayıştaylar zaman içinde parlamentoların denetim işlevlerini gereği gibi yerine getirememeleri ve bu alanda uzman bir kuruluşa ihtiyaç duyulması üzerine, yasama denetimi alanında parlamentoya yardımcı bir organ olarak oluşturulmuşlardır.

Günümüzde hemen her ülkede yasama adına denetim yapan ve parlamentoların en güvenilir bilgi kaynağı olan Sayıştaylar, ülkelerin anayasal sistemleri içinde önemli bir yer tutarlar. Yasamanın yanı sıra yürütme organları içinde vazgeçilmez işlevler üstlenen ve yargı görevleri de yerine getiren bu kuruluşlar, kamusal kaynakların hukuka, toplumsal çıkarlara ve performans ilkelerine uygun olarak kullanımını gözeterek halk adına hazinenin bekçiliği görevini de yürütürler.²²⁶

2.3.2.3.7. Uluslararası Denetim

Küreselleşme ile birlikte Dünya'da ekonomik, sosyal ve kültürel ilişkiler yoğunlaşmıştır. Ülkeler karar alırken ve uygularken yalnızca kendi iç hukuk ve idare sistemlerine göre değil aynı zamanda uluslararası alanda gerçekleşen gelişmelere, dış faktörlere dikkat ve özen göstermek durumunda kalmaktadırlar.

Türkiye'nin AB hedefi ve uluslararası politika çerçevesinde, idarenin ve yönetilenlerin iş ve eylemlerine uluslararası kamuoyunun ve kuruluşların

²²⁶ Köse, a.g.e., s.14

vereceği tepkiler önemli sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle idarelerin, iş ve eylemlerinde hukuk ilkelerine uyum konusunda daha dikkatli olmaları gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.²²⁷

2.4. TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMALARININ DENETİMİ

2.4.1. Kamu Harcamalarının İdari Denetimi

Kamu idareleri denetim birimlerinin ve DPT'nin devredildiği Kalkınma Bakanlığının²²⁸ yatırım harcamalarının projelendirilmesi aşamasında yaptığı denetim, kamu harcamalarının idari denetimi olarak ifade edilmektedir. Kalkınma Bakanlığının tüm harcamacı birimlerin yatırım projelerine ilişkin ödenek taleplerini, kalkınma planları ve yıllık program ilkeleri açısından değerlendirmeye tabi tutması bir anlamda harcama öncesi denetim olarak ifade edilebilir. Ayrıca hemen her bakanlık ve kamu idaresi bünyesinde oluşturulmuş bulunan teftiş kurulları da kamu harcamalarının idari denetiminde görevli organlardır.

Diğer yandan çalışmanın ilerleyen bölümlerinde daha ayrıntılı açıklanacağı üzere “İç Denetim” uygulamasının başlamasının ardından kamu harcamalarının idari denetiminde de önemli değişiklikler meydana gelmiştir.

2.4.2. Kamu Harcamalarının Yasama Denetimi

2.4.2.1. Tanımı ve Önemi

Bütçenin yasama organı tarafından denetlenmesi olarak ifade edebileceğimiz yasama denetimi, bütçenin uygulanması için yürütme

²²⁷ Kuluçlu, **a.g.m.**, s.8

²²⁸ 08.06.2011 tarih ve 27958 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 641 sayılı Kalkınma Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 643 sayılı 3046 Sayılı Kanun İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile DPT kaldırılarak Kalkınma Bakanlığına devredilmiştir.

organına yetki veren yasama organının, bu yetkinin nasıl kullanıldığını ve uygulama sonuçlarını kontrol etmesidir. Ülkemizde yasama denetimi, bütçenin hazırlanmasında, uygulanmasında ve uygulanması sonrasında olmak üzere üç aşamada gerçekleştirilmektedir.

2.4.2.2. Bütçenin Onaylanması Aşamasında Yapılan Denetim

Bütçe kanununun parlamentoda görüşülerek onaylanması, bütçenin onaylanma aşamasında denetlenmesidir. 1982 Anayasasına göre bütçenin Mecliste görüşülmesi için yetmiş beş günlük bir süre mevcut olup bu sürenin elli beş günü Plan ve Bütçe Komisyonuna ayrılmıştır. Komisyon, bütçe tasarılarını değiştirmek konusunda da yetkili kılınmıştır.

2.4.2.3. Bütçenin Uygulanması Aşamasında Yapılan Denetim

Parlamento, bütçenin uygulanması aşamasında yaptığı denetimi, Sayıştay raporlarının incelenmesi, bütçe kanunu dışında gelir, gider, ek ödenek, olağanüstü ödenek ve bölümler arasında aktarma yapılmasına ilişkin yasa tasarısı ve tekliflerinin görüşülmesi, Bakanlar Kurulu ve bakanların sorumluluklarına ilişkin soru, gensoru, genel görüşme, meclis araştırması ve meclis soruşturması yoluyla yapar. Denetim yolları, Anayasanın 98, 99 ve 100'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Bu denetim yolları bütçenin uygulanması sırasında parlamentonun yürütme organını denetlemesini de sağlayan yollardır. Bunun dışında dilekçe hakkı da bir başka denetim usulü olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.4.2.4. Bütçenin Uygulanmasından Sonra Yapılan Denetim

Yasama organının yani parlamentonun bütçenin uygulanmasından sonra yaptığı denetim, Anayasa gereğince Bakanlar Kurulu tarafından

parlamentoya sunulan kesin hesap kanun tasarısının görüşülerek onaylanması suretiyle gerçekleştirilir. Kesin hesap kanun tasarısının parlamentoda görüşülerek kabul edilmesi, yine parlamentonun yürütme organına vermiş olduğu harcama yapma yetkisinin etkin, ekonomik, verimli ve hukuki bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi ve onaylanması olarak belirtilebilir.

Kesin hesap kanun tasarısı, kanunda eğer daha kısa bir süre tespit edilmemişse, ilgili olduğu mali yılın sonundan başlayarak en geç Haziran ayı sonuna kadar parlamentoya sunulur. Sayıştay ise uygunluk bildirimini ilgili olduğu kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden itibaren en geç yetmiş beş gün içinde parlamentoya sunar. Söz konusu tasarı, izleyen yılın bütçe kanunu ile birlikte Bütçe Komisyonunda görüşülerek Genel Kurul'un onayına sunulur ve karara bağlanır. Diğer yandan kesin hesap kanun tasarısının ve genel uygunluk bildiriminin parlamentoda onaylanması veya Sayıştay'ın uygunluk bildiriminin parlamentoya verilmiş olması, ilgili yıla ait ve Sayıştay'ca henüz sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılaması işlemlerinin devamını engellememektedir.

2.4.3. Kamu Harcamalarının Yargısal Denetimi

Kamu idarelerinin yargısal denetimi yargı organları tarafından yapılmaktadır. Bu anlamda Anayasa Mahkemesi, adli ve idari yargı organları, askeri mahkemeler ve Sayıştay kamu harcamalarının yargısal denetimini yürütmektedirler.

2.5. TÜRK DENETİM SİSTEMİNİN GENEL YAPISI VE SORUNLARI

2.5.1. Türk Denetim Sisteminin Genel Yapısı

Türkiye’de kamu yönetiminin denetiminde yasama organı en üst düzeyde yetkili olan organdır. Yasama denetimi parlamenter demokrasinin temelini oluşturan ve Anayasamızda da yer alan kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir gereğidir.²²⁹

Bakanlar Kurulunca hazırlanan bütçenin yürürlüğe konulması, yasama organının onamasına bağlıdır. Yine bütçenin bir yıllık uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanununun görüşülmesi ve onanması yoluyla da yürütme organı denetlenmektedir.

Anayasanın 160’ıncı maddesi gereği genel yönetim bütçesi kapsamındaki idarelerin tüm gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetleme ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlama görevi yüksek denetim kurumu niteliği taşıyan Sayıştay’a verilmiştir. Yasama denetimini güçlendirmek adına Sayıştay’a kanun ile belirlenen konularda TBMM’ye raporlar sunmak, genel uygunluk bildirimlerini vermek gibi ek görevler de verilmiştir.

Anayasanın 165’inci maddesinde de KİT’lerin TBMM tarafından denetleneceği ve bu denetimin esaslarının kanunla düzenleneceği belirtilmiştir. Anayasa hükmünde KİT’lerin denetimi için bir kurum önerilmemiş bu konu kanun koyucuya bırakılmıştır. Kanun koyucu da KİT’lerin denetimini 6085 sayılı Kanunla Sayıştay’a bırakmıştır.²³⁰

Bakanlıklar ve bakanlıklara bağlı kuruluşlar, KİT’ler, özerk kuruluşlar, mahalli idarelerin bir bölümü ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının büyük çoğunluğunda teftiş kurulları ya da daha alt düzeyde teftiş, denetim birimleri yer almaktadır. Kimi denetim birimlerinin ise içinde yer aldıkları kurumun

²²⁹ Köse, a.g.e., s.17

²³⁰ 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu

dışındaki kurum ve kuruluşlar üzerinde denetim yapma yetkisi de bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; Cumhurbaşkanlığına bağlı Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu²³¹ ve İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Başkanlığıdır. Bu denetim birimlerinin yetkileri oldukça geniş tutulmuştur.

5018 sayılı Kanun ile birlikte mali yönetim sistemi içinde iç denetim birimleri kurulmaya başlanmıştır. Hemen her örgütsel yapıda bir iç denetim birimi oluşturulmuştur. Böylece kamu idareleri içinde, birçok denetim biriminin varlığı denetim karmaşasının yaşanmasına sebebiyet verebilmektedir.

2.5.2. Türk Denetim Sisteminin Sorunları

Türk denetim sisteminin mali yönetim sisteminden kaynaklanan bazı sorunları bulunmaktadır. Bunlar arasında, denetim sistemimizin çağdaş dünyadaki hızlı gelişim sürecini yakalayamamış olması ve günümüzde bir geçiş sürecinin yaşanmakta olduğu dikkat çekmektedir.

Performans denetimi uygulamalarının sınırlılığı, ülkemiz denetim sisteminin bir diğer sorunu olarak görülmektedir. Gerek denetlenen kurumların uygun bir altyapıya sahip olmaması gerekse de denetim kurumlarının yeterli bilgi ve deneyim birikimine sahip olmaması performans denetiminin yeterince uygulanabilirliğini kısıtlamaktadır.²³² Denetimde bilişim teknolojileri imkanlarından yeterince yararlanılamaması da bir başka sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Denetimlerin planlanması ve yürütülmesinde stratejik yaklaşımların eksikliği de önemli bir sorun oluşturmaktadır. Ülkemizde denetim, genellikle öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara dayalı olarak yürütülmemektedir. Çeşitli denetim organları arasında işbirliği ve

²³¹ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur.

²³² Köse, a.g.e., s.217

koordinasyon eksikliği bulunmaktadır. Çok önemli alanlar ya da konular denetim dışı kalabilirken, bazı alanlarda mükerrer denetimler sınırlı kamu kaynaklarının etkin kullanılamamasına neden olmaktadır.

Denetim faaliyetlerinin şeffaf olmaması ve denetimin desteklenmemesi sistemin güvenilirliğini, objektifliğini ve sonuçta etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Denetim etkinliğini azaltan bir diğer faktör ise denetim kurumlarına, birimlerine ve denetim elemanlarına uluslararası standartlara uygun bir bağımsızlık düzeyinin sağlanamamış olmasıdır.

Kamusal denetimin kamuoyu desteğinden yoksun yürütülmesi, denetim sonuçlarının kamuoyuna iyi duyurulamaması, demokrasi kültürünün yeterince gelişmemiş olması, halkın bilinç ve örgütlülük seviyesinin yeterli olmayışı gibi faktörler de denetim sistemine olumsuz etkide bulunmaktadır.

Denetim elemanlarının sayı olarak yetersizliği sistemin bir diğer olumsuz yönü gibi görünse de günümüzde nitelik nicelikten daha büyük bir öneme sahiptir. Dolayısıyla mevcut denetim teknikleriyle ve klasik yaklaşımlar çerçevesinde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin sayısal anlamda arttırılmasının etkinliğe fazla bir katkı sağlamayacağı bu nedenle denetimin niteliğinin iyileştirilmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir. Bu anlamda 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte iç kontrol, iç denetim ve dış denetimin günümüz çağdaş şartlarına ve ülkemiz koşullarına göre yeniden yapılandırılması sonucunda daha etkin bir denetim sonucuna ulaşılması mümkün olabilecektir.²³³

2.6. 5018 SAYILI KANUNA GÖRE DENETİM

Kamu harcama sürecinin daha hızlı ve sağlam esaslara bağlanması; kamu mali yönetiminde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığı sağlamak; kamu kaynaklarının kullanılmasında etkin (etkili), verimli ve ekonomik

²³³ Köse, a.g.e., s.217

olunmasını sağlamak ve bu ilkeler doğrultusunda uygulamayı gerçekleştirmek amaçlarıyla 5018 sayılı Kanun 1050 sayılı Kanun yerine 01.01.2006 tarihinden itibaren tümüyle yürürlüğe girmiştir.²³⁴ 5018 sayılı Kanunla oluşturulan yeni mali yapıda kamu idarelerinin yürüteceği fonksiyonlar ve sorumlulukları arttırılmış, mali yönetim ve kontrolün idarelerin yönetim ve sorumluluğu altında yürütüleceği yeni bir anlayış ortaya çıkmıştır.²³⁵

Bu Kanun ile denetim etkinliğinin artırılması çalışmalarına da geniş yer verilmiş olup bu amaçla tüm denetim birimlerini kapsayan bir yeniden yapılanma gerçekleştirilmiştir. Ayrıca denetim standartlarının oluşmasında, uluslararası normlara uygunluk kabul edilmiştir.

5018 sayılı Kanuna göre denetim;

- İç kontrol ve ön mali kontrol ile iç kontrolü destekleyen kontrol ve hususlardan,
- İç denetimden,
- Dış denetimden,
- Kesin hesap kanunu ve parlamento denetiminden, oluşmaktadır.

2.6.1. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol İle İç Kontrolü Destekleyen Kontrol ve Hususlar

2.6.1.1. İç Kontrol

2.6.1.1.1. Tanımı ve Önemi

İç kontrol, bir kurum bünyesinde kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak tasarlanıp uygulanan tüm faaliyet ve işlemler olarak tanımlanabilir.²³⁶

²³⁴ Bülül, Ejder, Şahan, **a.g.e.**, s.6

²³⁵ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.13

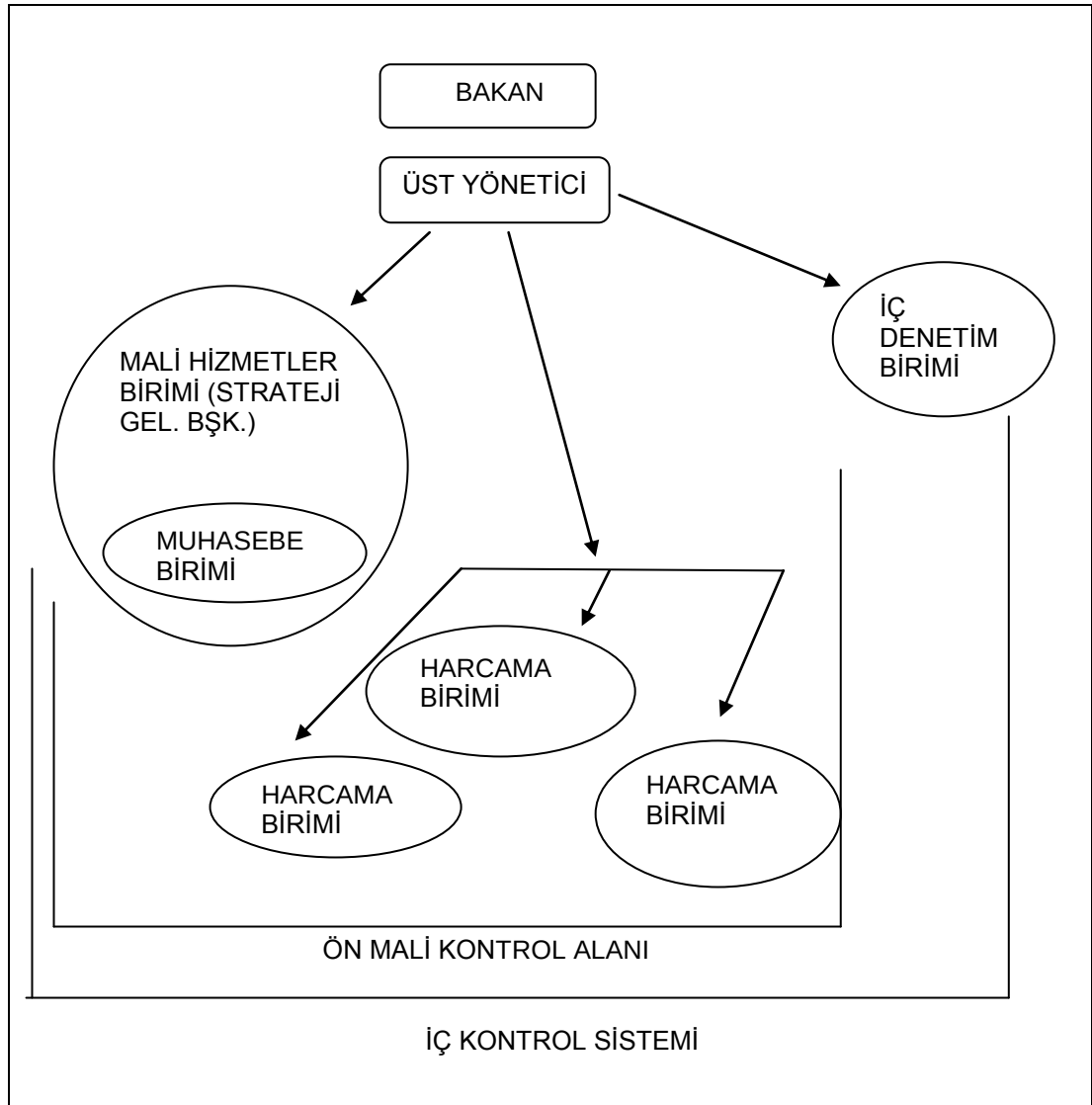
²³⁶ Baran Özeren, **İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Sayıştay Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi 8, Ağustos 2000, s.3

Bir diğer tanımlama, Avrupa Komisyonu’nun yapmış olduğu tanımlamadır. Bu tanıma göre ise iç kontrol, “İdarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların 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, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür” şeklinde tanımlanmaktadır.²³⁷ 5018 sayılı Kanununun 55’inci maddesinde de iç kontrol tanımlanmış olup bu madde hükmünde, Avrupa Komisyonunun yaptığı tanımlama esas alınmıştır.

Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol alanı ve iç denetimden oluşmaktadır.²³⁸

²³⁷ 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**, sayı 9, 2005/1, s.98

²³⁸ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.313

Tablo 11: İç Kontrol Sisteminin Yapısı

Bütün bu tanımlamalara göre iç kontrol, idarelerin yönetim sorumluluğu altında yürütülür. Diğer bir deyişle kontrol sistemini kurmak, işletmek ve değerlendirmek idarenin görevidir.²³⁹

5018 sayılı Kanunun 55'inci maddesi ile görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemlerin Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemlerin ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenip, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı

²³⁹ Arcagök, Erüz, a.g.e., s.149

belirtilmiştir. Ayrıca bu kurumların, sistemlerin koordinasyonunu sağlayıp kamu idarelerine rehberlik hizmeti vereceği de hüküm altına alınmıştır.

2.6.1.1.2. İç Kontrolün Amacı

İç kontrolün amacı 5018 sayılı Kanunun 56'ıncı maddesinde ortaya konulmuştur. Kanuna göre iç kontrolün amacı;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer 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.

2.6.1.1.3. İç Kontrolün Unsurları

İç kontrol; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile gözetim unsurlarından oluşmaktadır.²⁴⁰

²⁴⁰ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.313–314

2.6.1.1.3.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamının sağlıklı bir biçimde kurulması, idarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir biçimde belirlenmesine dayanmaktadır. Kamu yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Ayrıca performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi de önem taşımaktadır.

2.6.1.1.3.2. Risk Değerlendirmesi

Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. Mevcut koşullarda meydana gelebilecek değişiklikler; yeni eleman alımları, yeni veya geliştirilmiş sistemler, hızlı büyüme ve ekonomik koşullardaki değişiklikler, yeni teknoloji, yeni faaliyet konuları, yeniden yapılandırma faaliyetleri gibi muhtemel risk doğuran konulardır.²⁴¹ İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirmek durumundadır.

2.6.1.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri; önleyici, tespit etmeye yönelik ve düzeltici her türlü kontrol faaliyetinin belirlenmesi ve uygulanmasına yöneliktir. Kontrol tedbirlerini almak ve kontrol faaliyetlerini yürütmek idari bir görev ve sorumluluktur. Başta üst yöneticiler olmak üzere bütün personel, kurumlarının amaçlarına ulaşılmasını önleyecek unsurlara ve risklere karşı duyarlı olmak

²⁴¹ Mustafa Akçıl, “Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi” , (Erişim) http://www.sayder.org.tr/dosyalar/makçil_içkontrol.pdf, 05 Ağustos 2007, s.6

durumundadır. Görevler ayrılığı ilkesi ile görev ve yetkilerin aynı kişide birleşmesinin önlenmesi, belli işler için onay ve muvafakat aranması, işlemlerin kayıt altına alınması ve fiziki sayımlar yapılması uygulamadaki kontrol faaliyetlerinin belli başlılarından. Bu kontroller teoride, önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak adlandırılmaktadır.²⁴²

2.6.1.1.3.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, idarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilginin uygun bir şekilde kaydedilmesi, tasnif edilmesi ve ilgililerinin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilmelerini sağlayacak bir şekilde ve sürede iletilmesidir. Etkin bir iç kontrol ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için, bir organizasyonun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç vardır. Yönetimin uygun karar alma kapasitesi bilginin kalitesinden etkilenir; bu bilgilerin uygun, zamanında, güncel, doğru ve elde edilebilir olması gerekmektedir.²⁴³ Örnek olarak; elektronik bütçe, elektronik imza ve elektronik devlet uygulamalarını gösterebiliriz.

2.6.1.1.3.5. Gözetim

Gözetim, iç kontrol sistem ve faaliyetlerinin sürekli izlenerek gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesini kapsar. Bu aynı zamanda iç kontrolün kalitesini, yeterlilik ve etkinliğini değerlendirme ve belirleme süreci olarak uygulanmaktadır.²⁴⁴

²⁴²Akçıl, **a.g.m.**, s.7

²⁴³Recai Akyel, “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, (Erişim) www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C17S12010/83_98.pdf, 22 Mayıs 2011, s.89

²⁴⁴Akçıl, **a.g.m.**, s.8

2.6.1.1.4. İç Kontrol Standartları

5018 sayılı Kanunun 55'inci maddesine göre, iç kontrole ilişkin standart ve yöntemlerin Maliye Bakanlığınca belirlenip, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı belirtilmiştir. Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi görevi ise mali hizmetler birimlerince (strateji geliştirme birimleri) üstlenilmiştir.

Kamu idareleri, Maliye Bakanlığı'nca belirlenmiş standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla düzenlemeler yapabilme yetkisine de sahiptir.

İç kontrol standartlarının daha iyi anlaşılabilmesi için AB'nin iç kontrole ilişkin yayımladığı standartları örnek gösterebiliriz.²⁴⁵ Buna göre iç kontrol standartlarını oluşturan hususlar, maddeler halinde aşağıda sıralanmıştır:

- Ahlak kuralları ve dürüstlük; personelin tamamının yolsuzluk ve usulsüzlüğü önlemeye ve raporlamaya ilişkin kurallardan haberdar olması sağlanmalıdır.
- Görev, rol ve iş; tüm personelle güncel ve yazılı olarak iletişim kurulmalıdır.
- Personel yeterliliği (işe alma, eğitim ve yer değişikliği); personelin niteliği ile görevleri arasında yeterliliğin sağlanması gereklidir.
- Personel performansı; tüm personelin en azından yıllık olarak performansı gözden geçirilmelidir.
- Hassas görevler; hassas görevlerin envanteri oluşturularak, uygun rotasyon politikası belirlenmelidir.
- Yetki verme; sorumluluklar ve yetki sınırları açıkça tanımlanmalı ve yazılı olarak bildirilmelidir.

²⁴⁵ Akçıl, a.g.m., s.9

- Hedef tespiti; her personele genel hedefler ve ulaşılması beklenen sonuçlar bildirilmelidir.
- Çok yıllık programlama; bir kararın veya bir faaliyetin ve onun çok yıllık mali programlamasını oluşturan yasal temelin uygulanması sırasında, idareler bir yol haritası oluşturmalıdır.
- Yıllık yönetim planı; idareler uygun hedefleri ve göstergeleri ile bunları başarmak için gerekli mali ve insani kaynakları içeren yıllık yönetim planları hazırlamalıdır.
- Hedeflere ilişkin performansın izlenmesi; temel performans göstergeleri belirlenerek her politika alanı ve faaliyet için izlenmelidir.
- Risk analizi ve yönetimi; her birim, sistematik olarak ana faaliyetleriyle ilgili riskleri en azından senede bir analiz etmeli, bunları tespit etmek için faaliyet planları geliştirmeli ve bu planları uygulamak için sorumlu personeli görevlendirmelidir.
- Yeterli yönetim bilgisi; yöneticilere ve diğer personele bütçe uygulaması, kaynakların kullanımı ve yönetim planlarının gerçekleşmesine ilişkin düzenli, güvenilir ve kolayca erişilebilen yönetim bilgisi sunulmalıdır.
- Evrak kayıt ve dosyalama sistemi; idareler, gelen ve giden evrakı son teslim tarihlerini etkili olarak izlemeye imkân verecek şekilde sistematik olarak kaydetmeli ve ilgili her personelin ulaşabileceği anlaşılır ve güncel bir dosyalama sistemi sağlamalıdır.
- Hataları raporlama; muhtemel hataları raporlamayı içerecek şekilde uygun yöntemler oluşturulmalıdır.

- Yöntemlerin belgelendirilmesi; idarelerdeki temel süreçler için kullanılan yöntemler tamamen belgelendirilmeli, güncellenmeli ve ilgili personel için hazır edilmeli ve mevzuatla uyumlu olmalıdır.
- Görevler ayrılığı; her işlemin operasyonel ve mali yönü birbirinden bağımsız iki kişi tarafından kontrol edilmelidir. Her işlemin başlama ve doğrulama fonksiyonları ayrı tutulmalıdır.
- Gözetim; idareler, yönetimin belirlediği süreçlerin etkili bir biçimde yürütülmesini sağlamak için, gerekli hallerde, örnek işlemlerin işlem sonrası kontrolünü de kapsayacak şekilde uygun gözetim düzenlemeleri yapmalıdır.
- İstisnaları kaydetme; idareler, kontrollerden veya belirlenen politikalardan ve yöntemlerden sapma niteliğini taşıyan tüm durumların, gerçekleştirilmeden önce uygun sürede belgelenmesini, açıklanmasını ve onaylanmasını sağlamak için gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.
- Faaliyetlerin sürekliliği; idareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik uygun düzenlemeler yapmalıdır.(Yetkili kişinin yokluğu, yetkili kişinin vekâleti, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem değişiklikleri, görev değişikliği, emeklilik)
- İç kontrole ilişkin zayıf yönlerin kaydedilmesi ve düzeltilmesi; iç kontrol zayıflıklarının uygun bir şekilde raporlanması, takiben düzeltilmesi ve ilgili süreçlerin güncellenmesi için açıkça tanımlanmış bir yöntem belirlenmelidir.
- Denetim raporları; her idare, kendi yeterliliği ile ilgili ve bunlara ilişkin önerileri ve alınan tedbirleri her yıl gözden geçirmeli, zayıflıkları gidermek için uygun eylem planlarını belirlemeli ve bu planların yürütülmesini izlemelidir.

- İç denetim yeterliliği; idareler, risk değerlendirmesine dayalı yıllık çalışma programı ile yeterli ve nitelikli personele sahip iç denetim kapasitesi kurmalı veya buna ulaşabilmelidir.
- Değerlendirme; idareler tüm faaliyetlerinin işlem öncesi ve sonrası değerlendirmesini yapmak veya yaptırmak üzere yeterli personele sahip bir değerlendirme fonksiyonu kurmalı veya buna ulaşabilmelidir. Değerlendirme için takvimi ve ilerlemelerin düzenli gözden geçirilmesini içerecek bir plan hazırlanmalıdır. Değerlendirme raporları sonuçlarının da sistematik olarak izlenmesi sağlanmalıdır.
- İç kontrolün yıllık gözden geçirilmesi; idareler, yıllık faaliyet raporunda yer alan iç kontrol beyanına esas olmak üzere, iç kontrol düzenlemelerini yıllık olarak gözden geçirmelidir.

5018 sayılı Kanunun 55'inci maddesi ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemek maksadı ile yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin²⁴⁶ 9'uncu maddesi uyarınca; Maliye Bakanlığına merkezi uyumlaştırma görevi verilmiştir. Buna göre iç kontrole ilişkin standart ve yöntemler Bakanlık tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bu çerçevede Bakanlık;

- İç kontrol standartlarını belirler ve standartlara uyulup uyulmadığını izler,
- Ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler ile ön mali kontrole tabi mali karar ve işlemleri ve bunların kontrol usul ve esaslarını belirler,

²⁴⁶ 31.12.2005 tarih ve 26040 (3'üncü mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" Hakkındaki Yönetmelik

- İç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlar ve idarelere rehberlik hizmeti verir,
- İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin genel ve özel nitelikli düzenlemelerde idarelerle işbirliği yapar, çalışma toplantıları düzenler,
- İç kontrol ve ön mali kontrol düzenleme ve uygulamaları hakkında idarelerden rapor ve bilgi alarak sistemlerin işleyişini izler,
- İdarelerin mali hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirler.
- Ulusal ve uluslararası iyi uygulama örneklerini araştırır, bunların uygulanması yönünde çalışmalar yapar,
- İç kontrol ile mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin olarak eğitim programları hazırlar.

2.6.1.1.5. İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumluluklar

Üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur.²⁴⁷

Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar.

²⁴⁷ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.314

İdarelerin mali hizmetler birimi, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve ön mali kontrol faaliyetlerini yürütür.

Üst yöneticiler ve 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 raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler.²⁴⁸

İç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sisteminin işleyişi, yöneticilerin görüşü, kişi veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınarak en az yılda bir kez değerlendirmeye tabi tutulur ve sonuca göre gerekli önlemler alınır.²⁴⁹

2.6.1.2. Ön Mali Kontrol

2.6.1.2.1. Tanımı ve Önemi

Ön mali kontrol, mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleridir.²⁵⁰ Önleyici kontrol olarak da adlandırılabilmeyle beraber esasen iç kontrolün bir unsuru olarak mali işlemlere yönelik ön kontrol faaliyetlerinin bütünü olarak tanımlanabilir.

Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Bu bakımdan ön mali kontrol görevi, bir süreç içerisinde idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilir. Böylece ön mali kontrol süreci, mali

²⁴⁸ Erkan Karaarslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim”, **Mali Hukuk Dergisi**, sayı 121, Ocak-Şubat 2006, s.19

²⁴⁹ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.314

²⁵⁰ Kesik, **a.g.m.**, s.100

karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.²⁵¹

Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgari kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak, mali karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenlemeler yapabilir.

Ön mali kontrol ile gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin mali karar ve işlemler, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Mali karar ve işlemler, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından kontrole tabi tutulur.

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici nitelikte olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir.

Ön mali kontrol sürecinde uygun görülmeyen veya vize edilmeyen işlemlerin gerekçesi harcama yetkilisine yazılı olarak bildirilir. Harcama yetkilisinin ısrarı halinde, ön mali kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmiş olması kaydıyla mali işlemler gerçekleştirilir. Bu durumda harcama yetkilisi, kişisel sorumluluk üstlenmiş sayılır ve bu işlemler en geç beş işgünü içerisinde ön mali kontrol yetkilisince ilgili üst yönetici ile Maliye Bakanlığına ve Sayıştay'a bildirilir.²⁵²

²⁵¹ Okumuş, **a.g.m.**, s.24

²⁵² Okumuş, **a.g.m.**, s.25

Ön mali kontrol yetkilileri tarafından kontrole tabi tutulacak kararların kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimleri itibariyle tutar ve türleri, kontrol, uygun görüş ve vize süreleri ile bunlara ilişkin işlemlerin usul ve esasları, risk alanları dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Ön mali kontrol yetkilileri, harcama talimatlarının kullanılabilir ödenek tutarına, tertibine ve ayrıntılı harcama programına uygunluğuna ve harcamaların bütçe ve gider kanunları ile diğer ilgili mevzuata uygunluğuna ilişkin yaptıkları vizelerden ve verdikleri uygun görüşlerden dolayı sorumludur. Ön mali kontrol yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Ön mali kontrolün harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yapılabilmesi sebebiyle konuyu kontrolü yapan birimler açısından iki'ye ayırarak inceleyebiliriz.

2.6.1.2.2. Harcama Birimleri Tarafından Yapılan Ön Mali Kontrol

Harcama birimleri tarafından yapılan ön mali kontrol;

- İşlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan süreç kontrolünü,
- Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisi tarafından ödeme emri belgesi ve ekli belgeler üzerinde yapılan kontrolü,
- Harcama yetkilisince yapılan kontrolü,
- Muhasebe yetkilisi tarafından ödeme aşamasında 5018 sayılı Kanun gereği yapılan kontrolleri, kapsamaktadır.

2.6.1.2.3. Mali Hizmetler Birimi Tarafından Yapılan Ön Mali Kontrol

Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere mali hizmetler birimine gönderilir. Mali hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenir ve ilgili birime gönderilir. Ön mali kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlemesi halinde bu yazılı görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmak zorundadır. Mali hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir. Mali hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda, mali karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgesinin üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülür veya yazılı görüş düzenlenir. Düzenlenen yazılı görüşün yukarıdaki esaslara uygun olması zorunludur.

Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol yetkisi mali hizmetler birimi yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüş ve kontrol şerhleri mali hizmetler birimi yöneticisi tarafından imzalanır.²⁵³ Mali hizmetler birimi yöneticisi, bu yetkisini sınırlarını açıkça belirtmek şartıyla yazılı olarak yardımcısına veya birimin iç kontrol alt birim yöneticisine (iç kontrol daire başkanı, şube müdürü, müdür veya şef) devredebilir. Mali hizmetler birimi yöneticisinin harcama yetkilisi olması durumunda ön mali kontrol görevi, iç kontrol alt birim yöneticisi tarafından yürütülür.²⁵⁴

Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi karar ve işlemler;

- Kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması,
- Tutarı, mal ve hizmet alımları için bir milyon₺, yapım işleri için iki milyon ₺ aşan taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları,
- Ödenek gönderme belgeleri,

²⁵³ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.316

²⁵⁴ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.317

- Ödenek aktarma işlemleri,
- Kadro dağılım cetvelleri,
- Seyahat kartı listeleri,
- Seyyar görev tazminatı dağılım listeleri,
- Geçici işçi pozisyonlarının dağılım cetvelleri,
- Yan ödeme cetvelleri,
- Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri,
- Yurtdışı kira katkısının belirlenmesi,

olarak İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelikte belirtilmiştir.

Belirlenen konular dışında riskli alanlar dikkate alınmak suretiyle diğer mali karar ve işlemler de idarelerce önceden belirlenerek mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi tutulabilir.

Riskli alanlar, mali hizmetler biriminin koordinasyonunda üst yönetici, harcama yetkilileri ve iç denetçiler ile mali hizmetler birimi yöneticisinin görüş ve önerileri sonucunda belirlenir ancak idareler itibariyle farklı olabilmektedir. Bu amaçla yılda en az bir kez üst yöneticinin başkanlığında toplantı yapılarak ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin riskli alanlar gözetilerek belirlenmesi gerekmektedir.²⁵⁵

Ön mali kontrole tabi tutulacak karar ve işlemler tür, tutar ve konu itibariyle belirlenir. Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi tutulacak mali karar ve işlemleri belirleyen düzenleme, üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe konulur ve tüm harcama birimlerine gönderilir. Harcama

²⁵⁵ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.181

birimlerince bu düzenlemeye uyulup uyulmadığı hususu mali hizmetler birimleri tarafından ayrıca izlenir.

İdarelerce üst yönetici onayıyla yürürlüğe konulan ön mali kontrole ilişkin düzenlemeler (onay, usul ve esaslar, yönerge, tebliğ gibi) onayı takip eden on iş günü içinde Maliye Bakanlığına gönderilir. Bu kapsamda, harcama birimlerinin görüşü alınarak mali hizmetler biriminin talebi ve üst yöneticinin onayıyla idareler tarafından ödeme emri belgesi ve eki belgelerin mali hizmetler birimine kontrol ettirilmesine yönelik düzenleme yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde bir düzenleme yapılması halinde, harcama yetkilisinin onayına sunulmadan önce ödeme emri belgesi ve eki belgeler kontrol edilmek üzere mali hizmetler birimine gönderilir ve bu birimce yapılan ön mali kontrol sonucunda ödeme emri belgesi, kontrol edildiğine dair şerh konularak imzalanır.²⁵⁶

Mal ve hizmet alımları ile yapım işleri için belirlenen limitlerin altında kalan taahhüt ve sözleşme tasarılarının da idareler tarafından gerek duyulması halinde üst yöneticinin onayıyla mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulması mümkündür. Diğer taraftan, idarelerin merkez dışı birimlerince gerçekleştirilen ve mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi taahhüt ve sözleşme tasarıları, kontrol edilmek üzere idarenin merkez teşkilatında yer alan mali hizmetler birimine gönderilir.

Ön mali kontrol sonucunda mali hizmetler birimince uygun görüş verilmemesi halinde bile harcama yetkilisi söz konusu mali işlemi gerçekleştirebilir. Bu şekilde gerçekleştirilen işlemlerin kayıtları mali hizmetler birimi tarafından tutulur ve aylık dönemler itibarıyla üst yöneticiye bildirilir. Bu kayıtlar, iç ve dış denetim sırasında denetçilere de sunulur.

Görevler ayrılığı ilkesi uyarınca, mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenler, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, mali karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve

²⁵⁶ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.182

hizmetlerin teslim alınması gibi mali karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.²⁵⁷

2.6.1.3. İç Kontrolü Destekleyen Kontrol ve Hususlar

2.6.1.3.1. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe sisteminin önemli bir özelliği kontrol aracı olmasıdır. Bu bakımdan muhasebe kontrolleri, iç kontrol sisteminin de önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Muhasebe kontrolleri esas olarak dört ana unsurdan meydana gelmektedir.²⁵⁸ Bunlar;

- Mali kayıtların güvenilirliği ve varlıkların korunmasına ilişkin bilgi ve prosedürler,
- Görev ayrılığı,
- İzleme,
- Hesap karşılaştırmalarıdır.

İç kontrol sisteminin ve hesap verme sorumluluğunun önemli bir unsuru olan muhasebe kontrolleri, çoğunlukla, çift imza kuralının uygulanması, bütün mali işlem ve kayıtlarının belgeye dayandırılması, kasa yerine bankadan ödeme yapılması, muhasebe kayıtlarının belli bir sürede yapılması zorunluluğu, muhasebe işlemlerinin standartlara uygunluğu gibi mekanizmalarla sağlanmaktadır.

5018 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinde muhasebe sisteminin kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulacağı ve yürütüleceği belirtilmiştir. Aynı Kanunun 50'nci maddesinde de

²⁵⁷ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.182

²⁵⁸ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.182

bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirildiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirileceği, bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışabilmesi için;²⁵⁹

- Muhasebe standartlarının belirlenmiş olması,
- Muhasebe sisteminin standartlara uygun bir şekilde kurulması ve işletilmesi,
- Muhasebe kayıtlarının zamanında ve doğru bir şekilde yapılması,
- Muhasebe kayıtlarının mesleki eğitim almış uzman personel tarafından yapılması,
- Görevler ayrılığı ilkesi çerçevesinde muhasebe işlemi yapanların mali karar ve işlemi gerçekleştirenlerden ayrı kişiler olması,
- Kayıtların ve mali tabloların güvenilirliğinin ve saydamlığının sağlanmış olması, gerekmektedir.

Muhasebe kontrolleri, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunca belirlenecek muhasebe ve raporlama standartları, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, çerçeve hesap planları, detaylı hesap planları, Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği ve idarelerin muhasebe yönetmelikleri çerçevesinde yürütülmektedir.

2.6.1.3.2. İç Kontrolü Destekleyen Diğer Hususlar

Kamu görevlilerinin uyması gereken etik kuralların belirlenmesi, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve saydamlığının artırılması anlamında büyük

²⁵⁹ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.183

önem taşımaktadır. Bu bakımdan 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla, Kamu Görevlileri Etik Kurulu kurulmuş ve kamu görevlilerinin uyması gereken etik kurallar belirlenerek uygulamaya konulmuştur.²⁶⁰

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunuyla yapılan düzenlemeler sonucunda da kamu idarelerinin iç kontrol sistemleri güçlendirilmiştir.

Bilgi işlem sistemlerinin de iç kontrolün etkili bir biçimde yürütülmesinde önemli rolü bulunmaktadır. Say 2000i ve e-bütçe belirtilen bilgi işlem sistemlerine örnek olarak gösterilebilir. Elektronik bütçe, Maliye Bakanlığınca merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinin hazırlanmasından uygulanmasına ve uygulama sonuçlarının çıkarılmasına kadar tüm aşamaların hızlı ve güvenli bir biçimde yapılmasına olanak sağlamaktadır. Böylece elektronik ortamda bütçe hazırlık sürecinde idarelerin bütçe tekliflerinin alınması ve merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının hazırlanması, bütçenin uygulanması sürecinde ödenek gönderme işlemlerinin analitik bütçe kod istemine uygun olarak hızlı bir şekilde yapılması ve ödenek aktarmaları ile diğer bütçe işlemlerinin kayıtlarının izlenmesi mümkün olmaktadır.²⁶¹ Say 2000i ise tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamalarını destekleyen web tabanlı saymanlık otomasyon sistemidir. Bu sistem yardımıyla kamu harcamalarını gerçekleştiren bin beş yüz civarında birimde devletin mali işlemleriyle ilgili muhasebe kayıtları elektronik ortamda tutulmakta ve devlet hesapları günlük olarak izlenebilmektedir. Bunun sonucunda verilerden anlık rapor ve sonuçlar alınabilmesi mümkün olmakta ve yönetime sunulabilmektedir. Ayrıca üretilen bilgiler internet ortamında da yayımlanabilmektedir.²⁶²

²⁶⁰ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.185

²⁶¹ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.185

²⁶² Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.185

2.6.2. İç Denetim

2.6.2.1. İç Denetimin Tanımı

5018 sayılı Kanun'un 63'üncü maddesiyle 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 ve nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetlerin idarelerin yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirileceği belirtilerek iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birim başkanlıkları kurulacağı Kanunda belirtilmiştir.

2.6.2.2. İç Denetimin Amacı

İç denetimin amacı; idarelerin sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesinde, yönetimde görev alan personele ve üst yöneticiye yardımcı olmaktır. Bu amaçla iç denetçiler, üst yöneticinin önerilerini de dikkate alarak bağlı olduğu idarenin yıllık iç denetim programını hazırlar ve bu program üst yönetici tarafından onaylanır.

2.6.2.3. İç Denetim Kapsamı

İç denetim fonksiyonunun kapsamı, idarenin iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetlerinden oluşur.²⁶³

5018 sayılı Kanunla idarelerin yönetim sorumluluğu yeniden düzenlenmiş, mali yönetim ve kontrol alanlarındaki inisiyatifleri önemli ölçüde artırılmıştır. Anılan Kanun ile iç denetimin yasal çerçevesi oluşturulmuş ve iç denetimin kapsamı, uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde belirlenmiştir.²⁶⁴

2.6.2.4. İç Denetimin Önemi

5018 sayılı Kanunla kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamaları, yıllık performans programı hazırlayarak bütçelerini buna dayandırmaları, dönem sonunda faaliyet raporu düzenlemek suretiyle kamuoyunu bilgilendirmeleri öngörülmüştür. Kanun gereği, kamu idarelerinin faaliyetlerini stratejik plan, performans programı ve çok yıllık bütçeleri doğrultusunda planlamaları, bu planları başarılı bir şekilde yürütmeleri gerekmektedir. Bu zorunluluk uluslararası standartlara uygun bir iç denetim sisteminin varlığını gerektirmektedir. İdare bünyesinde bağımsız bir şekilde yapılandırılmış iç denetim birimi veya faaliyeti; idarenin stratejik planlarında belirlenen hedeflere ulaşılmasının önündeki risklerin yönetilmesinde idarelere yardımcı olmakta ve hem idareye hem de ilgili taraflara makul bir güvence sağlamaktadır.²⁶⁵

Sonuç olarak kamu idareleri, stratejik planlarında öngörülen hedeflere ulaşmak ve kaynaklarını bu hedefler doğrultusunda yönetmek üzere faaliyet göstereceklerdir. Dolayısıyla faaliyetlerin tarafsız ve bağımsız bir şekilde ve

²⁶³ Gürer, **a.g.t.**, s.18

²⁶⁴ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.190

²⁶⁵ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.190

uluslararası standartlara uygun olarak değerlendirilmesi, etkin ve etkili çalışan bir iç denetim sisteminin varlığını gerekli kılmaktadır.

2.6.2.5. İç Denetim Türleri

5018 sayılı Kanuna göre iç denetim türleri uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimi olmak üzere belirlenmiştir.

2.6.2.5.1. Uygunluk Denetimi

Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin; kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesi sürecidir. Uygunluk denetimi, iç denetçiler ve dış denetçiler ile müfettişler, kontrolörler ve denetmenler tarafından yapılmaktadır.²⁶⁶

2.6.2.5.2. Mali Denetim

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

2.6.2.5.3. Performans Denetimi

Kamu yönetiminin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrol aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

²⁶⁶ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.325

Performans denetimi, hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesi ve dolayısıyla kamunun tüm paydaşları için kamu idarelerinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesinin, kamusal faaliyetlerinin çıktı ve sonuçlarının bilinmesinin güvencesi durumundadır.²⁶⁷

Performans denetimi ile uygunluk ve mali denetim arasında önemli farklar vardır. Performans denetimi çıktı odaklı olmak üzere idarenin faaliyetleri üzerinde yoğunlaşırken uygunluk ve mali denetimde muhasebe kayıtlarının, hesapların ve işlemlerin doğruluğu, mevzuata uygunluğu üzerinde çalışılmaktadır.

Performans denetimi esas itibarıyla üç kavram üzerine inşa edilmiştir; birincisi idarenin, stratejik amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaştığı ve başarısının derecesini gösteren “Etkinlik”, ikincisi en az girdi ile en çok çıktı elde etmeyi belirleyen “Verimlilik”, üçüncüsü ise istenilen çıktıyı en az maliyetli kaynak kullanarak elde etmeyi hedefleyen “Ekonomiklik” tir.

Performans denetiminin etkin yapılabilmesi, performans esaslı bütçeleme uygulamasına bağlıdır. Performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan performans kriterleri yoluyla performans ölçümü yaparak hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanmaktadır.²⁶⁸ Buna göre; idareler ilk olarak stratejik planlarını hazırlarlar ve bu kapsamda stratejik amaç ve hedeflerini belirlerler, ikinci olarak stratejik plan çerçevesinde yürütmek istedikleri faaliyetlerin kaynak ihtiyacı ile performans hedef ve göstergelerini içeren performans programını hazırlarlar ve üçüncü olarak da amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını ve gerekçelerini ortaya koyan faaliyet raporunu hazırlarlar. Böylece performans denetimi, kamu idarelerinin sorumlulukları çerçevesinde faaliyetlerini

²⁶⁷ Kesik, **a.g.m.**, s.103

²⁶⁸ Kesik, **a.g.m.**, s.104

yürütürken kamu kaynaklarını etkin, ekonomik ve verimli kullanıp kullanmadıklarını kontrol etmenin önemli bir aracı olmaktadır.²⁶⁹

2.6.2.5.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin ve sürekliliğinin değerlendirilmesidir. Bu denetim türünde bilgi sisteminde depolanan veri ve bilgilerin yeterliliği ve doğruluğu da denetlenir. Bilgi sisteminin güvenliği, depolanmış bilgilerin yanlış kullanılmasının, zarara uğratılmasının ya da yok edilmesinin önlenme derecesi olarak belirtilebilir. Bu denetim, kamu idarelerinin elektronik bilgi sistemlerine geçişi ile birlikte önem kazanmış bir denetim türüdür.²⁷⁰

2.6.2.5.5. Sistem Denetimi

Denetlenen birimin yönetim ve kontrol sistemlerinin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı şekilde analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir. Bu denetim türüyle denetlenen birimin mali yönetim usulleri eksikliklerinin tespit edilmesi ve giderilmesi amaçlanır. Sistem denetimi ayrıca mali işlemlerin ekonomiklik, etkinlik ve verimliliklerinin yanı sıra hukuki düzenlemeler ve iç yönergelerle uyumunu inceler.²⁷¹

²⁶⁹ Kesik, **a.g.m.**, s.104

²⁷⁰ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.325

²⁷¹ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.326

2.6.2.6. İç Denetimin İç Kontrolle İlişkisi

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim, yönetime yönelik bir hizmet olup iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanmasına yönelik faaliyetleri kapsar. Böylece iç denetimin bizzat kendisi idarenin iç kontrol sisteminin bir parçası olmaktadır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler, iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişi ile ilgili olarak yönetime bilgi sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.²⁷²

İç denetimin iç denetçiler tarafından yerine getirilmesi Kanundan doğan bir görevdir. Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın iç denetçi, kötü mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinlik ve etkililiğinden sorumlu değildir. İç denetçinin yeni bir faaliyet veya programın sistemleri ve prosedürleri hakkında görüş vermesi veya bunun bir ön denetimini yapması desteklenen bir husustur. Ancak iç denetçi, sürekli bir zeminde yönetim kontrolü faaliyetiyle meşgul olmamalıdır. Yani iç denetçi değerlendirmeye tabi tutacağı ve inceleyeceği iç yönetim ve kontrol faaliyetinin içerisinde yer almamalıdır. Başka bir ifadeyle, iç denetim asla sürekli bir iç kontrol faaliyetinin bir parçası haline gelmemelidir. İç denetimin iç kontrol faaliyeti ile iç içe olmaması iç denetimin güvenilirliği açısından önemlidir. Böylece idare, yönetim kontrolü konusundaki sorumluluğunun farkına varacak ve iç

²⁷² Umut Korkmaz, “Kamuda İç Denetim I”, **Bütçe Dünyası**, sayı 25, Bahar 2007, s.9

kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabası içerisinde olacaktır. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından yöneticiler sorumludur. Daha somut bir ifadeyle kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur. Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik ancak görüş alabilir.²⁷³

2.6.2.7. İç Denetçinin Görevleri ve İç Denetim Faaliyet Alanı

İç denetim, 5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi içinde yer almaya başlamıştır. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmasıyla kamu idarelerinde yönetsel hesap verilebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır.²⁷⁴ 5018 sayılı Kanun'un 65'inci maddesinde iç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususların İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir. İlgili yönetmelik²⁷⁵ Bakanlar Kurulunca 26.06.2006 tarihinde kararlaştırıldıktan sonra 12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazetede de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.²⁷⁶

2.6.2.7.1. İç Denetçinin Görevleri

İç denetçinin görevleri;

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,

²⁷³ Okumuş, **a.g.m.**, s.26

²⁷⁴ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.326

²⁷⁵ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

²⁷⁶ B.K.Karar Sayısı 2006/10654

- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında ilgili idarenin en üst amirine bildirmektir.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

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

2.6.2.7.2. İç Denetim Faaliyet Alanı

İç denetim faaliyet alanı;

- Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Kamu idaresinin yönetim yapısı ve işlem süreçlerinin değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,
- İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanında yapılıp yapılmadığının incelenmesi,
- Elektronik bilgi sistemi ve e-devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi, olarak belirlenmiştir.

2.6.2.8. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Maliye Bakanlığı'na bağlı yedi üyeden oluşan ve üyeleri beş yıllık bir süre için Bakanlar Kurulu tarafından

atanan bir kuruldur. Bu kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere;

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek,
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek,
- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile iş birliğini sağlamak,
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak,
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek,
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde maliye bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak,
- İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek,
- Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek, görevlerini yürütür.

2.6.3. Dış Denetim: Sayıştay Denetimi

5018 sayılı Kanunun 68'inci maddesine göre dış denetim Sayıştay tarafından gerçekleştirilir. Bu Kanunla Sayıştay'ın denetim alanı genişletilerek genel yönetim kapsamındaki tüm idareler Sayıştay denetimine tabi tutulmuştur. Sayıştay tarafından harcama sonrası yapılan olan bu denetim, dış denetim olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca Sayıştay'a tanınan denetim yetkisi düzenlilik denetimi ve performans denetimi şeklinde konu itibarıyla de genişletilmiş ancak Sayıştay'ın harcama öncesi denetimine, vize ve tescil işlemlerine son verilmiştir.²⁷⁷

Sayıştay tarafından yapılan harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler üzerinden, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

²⁷⁷ Okumuş, a.g.m., s.27

Denetimler sonucunda düzenlenen raporlar, idareler itibariyle konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu TBMM'ye sunar.

5018 sayılı Kanunun 68'inci maddesinin son fıkrasında dış denetime ilişkin hususların ilgili kanununda düzenleneceği belirtilmiştir. Buradaki ilgili kanun ifadesi ile 6085 sayılı Sayıştay Kanununa atıfta bulunmaktadır.

Sayıştay esas yapısı itibariyle denetim kurumudur. Kamu gelir ve giderlerinin verilen yetkilerle uyumlu ve hukuk kuralları çerçevesinde harcanıp harcanmadığını izleyerek sonuçları hakkında TBMM'ye raporlar sunar.

Yürütme organının hazırladığı kesin hesaplar ile diğer mali rapor ve tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve samimiliği konusunda Sayıştay'ın vereceği uygunluk bildirimi, bunların TBMM ve diğer ilgili mercilerce değerlendirilmesinde birinci önceliğe sahiptir.

Sayıştay denetimleri sırasında, mali iş ve işlemler üzerinde yasalara aykırı bir takım uygulamalar da saptanmaktadır. Bunların Sayıştay tarafından hükme bağlanması Sayıştay'ın bir denetim kurumu olma yanında bir de hesap mahkemesi kimliğine sahip olduğunu göstermektedir. Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Sayıştay'ın asıl kimlik ve karakteri yüksek denetim kurumu olma niteliği ile çizilmiştir. Sayıştay denetimlerinin, çağdaş gelişmelerde giderek önem kazanan bölümü, hüküm ile değil, raporlama ile sonlanmaktadır. Yargı ise denetime bağlı ek ve güçlendirici bir görevdir.²⁷⁸

²⁷⁸ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.381

Sayıştay, Anayasa ve 5018 sayılı Kanuna göre genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın yönetsel görevleri arasında bütçenin uygulanmasını denetlemek, kesin hesapları incelemek ve görüş bildirmek, mali konularda TBMM'ye raporlar sunmak yer alır. Sayıştay'ın yargısal nitelikteki görevleri arasında da gelir, gider ve mal işlemlerini, bu işlemlere ilişkin hesapları incelemek ve sorumluların hesap ve işlemlerinin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine karar vermek gibi görevler yer alır. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine de karar verilebilir.

Sayıştay belirtilen görevlerini çeşitli organlar vasıtasıyla yerine getirmektedir. Buna göre Sayıştay'ın görevlerini yürüten asıl organlar: Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu ve Dairelerdir. Sayıştay'ın idari görevleri ile yargısal görevleri bazı istisnalar dışında ayrı organlarca yürütülür. Örneğin, Genel Kurul'un asıl görevi idari olmakla birlikte, içtihatları birleştirme kararı almak gibi yargısal görevi de mevcuttur.

2.6.3.1.Sayıştay Denetiminin Kapsamı

Yürürlükteki mevzuat uyarınca genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idareleri, KİT'ler ve fonlar Sayıştay'ın denetim alanı içinde yer almaktadır. Sayıştay'ın denetim kapsamı 6085 sayılı Kanunla belirlenmiştir.

Sayıştay Kanununda,²⁷⁹ Sayıştay'ın,

- Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahalli idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50'den fazla olan özel kanunlar ile

²⁷⁹ 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu md.4

kurulmuş anonim ortaklıkları (% 50'den az olması halinde ortaklık hakları yönüyle), diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

- Yukarıda sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri (kamu payının yarısından az olması halinde ortaklık hakları yönüyle),
- Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile AB fonları dahil yurtiçi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,
- Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini,

denetleyeceği belirtilmiştir.

Ayrıca Sayıştay'ın yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetleyeceği ifade edilmiştir. Böylece kamu kaynağı kullanımının TBMM tarafından eksiksiz olarak denetlenebilmesine imkan sağlanmıştır.

2.6.3.2. Sayıştay Denetimi Türleri

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetim, mali denetim ve uygunluk denetimini içerecek şekilde düzenlilik denetimi ve performans denetiminden oluşur.

2.6.3.2.1. Düzenlilik Denetimi

Sayıştay'ın düzenlilik denetimi harcama sonrası denetime ilişkin olup; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgenin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

Düzenlilik denetimi, hesap ve işlemlerin Sayıştay'a gönderilmesinden veya Sayıştay denetçileri tarafından yerinde teslim alınmasından, bu hesap ve işlemlere ilişkin ilamların düzenlenmesine kadar devam eden süreci kapsamaktadır.²⁸⁰

6085 sayılı Sayıştay Kanununda²⁸¹ konuyla ilgili olarak;

“ Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak yargılamaya esas rapor düzenlenir. Yargılamaya esas raporun düzenlenmesinde ise tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları dikkate alınmaz.

Yargılamaya esas raporlar eki belgelerle birlikte Sayıştay Başkanlığına sunulur. Başkanlık bu raporları en geç on beş gün içinde yargılamanın yapılacağı daireye gönderir. Daireler tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedildiği ilamlar düzenlenir. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine de karar verilebilir.

²⁸⁰ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.392

²⁸¹ 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu md. 48, 50, 52 ve 53

Sayıştay ilamları; sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve Sayıştay Başsavcılığına tebliğ edilir ve kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde yerine getirilir. İlam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idarelerinin üst yöneticileri sorumludur.

İlamlarda gösterilen tazmin miktarı hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak 09.06.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur. ” denilmektedir.

2.6.3.2.2. Performans Denetimi

6085 sayılı Sayıştay Kanununda performans denetimi, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi olarak tanımlanmıştır.

Performans denetimi ile Sayıştay, kamu idarelerinin kaynaklarını etkin, ekonomik ve verimli bir biçimde kullanıp kullanmadığını bağımsız bir şekilde denetler ve sonuçları parlamentoya bildirir. Bu denetim, kamu idarelerinin faaliyetleri dolayısıyla kurum hedeflerine ulaşmadaki etkililiğin de değerlendirilmesi şeklinde gerçekleşir.²⁸² Sayıştay performans denetimi kapsamında, verimliliği arttıracak, maliyetleri düşürecek, hizmet kalitesini yükseltecek, hedeflere ulaşmayı geliştirecek, riskleri azaltacak, yönetim ve kontrol sistemlerini iyileştirecek, hesap verme sorumluluğuna ve şeffaflığa katkı sağlayacak çalışmaları da planlar ve yürütür.

Sayıştay’a performans denetimi yapma yetkisi 1996 yılında 4149 sayılı Kanunla 832 sayılı eski Sayıştay Kanununa ek 10’uncu maddenin eklenmesiyle verilmiştir. Ancak gerek denetlenen kurumların uygun bir altyapıya sahip olmaması gerekse de denetim kurumlarının yeterli bilgi ve

²⁸² Çöker, a.g.m., s.6

deneyim birikimine sahip olmaması performans denetiminin uygulanabilirliğini kısıtlamıştır. 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte stratejik plan ve performans esaslı bütçe uygulaması ortaya çıkmış böylece performans denetiminin de uygulanabilirliğine önemli bir katkı sağlanmıştır.

2.6.3.3. Sayıştay'ın Yargılama Fonksiyonu

Sayıştay'ın iki tür denetim şekli vardır. Bunlar: düzenlilik ve performans denetimidir. Sayıştay yargılaması bunlardan sadece düzenlilik denetimi sonucu ihtilaflı olan konular için geçerli olabilmektedir. Performans denetimi sonuçları ise TBMM'ye bildirilmekte ve sadece siyasi değerlendirmelere ve sorumluluğa yol açabilmektedir.²⁸³ Dolayısıyla Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki anlamda sorumluluk doğurmamaktadır.

Sayıştay yargılaması bir başka ifadeyle hesap yargısı, denetimden bağımsız fakat onun devamı olan bir faaliyettir. Çünkü hesap yargısı süreci, düzenlilik denetimi sonucu hazırlanan raporlar üzerinden başlamaktadır. Ayrıca Anayasanın 160'ıncı maddesinde Sayıştay denetimine tabi kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin, Sayıştay tarafından kesin hükme bağlanacağı ve bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamayacağı da belirtilerek Sayıştay'ın yargılama fonksiyonuna ilişkin hüküm tesis edilmiştir.

Sayıştay, denetim faaliyetlerini TBMM adına yürütürken; yargılama faaliyetlerinde ise bağımsızdır. Sayıştay yargısının, hesap yargısının unsurları şöyle belirtilebilir:²⁸⁴

- Sorumlular ve sorumluluk halleri kanunla belirlenmiştir: sorumluluğun kanunla belirlenmesi; görev tanımının, görevlinin

²⁸³ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.394

²⁸⁴ Hakan Özbaran, "Sayıştay Denetimi ve Yargılama Fonksiyonları", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Başkanlığı, Seminer Çalışması, s.13

unvanının, yetkilerinin ve bu yetkilerin yerinde kullanılmamasının sonuçlarının yani suç ve kabahatin ve bu sonuçlara uygulanacak yaptırımların kanunda yazılmış olmasıdır.

- Hesap yargısında sorumluluk kanundan doğmaktadır. Belirlenen görevi yürüten ve yetkiyi kullananlar kanunen sorumludur. Asıl olan sorumluluk olup hesabını verip aklanıncaya kadar görevli veya yetkilinin sorumluluğu sürer. Hesap ve işlemlerin yargılanması sonucunda sorumluların hesap ve işlemlerinin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine karar verilir. Hesap yargısının konusu hesap ve işlemlerdir. Sorumluların şahsi hal ve tutumları hesap yargısında ikinci plandadır. İşlem mevzuata uygun değilse, hüküm bu uygunsuzluğu tespit eder ve müeyyidelendirir. Yapılan denetimler sonucunda görevli veya yetkili kişinin Türk Ceza Kanunu bakımından suç teşkil eden bir fiili de tespit edilirse durum gerekli kovuşturmanın yapılması için adli yargıya intikal ettirilir. Türk Ceza Kanunu kapsamında yer alan suçlar dolayısıyla Sayıştay da yargılama yapılması mümkün değildir.

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 7'inci maddesinde konu ile ilgili olarak; “ Bu kanunun sorumlular ve sorumluluk halleri uygulamasında; 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri esas alınır.

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği TBMM ye sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır.

Sorumlular; kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür.

Usulüne uygun biçimde görevlendirilmediği halde kendiliğinden veya verilen emir üzerine gelirleri tahakkuk ettiren, toplayan, harcayan ve bu işlemleri onaylayanlar, malları muhafaza eden ve idare edenlerle her türlü mali iş ve işlemleri yürütenlerin işlemleri bir hesaba dahil edilmediği takdirde, sorumluluk bu kişiler hakkında da uygulanır. Bu durum yöneticilerin yazılı emirleri üzerine meydana gelmiş ise sorumluluğa yöneticiler de ortak olur.

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda başbakana ve TBMM'ye karşı sorumludurlar.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz. ” şeklinde sorumluluk ve sorumlulara ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Hesap yargısı, 6085 sayılı Kanunun 2'inci maddesine göre kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını ifade eder.

Anayasa hükmü gereği Sayıştay ilamlarına yani kararlarına bir başka mercide itiraz edilememektedir. Ancak Sayıştay kararlarına karşı Sayıştay'ın kendi içinde bazı kanun yolları vardır.

2.6.3.4. Sayıştay Kararlarına Karşı Kanun Yolları

Sayıştay kararlarına karşı kanun yolları; temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltmesidir. Bu tür kanun yollarına başvurulabilme, Sayıştay Başkanlığına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle mümkündür.

2.6.3.4.1. Temyiz

Sayıştay dairelerince verilen ilamlar, Sayıştay Temyiz Kurulunda temyiz olunabilir. Bu kurulca verilen kararlar kesindir. Temyiz, kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak, hesap yargılaması usullerine uymamak gibi sebeplerle sorumlular, sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimleri ve başsavcılar tarafından, ilamın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dilekçe ile istenebilir. Temyiz Kurulu, temyiz olunan hükmü olduğu gibi veya düzelterek tasdik eder, bozar ya da üye tam sayısının üçte iki çoğunluğu ile kaldırır. Bozma halinde evrak yeniden karara bağlanmak üzere o kararı veren daireye gönderilir. Daire ilk kararında ısrar eder ve bu ısrar üzerine temyiz olunarak tekrar Temyiz Kurulunca bozma kararı verilirse daire bu karara uymak zorundadır. Temyiz Kurulunun tazmin hükmünün kaldırılmasına ilişkin kararları, temyiz konusu ilam maddesindeki bütün sorumluları kapsar.

2.6.3.4.2. Yargılamanın İadesi

Temyiz talebinde bulunabilecekler tarafından ilamın tebliği tarihinden itibaren beş yıl içinde yargılamanın iadesi istenebileceği gibi Sayıştay dairelerince de doğrudan doğruya buna karar verilebilir. Yargılamanın iadesi sebepleri;

- Hesapta maddi hata, isim yanlışlığı veya eksikliği bulunması, noksanlık veya mükerrerlik olması,
- Hükme etki yapmış olan belgede sahtecilik bulunması,
- Denetleme veya hesap yargılaması sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra meydana çıkmış olması,
- Denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması,

- Hükme esas tutulan bir ilamın bozulma suretiyle ortadan kalkmış olması,
- Bilirkişi veya uzmanın gerçeğe aykırı rapor düzenlediğinin ortaya çıkmasıdır.

Yargılamanın iadesi istemi, hükmü veren dairece incelenir ve ilk olarak yargılamanın iadesinin gerekli olup olmadığına karar verilir. Bu karardan sonra iade olunan hususlara ilişkin olarak hesap yargılaması yapılır.

2.6.3.4.3. Karar Düzeltme

Temyiz Kurulu kararları hakkında temyiz hakkına sahip ilgililer, yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere karar düzeltme isteyebilirler. Karar düzeltme isteyebilme sebepleri;

- Hükümün esasına etkili iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda aynı konu hakkında birbirlerine aykırı hükümler bulunması,
- Temyiz incelemesi sırasında hükümün esasına tesir eden belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması,
- Temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut olmasıdır.

2.6.3.5. Sayıştay İçtihadı Birleştirme Kararları

İşin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyetleri bir olduğu halde aynı konu hakkında dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen ilamlar birbirine aykırı ise Sayıştay Başkanı bu ilamları içtihatların birleştirilmesi için Genel Kurula gönderir ve Genel Kurul tarafından içtihadı birleştirme kararı alınır.

Birleşmiş içtihadın değiştirilmesi için de Sayıştay Başkanı istemde bulunabilir ve karar Genel Kurulca verilir. Bu kararlar, Resmi Gazetede yayımlanır ve Sayıştay daire ve kurulları ile kamu idareleri ve sorumluları bağlayıcı niteliğe sahiptir. Sayıştay içtihatla bulunmak yoluyla anlaşılabilirliğin ve uygulamada birliğin sağlanmasına yardımcı olmaktadır.²⁸⁵

2.6.3.6. Sayıştay Kararları ile Yüksek Yargı Organları Kararları Arasındaki Uyuşmazlıkların Çözümü

Yargı yerleri arasında çıkan görev ve hüküm uyuşmazlıklarının tespiti ve giderilmesi ayrı bir ihtisas ve içtihat konusudur. Ülkemizde bu amaçla kurulan Uyuşmazlık Mahkemesi, anayasal bir yargı organı olarak adli, idari ve askeri yargı mercileri arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını kesin olarak çözümlmeye yetkili kılınmıştır. Buna karşın, verdikleri kararlar kesin hüküm niteliğinde olmakla birlikte Sayıştay'ın diğer yargı kuruluşları ile uyuşmazlıklarının çözümü Uyuşmazlık Mahkemesinin görev alanına girmemektedir.

1982 Anayasası ile vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ve Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararlarının esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Anayasada Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililerin yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabileceği ve bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamayacağı belirtilmiştir. Açıkça anlaşılacağı üzere sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin Sayıştay kararları kesin hüküm niteliğindedir. Bunun doğal bir sonucu olarak, bu kararların ne iptal ne de temyiz istemi ile idari yargı mercilerinde tetkik kabiliyeti yoktur.

²⁸⁵ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.406

İlgili Anayasa hükmü, Sayıştay'ın vergi ile ilgili olsun veya olmasın tüm kesinleşmiş kararlarına karşı idari yargı yolunu kapatmaktadır. Ancak bu kararlardan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin olanlar varsa ve bunların ihtiva ettiği hükümlerin aksi yönde Danıştay kararları da bulunmakta ise Danıştay kararları esas alınacaktır.

2.6.3.7. Sayıştay'ın Raporlama Faaliyetleri

Sayıştay'ın asli görevlerinden biri, adına denetim yaptığı TBMM'ye raporlama faaliyetlerinde bulunmaktır. Bu raporlar ile TBMM, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu raporların başında da genel uygunluk bildirimi gelmektedir.

2.6.3.7.1. Genel Uygunluk Bildirimi

Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulan kesin hesap kanun tasarısının bir nüshası Sayıştay'a gönderilmektedir. Sayıştay da bu tasarının verilmesinden itibaren en geç yetmiş beş gün içinde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini TBMM'ye sunmaktadır.

Genel uygunluk bildirimi, denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Uygunluk değerlendirmesinde kesin hesap kanun tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılır. Bu karşılaştırmada bunların uygunluk derecesiyle birlikte kamu idare hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile kesin hesap kanun tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu da değerlendirilir. Genel uygunluk bildiriminin varlığı, kesin hesap kanun tasarısının TBMM'de görüşülebilmesi için anayasal bir zorunluluk olmakla birlikte bu bildirim

uyulması zorunluluğu bulunmamaktadır. Çünkü karar merci olan TBMM için bağlayıcı özelliği yoktur.²⁸⁶

2.6.3.7.2. Diğer Raporlar

Sayıştay'ın diğer raporlama faaliyetleri aşağıda belirtilmiştir:

- Kamu idareleri hakkında düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarını idareler itibariyle birleştirir, raporların 6085 sayılı Kanunda öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı yönünde inceleme yaparak Sayıştay'ca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporunu hazırlar. Bu raporu genel uygunluk bildirimi ile birlikte TBMM'ye sunar.
- Kamu idareleri tarafından hazırlanan idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahalli idareler genel faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan genel faaliyet raporunu dikkate alarak faaliyet genel değerlendirme raporu hazırlar ve bu raporları TBMM'ye sunar.
- 5018 sayılı Kanunun 54'üncü maddesine istinaden, Sayıştay Kanununun 40'inci maddesi ile Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait mali istatistikleri hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından mali istatistikleri değerlendirme raporu ile değerlendirir. Ayrıca raporda yer alan değerlendirmelerle ilgili maliye bakanının gerekli önlemleri alacağı belirtilmiştir.

²⁸⁶ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.405

- KİT'ler ve fonlar hakkında da yıllık denetim raporları hazırlar ve ilgili komisyonda görüşülmek üzere TBMM'ye sunar.
- TBMM Başkanlığı; araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde, her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleyebilir. Denetim sonuçlarını ise TBMM'ye sunar.

2.6.3.7.3. Raporların Kamuoyuna Duyurulması

Saydamlığın bir gereği olarak Sayıştay Kanununun 44'üncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre Sayıştay raporları, TBMM'ye veya ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç, kamuoyuna duyurulur.

2.6.3.8. Sayıştay'ın Denetlenmesi

Sayıştay, her yıl TBMM adına TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak denetlenir.²⁸⁷

²⁸⁷ Saraç, **a.g.m.**, s.153

2.6.4. Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi

5018 sayılı Kanunda TBMM'nin kamu harcamaları üzerinde iki şekilde denetim yapacağı belirtilmiştir. Bunlar;

- Faaliyet raporları üzerinde yapılacak denetimler,
- Kesin hesap kanun tasarısı üzerinde yapılacak denetimlerdir.

Anılan Kanunun kesin hesap kanunuyla ilgili 42'inci maddesinde merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisinin TBMM tarafından kesin hesap kanunu ile kullanılacağı belirtilmiştir. Aynı maddede kesin hesap kanun tasarısının muhasebe kayıtları dikkate alınarak merkezi yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanacağı ve bu tasarının, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulacağı ve bir örneğinin de Sayıştay'a gönderileceği belirtilmiştir.

Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;

- Genel mizan,
- Bütçe gelirleri kesin hesap cetvelleri 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 belgeler, yer alır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında da idarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanun tasarısı ile merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının birlikte görüşüleceği ancak bu raporlar ile genel uygunluk bildiriminin TBMM komisyonlarında öncelikle görüşüleceği hüküm altına alınmıştır.

Mahalli idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılmaktadır.

Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle TBMM'ye sunar. TBMM de bu raporlar ve değerlendirmeler doğrultusunda kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

5018 sayılı Kanun ile kesin hesap kanunu açısından getirilen düzenlemelerden bazıları şu şekilde sıralanabilir:²⁸⁸

- Kesin hesap kanununun kapsamı genişletilmiştir. Buna göre genel bütçeli idarelere ilave olarak özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar kesin hesap kanununun dolayısıyla parlamentonun denetimi kapsamına alınmıştır.
- İdarelerin performans göstergelerini de içeren faaliyet raporları kesin hesap kanunu görüşmelerinde Plan ve Bütçe Komisyonuna yardımcı olacaktır.
- 1050 sayılı Kanundan farklı olarak 5018 sayılı Kanun, kesin hesap kanun tasarısının Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulma süresini

²⁸⁸ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.332

Haziran ayı sonuna çekerek bir ay öne aldırılmıştır. Böylece hesapların incelenmesi konusunda parlamentoya daha fazla süre verilmiştir.

- Sayıştay tarafından hazırlanacak genel uygunluk bildiriminin dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği gibi faaliyet raporları da 5018 sayılı Kanunla mali saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlamak üzere getirilen düzenlemelerden biridir. 5018 sayılı Kanunun 41'inci maddesinde üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporları hazırlayacakları hükme bağlanmıştır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderir.

Mahalli idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahalli idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

Birim faaliyet raporu hazırlayan harcama yetkilileri, raporun içeriğinden ve raporda yer alan bilgilerin doğruluğundan üst yöneticiye karşı sorumlu tutulmuştur. Üst yöneticiler de idare faaliyet raporlarının içeriğinden ve raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğundan ilgili bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu tutulmuşlardır.

Merkezi yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahalli

idarelerin mali yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilmektedir. Maliye Bakanlığı da genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay'a gönderir.

Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle TBMM'ye sunar. TBMM bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

5018 sayılı Kanunda idare faaliyet raporunun, ilgili idare hakkında genel bilgilerle birlikte, kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlölükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan mali bilgileri, stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütölen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenleneceğı hükme bağlanmıştır.

2.7. MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİNİN ZAAFA UĞRAMASI DURUMU

Kamu mali kontrol sisteminin zaafa uğraması, arızı olarak ihtiyacı karşılamaktan oldukça uzaklaşması ihtimal dahilinde bulunmaktadır. Bu nedenle çeşitli tedbirler alınmıştır.

Bunlardan birincisi, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan başbakanın onayı üzerine maliye

bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirecektir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilir.²⁸⁹

İkinci tedbir, mahalli idarelerle ilgilidir. Mahalli idarelerde malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; il özel idareleri için ilgili vali, belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan başbakanın onayı üzerine işleri bakanı, yetkili denetim elemanlarına, ilgili mahallî idarelerin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına gönderilir.²⁹⁰

2.8. KAMU HARCAMALARINDAN SORUMLULUKLARI BULUNANLARA YAPTIRIM UYGULANMASINI GEREKTİREN EYLEM VE İŞLEMLER İLE UYGULANAN YAPTIRIMLAR VE ZAMANAŞIMI SÜRESİ

5018 sayılı Kanunun “Yaptırımlar ve Yetkili Merciler” başlıklı yedinci kısmında sorumluluğu tespit edilen görevlilerin yaptırım uygulanmasını gerektiren eylem ve işlemleri ile bunların yaptırımları düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre Kanunun uygulanması bakımından sorumlu bulunanlara yaptırım uygulanmasını gerektiren eylem ve işlemler;

- Ödenek üstü harcama,
- Kamu zararına sebebiyet verme,

²⁸⁹ Saraç, **a.g.m.**, s.154

²⁹⁰ Saraç, **a.g.m.**, s.154

- Gerçeğe aykırı eylem ve işlemler,
- Yetkisiz tahsil ve ödeme,

olarak belirlenmiştir.²⁹¹

Kanuna, mevzuata aykırı eylem ve işlemlerden dolayı uygulanması gereken yaptırımlar ise;

- Para cezası,
- Kamu zararının tazmini,
- Suç sayılan işlemlerden dolayı ceza kanunlarına göre uygulanacak yaptırımlar,
- Yetkisiz tahsilât ve ödeme yapanlar hakkında uygulanacak yaptırımlar,

şeklinde düzenlenmiştir.²⁹²

Genel olarak kamu görevlilerinin sorumluluklarının yaptırımları;²⁹³

- İdari,
- Mali,
- Cezai, olmak üzere üç noktada toplanmıştır.

Kamu görevlisinin kast, kusur veya ihmali eylem veya işlemine bağlı olarak bu sorumluluklarından bazen biri bazen hepsi söz konusu olmaktadır.

İdari yönden sorumluluklar, özel kanunlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 125'inci maddesinde uyarma, kınama, aylıktan kesme, kademe ilerlemesinin

²⁹¹ Arslan, **a.g.m.**, s.34

²⁹² Arslan, **a.g.m.**, s.36

²⁹³ Yaşar Methibay, "Kamu Harcama Hukuku" Yayınlanmamış Ders Notları, 2009, s.14

durdurulması ve devlet memurluğundan çıkarma olarak düzenlenmiş olan disiplin cezaları ile müeyyidelendirilmiştir.

Cezai yönden ise, ceza kanunlarında münhasıran kamu görevine bağlı ve kamu görevlilerince işlenebilecek suçlar için başta hapis cezası olmak üzere kamu haklarını kullanmaktan mahrumiyet ve para cezası gibi cezalar söz konusudur.

Mali sorumluluğun müeyyidesi ise kusurlu veya kusursuz olarak neden olunan fazla ve yersiz ödeme, noksan tahsilat vb yollarla oluşan kamu zararının tazmin edilmesidir.

5018 sayılı Kanun'da belirtilen eylem ve işlemler ile bunların yaptırımları ödenek üstü harcama, kamu zararı, yetkisiz tahsil ve ödeme, para cezaları ve yetkili merciler ve zamanaşımı başlıkları altında incelenmiştir.

2.8.1. Ödenek Üstü Harcama

5018 sayılı Kanunun 70'inci maddesinde ödenek üstü harcama tanımı ve cezası belirtilmiştir. Madde hükmüne göre ödenek üstü harcama konusunda harcama yetkilileri sorumlu tutulmuş ve kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verileceği hüküm altına alınmıştır.²⁹⁴ Burada öngörülen ceza, kamu zararı karşılığı olmadığı için mali nitelikte bir ceza değil, personel kanunlarında öngörülen disiplin cezasının

²⁹⁴ Methibay, a.g.ç., s.13

özel bir hali olduğu için idari bir cezadır.²⁹⁵ Bu düzenleme ile mali disiplin sağlanması ve gerçekçi bütçelerin hazırlanması amaçlanmıştır.²⁹⁶

2.8.2. Kamu Zararı

Kanunun 71'inci maddesinde kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde tanımlanmış ve kamu zararının aşağıda belirtilen işlem ve eylemlerden dolayı ortaya çıkacağı belirtilmiştir. Bunlar;

- İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,
- İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılmasıdır.

Aynı madde de kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararının, zararın olduğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edileceği belirtilmiştir.

²⁹⁵ Arslan, **a.g.m.**, s.35

²⁹⁶ Arcagök,Erüz,**a.g.e.**,s.256

Aşağıdaki hallerin varlığı durumunda da kamu zararına neden olanların cezai işleme tabi tutulacağı öngörülmüştür. Buna göre;

- Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış, sağlanmamış hizmetleri sağlanmış, yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile,
- Bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar, hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanır.

Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katına tutarına kadar para cezası verileceği hüküm altına alınmıştır.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12'inci maddesine göre;²⁹⁷ kamu zararından doğan alacakların, sorumlularından ve/veya ilgililerinden, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte,

- Rızaen ve sulh yolu ile ödenmek,
- Borçlar Kanunu hükümlerine göre takas yapılmak,
- İcra İflas Kanunu hükümleri uygulanmak,

suretiyle tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Yönetmeliğin 16'ıncı maddesinde kamu zararından doğan alacakların, sorumluların ve/veya ilgililerin talebi üzerine kamu idaresince taksitlendirilebileceği, bu taksitlendirmeye yetkili kişinin üst yönetici olduğu

²⁹⁷ Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (Erişim) <http://www.muhasabat.gov.tr/mevzuat/5018/docs/kamuzararlarintahsili.doc.>, 27 Mart 2007

ve taksitlendirme süresinin zorunlu haller dışında en fazla beş yıl olabileceği belirtilmiştir.

Kamu zararından doğan alacaklarda ilgili mevzuata göre hesaplanacak faizin başlangıç tarihi, kural olarak zararın oluştuğu tarihtir. Kamu zararının oluştuğu tarih ise Yönetmeliğin 17'inci maddesiyle belirlenmiştir. Bu maddeye göre;

- Vezne ve ambar açıkları ile diğer muhasebe yetkilisi mutemetlerinin açıklarında, açığın meydana geldiği tarihte, bu tarihin bilinmediği durumlarda olayın tespit edildiği tarihte,
- İş, mal veya hizmet karşılığı olarak ilgili mevzuatında belirlenen ve mevzuatında öngörülen karar, onay yada sözleşmesinde belirlenen tutardan fazla yapılan ödemeler ile transfer niteliğindeki giderlerde yapılan yersiz ve fazla ödemelerde, ödemenin yapıldığı tarihte,
- Kayıtlı olsun veya olmasın, kamu idaresinin yönetim ve kullanımında olan yada kullanıcılarına teslim edilen taşınırıların kaybedilmesi, çalınması veya zarar görmesi hallerinde olayın meydana geldiği tarihte; bu tarihin bilinmediği durumlarda olayın tespit edildiği tarihte,
- İş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan yada mevzuatında öngörülmediği halde yapılan yersiz ödemelerde, ödemenin yapıldığı tarihte,
- Hakedişlerden kesinti suretiyle yapılan gelir tahsilâtının eksik yapılması hallerinde tahsilât tutarının gelir kaydedilmesi gerektiği tarihte,

kamu zararı oluşmuş sayılmaktadır.

Sayıştay, adli, idari ve askeri mahkeme ilamları ile tespit olunan kamu zararından doğan alacaklarda faiz başlangıç tarihi, ilamda faizin başlangıcı hakkında hüküm varsa belirtilen tarih, aksi takdirde karar tarihi olacaktır.

2.8.3. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme

Yetkisiz tahsil ve ödeme, 5018 sayılı Kanunun 72'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişi, kamu adına tahsilât veya ödeme yapamaz.

Yetkisiz tahsilât veya ödeme yapılması hallerinde söz konusu tutarlar, yetkisiz tahsilât yapan veya ödeme yapılanlardan alınarak ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilir veya ilgilerine iade edilmek üzere emanet hesaplarına kaydedilir. Ayrıca bunlar hakkında ilgili kanunları uyarınca adli ve idari yönden gerekli işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir.

2.8.4. Para Cezaları ve Yetkili Merciler

5018 sayılı Kanunun 73'üncü maddesinde, Kanunda belirtilen para cezalarının, ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından verileceği hükme bağlanmıştır. Para cezalarının, karar verilmesini izleyen aybaşından başlamak üzere ve herhangi bir hüküm almaya gerek kalmaksızın; ilgililerine yapılan her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dâhil bir aylık net ödemelerin dörtte biri oranında kesilerek tahsil edilmesi esası getirilmiştir.

Bu düzenleme ile kesilecek para cezalarının tutarı Kanunda yer alan üst sınırın içinde kalmak kaydıyla üst yöneticiler tarafından belirlenecektir. Bu durumun kamu idarelerinde benzeri fiillere farklı ceza uygulamalarına neden olabileceği değerlendirilmektedir.²⁹⁸

²⁹⁸ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.256

2.8.5. Zamanaşımı

5018 sayılı Kanununun 74'üncü maddesi uyarınca, kamu zararının meydana geldiği ve Kanunda belirtilen para cezalarının verilmesini gerektiren fiilin işlendiği yılı izleyen mali yılın başından başlamak üzere zamanaşımını kesen ve durduran genel hükümler saklı kalmak kaydıyla onuncu yılın sonuna kadar tespit ve tahsil edilemeyen kamu zararları ile para cezalarının zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

5018 SAYILI KANUNUN KAMU HARCAMALARINDA DENETİM YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilim ve teknikteki ilerlemeler, küreselleşme, demografik yapıdaki değişimler, çevre kirliliği, küresel ısınma, sosyal devlet anlayışındaki gelişmeler, enerji kaynaklarına bağımlılığın artması, ulaşım sektörünün öneminin artması, askeri harcamaların özellikle ülkemizin içinde bulunduğu jeopolitik ve stratejik konum ve terör itibarıyla artış eğilimli olması, doğrudan veya dolaylı olarak kamu harcamalarında artışı zorunlu kılmaktadır. Ayrıca eğitim ve sağlık gibi sürekli gelişen, değişen, niteliğinin ve niceliğinin artırılması ihtiyacı duyulan birçok kamusal diğer bir ifadeyle toplumsal ihtiyaçlar, kamu harcamalarının sürekli bir biçimde artırılması gereğini ortaya çıkartmaktadır. Aynı zamanda bütün bunlar kamu harcamalarını giderek artan oranda önem gösterilmesi gereken bir konu haline getirmektedir. Bilindiği gibi kaynaklar kıt bir başka deyişle artan ihtiyaçlar karşısında bu ihtiyaçları karşılamak için gerekli olan kaynaklar yeterli değildir. Bu nedenle toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında kıt olan kamu kaynaklarının kullanımı da önem kazanmaktadır. Bu durum kamu kaynaklarının elde edilmesinde, kullanımında iyi planlama yapılmasını ve kamu harcamalarının mevzuata uygun, etkili, ekonomik ve verimli kullanılması gereğini ön plana çıkartmaktadır.

3.1. 5018 SAYILI KANUNUN ORTAYA ÇIKIŞI

Türkiye’de yeniden mali yapılanma alanındaki en önemli adım 1927 tarih ve 1050 sayılı Kanun’un yürürlükten kaldırılarak yerine 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesi ile atılmıştır.

Türkiye’de yeniden mali yapılanma 1960’lı yılların başlarında Dünya Bankasının girişimi ve Maliye Bakanlığının reorganizasyonu ile başlamış, bu

konuda Amerikalı uzmanlar ÷lkemize gelerek raporlar hazırlamış ve hükümete sunmuşlardır. Daha sonraki yıllarda IMF'in desteklediğı istikrar programlarının bir parçası olarak, Türk vergi sistemi, bütçe uygulaması, borçlanma ve Türk gelir idaresinin yeniden kurulması konusunda teknik yardım, telkin ve tavsiyeler olmuş ve bu konular üzerinde hassasiyetle durulmuştur.²⁹⁹

Son aşamada Türkiye'nin AB müktesebatına uyumu konusunda yapılan çalışmalar sırasında Türk vergi sistemi, bütçe prensipleri ve uygulaması, kamu mali yönetimi konularında AB standartlarını benimseme gündeme gelmiş ve bu alanda çalışmalar başlatılmıştır.

Türkiye'de yeniden mali yapılanma hareketi başladıktan sonra çalışmalar iki ayrı yönde hızla gelişmiştir. İlk olarak 26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Kanunun yenilenmesi konusu gündeme gelmiş ve 2000'li yılların başında çalışmalara başlanmıştır. Uzun süren hazırlıklar sonunda kamu yönetiminin "Anayasası" sayılabilecek bir tasarı hazırlanarak TBMM'ye sevk edilmiştir. IMF'ye verilen 25.07.2003 ve 30.07.2003 tarihli niyet mektuplarında da Türk kamu mali sistemini önemli ölçüde değiştirecek olan tasarının yılsonuna kadar kabul edilerek kanunlaştırılacağı bildirilmiştir. İlgili tasarı meclis komisyonlarında incelenmiş ve Genel Kurulda 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kanun olarak kabul edilmiştir. 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak bazı hükümleri hemen yürürlüğe girmiş, ana hükümlerinin yürürlüğe girmesi, hazırlıkların gecikmesi yüzünden ertelenmiş ve 01.01.2006 tarihine alınmıştır. Kanun bugün itibariyle bütün hükümleri ile birlikte yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılan nedenler,³⁰⁰

- Makro mali disiplini sağlamak,

²⁹⁹ Tuncer, **a.g.e.**, s.92

³⁰⁰ 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Sayıştay Kanunu Genel Gerekçesi

- Kamu kaynaklarını stratejik önceliklere göre dağıtmak,
- Dağıtılan kaynakların etkin, verimli ve ekonomik kullanımını sağlamak,
- Etkin bir hesap verme sorumluluğu sistemini kurmak,

olarak sıralanabilir.

Türkiye’de yeniden mali yapılanmanın ikinci ayağı 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun yürürlüğe girmesi ile gerçekleşmiştir.

3.2. 5018 SAYILI KANUNUN DENETİM AÇISINDAN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

15.07.2004 tarihinde TBMM’de kabul edilen, ancak yasalaşamayan 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun’un genel gerekçesinde, yönetimin temel fonksiyonları arasında denetimin önemli bir yer tuttuğu vurgulanmış ve bazı tespitlerde bulunulmuştur. Buna göre; Devletin düzenleyici ve denetleyici olarak halkın yararını koruyacak bir işlev üstlendiği günümüz dünyasında yönetimin kalitesi denetimin kalitesi ile yakından ilişkili hale gelmektedir. Ancak ülkemizde istenilen nitelikte bir denetim sistemi oluşturulamamıştır. Mevcut denetim sistemi; fazla sayıda, zaman zaman birbiriyle örtüşen ama etkisiz, hata bulma mantığı üzerine kurulu olarak kurallara uygunluğu sorgulayan, bunun üzerinde yoğunlaşan ve geçmişe dönük, hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir anlayışa sahiptir. Böyle bir denetim anlayışı sonucunda yöneticiler iş yapamaz hale getirildikleri gibi, israf ve yolsuzluklara da herhangi bir çözüm üretilmemektedir. Denetimde keyfilik ve denetim sisteminin siyasi tercihler ile amaç dışı kullanımı da belirtilen hususlara eklendiğinde denetim sistemi son derece sorunlu bir haldedir. Şeffaflığa, hesap verme sorumluluğuna, katılımcılığa ve kamuoyu denetimine açık

olmayan bir yönetim anlayışı ve yapılanması bu sorunların üstesinden kalıcı bir şekilde gelinmesini mümkün kılmamaktadır.³⁰¹

Belirtilen sorunların üstesinden gelebilmek amacıyla 2000 yılı başında kabul edilen Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çerçevesinde kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması konusunda prensip kararına varılmış ve bu konuda araştırma yapıp rapor hazırlamak üzere bir özel ihtisas komisyonu kurulmuştur. Başbakanlık genelgesi ile kurulan bu komisyon uzun bir çalışmanın ardından bir rapor hazırlamıştır. Bu önemli belgede “Mali Raporlama ve Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesi ile Birlikte Mali Saydamlığın Sağlanması” ve “Denetim Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş” gibi konulara geniş yer verilmiş ve bu konular Türkiye’de ilk kez gündeme gelmiştir.³⁰²

Ekonomik bunalımın ardından istikrar programının bir parçası olarak yayımlanan Acil Eylem Planında, kamu yönetimi reformu ile ilgili olarak 1050 sayılı Kanunun yenilenmesine de yer verilmiştir. Bu anlamda bütçe birliğini sağlayan, bütçenin hazırlanması sürecini daha etkin kılan, girdi değil çıktı odaklı bir yaklaşım ve iç mali kontrol getiren, kuruluşlara bütçe hazırlanmasında daha fazla esneklik sağlayan, mali saydamlık ve hesap verilebilirliği artıran yeni bir kanun çıkarılması için Maliye Bakanlığına görev verilmiş ve bu konuda Devlet Planlama Teşkilatı, Hazine Müsteşarlığı ve Sayıştay ile işbirliği yapması istenilmiştir.

5018 sayılı Kanun, kamu yönetiminde yeniden yapılanma ve AB kriterlerine uyum sağlama çalışmaları kapsamında çıkarılmış “Harcama Reformu” niteliği taşıyan bir kanun olarak sunulmuştur.

³⁰¹Gönülaçar, **a.g.m.**, s.11

³⁰²Tuncer, **a.g.e.**, s.106

Bu Kanun ile 1050 sayılı Kanuna karşı kontrol ve denetim konusunda yöneltilen;³⁰³

- Sistemin etkin kurulmamış olması,
- Sayıştay tarafından yapılan dış denetim kapsamının dar kalması, bazı kurum ve harcamaların denetim dışında kalması,
- Mevcut mali yönetim ve denetim sisteminin usulsüzlük ve yolsuzlukları önleyememesi, mali disiplinin sağlanamaması, kamu kaynaklarının yasa dışı yollarla amacı dışında kullanılması, mali denetim yapan, yapmakla görevli ve yetkili olan kurum ve birimler konusundaki belirsizlikler; bir başka anlatımla denetim karmaşası yaşanması,
- Mevcut denetim sisteminin çağdaş denetim yaklaşım ve araçlarından uzak kalması,
- Kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulmamış olması, iç ve dış denetim standartlarının oluşturulmamış olması, performans denetimi gibi denetim türlerinin yaygın olarak uygulanmaması, geleneksel denetim anlayışının hakim olması ve sadece evrak üzerinde yapılan uygunluk denetiminin yaygın oluşu, mali denetim yapılmaması denetimin belirli faaliyetlerle sınırlı tutulması, kurumların tüm faaliyetlerinin denetlenmemesi,

gibi eleştiriler bertaraf edilmeye çalışılmış; mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere devredilmesiyle kamu harcamalarında ilk defa iç ve dış denetimin düzenlenmesi hususunda temel düzenlemeler getirilmiştir.

5018 sayılı Kanunun Türkiye’de kamu kesimindeki denetim sistemine getirdiği yenilikler şöyle özetlenebilir:³⁰⁴

³⁰³Okumuş, **a.g.m.**, s.22

³⁰⁴Tuncer, **a.g.e.**, s.107

- Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ile tüm denetim birimlerini kapsayan bir yeniden yapılanma gerçekleştirilmiştir.
- Bu Kanun, denetimde bilimsel ölçülere yer vermiş ve Dünyadaki gelişmelere paralel olarak denetim uygulamasını iç denetim ve dış denetim olarak iki ana gruba ayırmıştır. Dış denetim ise başlık olarak yeniden düzenlenmiştir.
- Türkiye’de kamu kesiminde de performans ve etkinlik denetimine yer verilmiştir.
- Denetim standartlarının oluşturulmasında, uluslararası normlara uygunluk kabul edilmiştir.

Çağdaş kamu yönetiminde de amaç; strateji, politika ve hedefler ile uyumlu, kaynakların etkili, ekonomik, verimli temini ve kullanımı, hesap verebilir ve şeffaf olmaktır. Bu amaca uygun yaklaşım; sonuç odaklı yönetim ve pro-aktif (önleyici) denetim anlayışı olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁰⁵ Bu bakımdan hataları önlemek, risk ve zayıflıkları belirlemek, yönetim sistemlerini geliştirmek, yönetime yardımcı olmak ve değer katmak; geleneksel denetimler yerine sistem ve süreç odaklı denetim uygulamalarına ağırlık vermek ön plana çıkmıştır.

3.3. DENETİME ESAS OLACAK ŞEKİLDE 5018 SAYILI KANUNUN KAPSAM VE KAVRAMSAL YÖNLERDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

5018 sayılı Kanun, kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde kamu harcama sürecini daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak; kamu mali yönetim sisteminde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığın, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik veya etkililik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması, geliştirilmesi ve uygulanması

³⁰⁵ Ali Kamil Uzun, “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”,(Erişim) [www. ic denetim.net/.../89-kamu-yonetiminde-ic denetim](http://www.icdenetim.net/.../89-kamu-yonetiminde-ic-denetim), 21 Mayıs 2011

amaçlarıyla yayımlanmıştır. Bu Kanun ile uluslararası standartlar ve AB normları ile uyumlu yeni bir bütçe kapsamı benimsenmiş, bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve özellikle sorumluluk ve denetim alanlarında yeni gelişimler ortaya çıkmıştır.

5018 sayılı Kanunla oluşturulan yeni mali yapıda kamu idarelerinin yürüteceği fonksiyonlar ve sorumlulukları artırılmış, mali yönetim ve kontrolün idarelerin yönetim sorumluluğu altında yürütüleceği yeni bir anlayış benimsenmiştir.

3.3.1. 5018 Sayılı Kanunun Kapsam Yönünden Değerlendirilmesi

Kanun kapsamının genişletilmesinin kamu harcamalarının disiplin altına alınabilmesinde, kontrol ve bütünlüğün gerçekleştirilmesinde, mali bakımdan kaynak israfının ve usulsüzlüklerin önlenmesinde yararlı olacağı değerlendirilmektedir. Kanun; genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareleri kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiş ancak düzenleyici ve denetleyici kurumlar, özerk yapılarının korunması amacıyla Kanunun birçok maddesinden muaf tutulmuşlardır.

Kontrol ve denetim dışı birçok uygulamanın önüne geçilmeye çalışılmış ve bu yönde düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin döner sermaye işletmeleri ve birçok fonun gelir ve giderlerinin ilgili oldukları idare bütçesine dâhil edilmeleri sağlanmış ve tasfiye edilmeleri öngörülmüştür.

5018 sayılı Kanun kapsamında belirtilen bütçeler dışında her ne ad altında olursa olsun başkaca bütçeler ihdas edilemeyecek olması, sıkı bir mali disiplin politikası yürütüleceğini göstermektedir.

5018 sayılı Kanunla getirilen bazı düzenlemelerin; örneğin merkezi yönetim bütçesi gibi bütçe türlerinin henüz Anayasada yer almadan 5018 sayılı Kanunla uygulamaya konulması, Anayasanın üst hukuki norm olma

özelliği dolayısıyla değişikliğin önce burada yapılması gerekirken yapılmamış olması sebebiyle bu ve benzeri hususlar, Anayasaya aykırılık oluşturmaktaydı. Ancak 29.10.2005 tarih ve 5428 sayılı Anayasanın Bazı Maddelerini Değiştiren Kanun'un Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmesi ile gecikmeli de olsa Anayasaya aykırılık ortadan kaldırılmıştır.

3.3.2. 5018 Sayılı Kanunun Kavramsal Yönden Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanun ile birlikte kamu idarelerinin kalkınma planları, programlar ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturarak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler belirlemeleri, performanslarını önceden belirlenmiş göstergeler doğrultusunda ölçmeleri ve bu süreci izlemek, değerlendirmek amacıyla stratejik planlar hazırlamaları öngörülmüştür. Böylece bütçelemeye ilişkin yeni ve önemli bir bakış açısı getirilmiştir. Bununla beraber kamu idarelerinin makro ekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlayacak şekilde bütçelerini tahakkuk esaslı, çok yıllık ve analitik bütçe sınıflandırması esasına göre uluslararası standartlara uygun hazırlamaları ve uygulamaları esas alınmıştır.

Anılan Kanunla beraber uygunluk denetimi yanında performans denetimi de çok daha önemli ve uygulanabilir bir hale gelmiştir. Böylece kamu idarelerinin performanslarının ölçülebilmesi ve yönetim sorumluluğu çerçevesinde hesap verilebilirlik sağlanmaya çalışılmıştır. Analitik bütçe sistemi de kamu idarelerinin kurumsal, işlevsel ve ekonomik bütçe sonuçlarını göstermesi bakımından denetime uygun bir altyapı sağlamaktadır.

5018 sayılı Kanun kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinde, bütçelenmesinde ve bu süreç içinde yer alan görevlilerin ve idarelerin sorumlulukları konusunda bazı önemli kavramlara da yer vermiştir. Bunlar:

mali disiplin, mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve maliyet etkililik, etkinlik olarak belirtilebilir.

3.3.2.1. Mali Disiplin

Mali disiplin, özellikle kamu harcamalarının hedeflenen, belirli bir dengede tutulması, kontrol altında olmasını ifade eder. Mali disiplini sağlamak amacıyla kamu kaynaklarının sorumsuzca ve sınırsızca kullanılmasını önlemek için çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin Kanunda belirtilen bütçeler dışında bütçe oluşturulamayacak olması, ödenek üstü harcama yapılmasının yasaklanması ve cezasının tespit edilmiş olması, kamu harcama sürecinden sorumlu olanların kamu zararına sebebiyet vermelerini önlemek için yine cezaların belirlenmiş olması, mali disiplinin sağlanmasına yönelik düzenlemelerdir.

3.3.2.2. Mali Saydamlık

Saydamlık, devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır. Bu tanımda iki unsur, önem taşımaktadır. Buna göre sistemin saydam olması için sadece aktörlerin ne yaptıklarının bilinmesi değil, ne yapmaya niyetli, istekli oldukları konusunun da kamuoyuna sunulması gerekmektedir. Niyetlerin açık bir biçimde belirlenmesi ve kamuoyuna sunulması hem niyetlerin kamu yararına uygun olup olmadığını tartışma olanağı yaratır, hem de vatandaşlara daha sonra davranışları ve bu davranışların sonuçlarını değerlendirmede önemli bir kıstas sunar. İkincisi, bilginin bir yerlerde mevcut olması sistemin saydam olduğunu göstermez. Bilginin vatandaş tarafından etkin bir biçimde kullanılabilmesini sağlayacak bir biçimde düzenli, anlaşılabilir ve tutarlı olması gerekmektedir. Bilginin güvenilir olması ise

objektif olarak doğru olmasını içerir ama bununla sınırlı değildir. Güvenilirlik aynı zamanda bilgiyi kullananların da bilginin doğruyu yansıttığına inanmasını, bu ise inandırıcılığı sağlayan “Kalite Kontrol” mekanizmalarının kurulmuş olmasını gerektirir. Saydamlığın çok çeşitli boyutları vardır. Bunlardan birincisi, mali saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilgisinin var olması demektir. İkincisi, performans saydamlığı ise nihai mal ve hizmet sunumunda etkinliğin, yani mümkün olan en az maliyetle sunulup sunulmadığının veya amaçlanan toplumsal hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesine yarayan veya bu değerlendirmeyi kolaylaştıran bilgilerin sunulmasıdır.³⁰⁶ Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu tutulmuştur.

3.3.2.3. Hesap Verilebilirlik

Hesap verilebilirlik, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olmalarıdır. Ancak bu sorumluluk net tarif edilmemiştir. Sorumluluğun hangi türlerinin kapsam dahilinde olduğu, söz konusu olan temsil sorumluluğu (kurumu üst düzeyde yöneten ve temsil edenin sorumluluğu) mu, idari sorumluluk (işin gereğince yürütülmesi için maiyetindeki personelin sevk ve idaresinin sorumluluğu) mu, mali sorumluluk (kişiye teslim edilen kıymetler, yapacağı işlemler ve alacağı kararlar nedeniyle maruz bulunduğu risk) mu, hukuki sorumluluk (yapılan işlem ve eylemler dolayısıyla maruz kalınan hukuki ve cezai yaptırımların boyutu) mu, teknik sorumluluk (inşaat, imalat, vb. işlerde doğması muhtemel zararlar

³⁰⁶Saraç, a.g.m., s.142

dolayısıyla üstlenilen sorumluluk) mu olduğu yoksa bunların bir bileşkesi mi olduğu belirsizdir.³⁰⁷

Hesap verilebilirliğin üzerinde anlaşılan beklentiler uyarınca ifa etmek üzere görev alma ve bu görevi ifa ettiğini gösterme mecburiyetine dayanan bir ilişki olarak tanımlanması, çağdaş kamu yönetiminin amaçlarına daha uygun bulunmaktadır. Çünkü bu tanım, başarılı veya başarısız olan şey için cevap verme yükümlülüğünü daha canlı kılar. INTOSAI Denetim Standartlarında yer alan tanıma göre de hesap verme yükümlülüğü, kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetleri olarak tanımlanmıştır. Yalın bir ifadeyle hesap verme yükümlülüğü, genel olarak, kendisine emanet edilen para veya malları yöneten ya da bir görevi ifa eden bir kişinin, başkalarına, bu para veya malları yönetme veya bu görevleri yerine getirme tarzı hakkında açıkça cevap vermesi görevidir.³⁰⁸

3.3.2.4. Maliyet Etkinlik

Maliyet etkililik olarak da ifade edilebilen maliyet etkinlik, kamu idarelerinin performans sorumluluğunu gösteren bir kavramdır. 5018 sayılı Kanunda da kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması anlamında üç kavramı da içerecek şekilde sıklıkla kullanılmıştır.

³⁰⁷Saraç, **a.g.m.**, s.143

³⁰⁸Saraç, **a.g.m.**, s.144

3.3.2.5. Çok Yıllı Bütçeleme

Çok yıllık bütçeleme sistemiyle kamu idarelerinin üç yıllık bütçe hazırlamaları öngörülmüştür.³⁰⁹ Buna göre ilk yıl uygulama açısından yasalaşan bütçeyi gösterirken, takip eden iki yıl bütçe planlaması niteliğinde karar vericilere sunulan tahminler niteliğindedir. Bütçeler her yıl bir yıl ilave edilerek yeniden hazırlanır. Tahminlerin de güncel koşullara göre revize edilebilme imkânı bulunmaktadır. Böylece çok yıllık bütçeleme, politikaların veya alınmış kararların gelecekteki mali etkilerini görme ve izleme bakımından önemli bir fonksiyon görmektedir. Bu yolla aynı zamanda kamuoyunun bilgilendirilmesi amacıyla mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin gerçekleştirilmesine katkı sağlanmaktadır.

Çok yıllık bütçeleme yoluyla politikalar ile plan ve bütçe imkânları arasında bağ kurulması sağlanarak bütçe üzerindeki mali disiplini bozucu baskının azaltılması hedeflenmiştir. Böylece kamu harcamalarını etkin bir şekilde kontrol etmede ve kaynak dağılımının daha sağlıklı yapılmasında çok yıllık bütçelemenin önemli bir kavram olarak ortaya konulduğunu belirtebiliriz. Ancak çok yıllık bütçeleme de üç yıllık harcama tavanlarıyla ortaya konulan kaynak dağılımı ve kamu idareleri politikalarının sık değişmesi, revize işlemlerini artırarak uygulamada çok yıllık bütçelemeyi anlamsız hale getirebilecektir.

3.3.2.6. Stratejik Planlama

Planlı hizmet üretme, belirlenen politikaları somut iş programlarına ve bütçelere dayandırma ve uygulamayı etkili bir şekilde izlemede kamu kuruluşlarının inisiyatif almaları ve aktif katılımı zorunlu görülmektedir. Ayrıca söz konusu faaliyetlerin ilgili kuruluşlar tarafından yürütülmesinde “Stratejik Planlama” temel bir araç olarak gündeme gelmektedir. Bu bakımdan kamu

³⁰⁹ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.75

idarelerinin, 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 hazırlamaları öngörülmüştür.

5018 sayılı Kanunla öngörülen stratejik planlama, idarelerin amaçlarının, hedeflerinin ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemlerin belirlenmesini gerektiren, uzun vadeli (Beş yıllık) ve geleceğe dönük bakış açısı taşıyan bir yönetim aracıdır. Stratejik planlama, ilgili tarafların katılımını sağlayarak ve gerekli mali kaynakların dikkate alınması yoluyla amaçların, hedeflerin ve bunlara ulaşmayı sağlayacak araçların doğru belirlenmesini, yapılması gereken işlerin önceliklendirilmesini ve böylece kaynak tahsisinin, dolayısıyla kamu harcamalarının stratejik önceliklere göre yapılmasını, bütçelerin stratejik planların amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanmasını ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesini sağlamaktadır.

3.3.2.7. Performans Esaslı Bütçeleme

Performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını ve bu fonksiyonların yerine getirilmesiyle gerçekleştirilecek stratejik amaç ve hedefleri belirleyen ve kamu kaynaklarının bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını performans programları aracılığıyla sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçlar raporlayan bir sistem olarak ortaya konulmuştur. Performans ölçümü aynı zamanda etkin bir hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktadır. Çünkü bir kurumun stratejik amaç ve hedefleri ile performans hedeflerinin ne ölçüde yerine getirildiği görülebilmektedir. Performans esaslı bütçeleme sisteminde

performans sorumluluğunun hangi birime/yöneticiye ait olduğu, faaliyet ve projelerle ilgili olarak önceden belirlenmiş olduğundan yapılan değerlendirmeler sonucu iyi performans ödüllendirilebilecek, kötü performans ise cezalandırılabilir. Yani performans ölçümü yaptırım amacıyla da kullanılabilir.³¹⁰ Fakat 5018 sayılı Kanun performans esaslı bütçeleme sistemi ile mali ödül veya maddi yaptırım öngörmemekte sadece kamu idareleri yöneticilerinin siyasi ve idari sorumluluğu açısından konuya yaklaşmaktadır. Siyasi ve idari sorumluluk açısından performans ölçümünde performans kriterleri önem kazanmakta ve ölçüm sonucu ortaya çıkan performans bilgilerinin raporlanması gerekmektedir. Bu raporlama da iç kontrol, iç denetim ve dış denetim faaliyetleri sonucu yapılmaktadır. Ayrıca faaliyet raporları da bu konulara hizmet edecek içerikte hazırlanmaktadır.

5018 sayılı Kanun uyarınca performans esaslı bütçelemenin, kamu idarelerinde katılımcılığı arttıracığı, planlı, hedeflere dayalı, sonuç odaklı bir yönetim kültürünü geliştireceği, kaynakların mali disiplin içinde etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacağı, mali saydamlık ve hesap verilebilirliği güçlendireceği ve performans denetimine bir temel olacağı değerlendirilmektedir. Ancak gerek denetlenen kurumların uygun bir altyapıya sahip olmaması gerekse de denetim kurumlarının yeterli bilgi ve deneyim birikimine sahip olmaması performans denetiminin yeterince uygulanabilirliğini kısıtlamaktadır. Performans esaslı bütçeleme sisteminin başarısı için bazı önlemlerin alınmasında yarar görülmektedir. Bunun için;³¹¹

- Kamu idareleri amaçlarının açık olarak ortaya konulması,
- Kamu idareleri içinde yer alanların bu amaçları sahiplenmesi,
- Kamu idarelerine gerekli idari ve mali esnekliklerin sağlanması,
- Performans değerlendirmesi ve denetimi ile sürecin desteklenmesi,

³¹⁰ Yenice, **a.g.m.**, s.58–59

³¹¹ Ali Erbaşı, “Kamuda Performans Esaslı Bütçelemenin Tasarımına İlişkin Modelisel Bir Yaklaşım”, **Maliye Dergisi**, sayı 156, Ocak-Haziran 2009, s.254

- Performansa dayalı ödül ve yaptırımlara sistemde yer verilmesi,
- Kamu idarelerinde performans bilgilerinin üretilmesinin sağlanması,
- Performans ölçüm maliyetlerinin göz önünde tutulması,
- Sürecin bilgi teknolojileri ile desteklenmesi,
- Kamu idarelerinde iç kontrolün güçlendirilmesi,
- Üst yönetim desteği ile aşağıdan yukarı katılımcı yöntemlerle sürecin yürütülmesi, gerekmektedir.

3.3.2.8. Analitik Bütçe Sınıflandırması

Analitik bütçe sınıflandırması, devletin yüklendiği fonksiyonları yerine getirirken, sağlıklı veri ve güvenilir istatistikî bilgiler ortaya koymak amacıyla geliştirilmiş bir kodlama sistematiğidir. Önemi ise devletin mali istatistiklerinin daha düzenli, güvenilir, tutarlı, analize ve ölçmeye elverişli şekilde tutulmasına yönelik olmasıdır. Böylece analitik bütçe sınıflandırması ile Türkiye’de kamu kesiminde performans ve etkinlik denetimine de ortam hazırlanmıştır.

Analitik bütçe sınıflandırması kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört gruptan oluşmaktadır.

Özellikle kurumsal sınıflandırma sayesinde siyasi ve idari bakımdan sorumluluk belirlenebilmekte ve bu çerçevede kamu kurumlarının ve program sorumlularının performans ölçümü yapılabilmektedir. Diğer bir açıdan hesap verilebilirlik sağlanmasına yönelik önemli bir adım olarak değerlendirilebilir.

Fonksiyonel sınıflandırma ise kamu harcamalarındaki fonksiyonel ayrım dikkate alınarak, devlet faaliyetlerinin türünü belirlemek amacı ile ortaya konulmuş, böylece harcamanın devletin hangi fonksiyonu için gerçekleştirildiğini göstermesi bakımından mali disipline ve mali saydamlığa hizmet etmektedir.

3.3.2.9. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

Kamu muhasebe sisteminde uzun yıllar harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen nakit esası benimsenmişken; 5018 sayılı Kanunun tahakkuk esasını benimsemiş olmasıyla beraber 2006 yılından itibaren genel yönetim kapsamındaki idarelerin muhasebe sistemleri tahakkuk esasına göre şekillendirilmeye başlanmış ve harcamalara ilişkin işlemlerin ve olayların, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın ortaya çıktıklarında kaydı, uygulamasına geçilmiştir. Böylece ekonomik ve mali olaylara ilişkin işlemler ait oldukları mali yılda kaydedilip raporlanmaktadır. Bu durum sayesinde dönemsel mali raporlar, ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtabilmektedirler. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği de artırmaktadır. Çünkü muhasebe sisteminde mali raporların giderleri, gelirleri, varlıkları, yükümlülükleri ve diğer akımları içermesi sebebiyle program maliyetleri tamamen hesaplanıp raporlanabilmekte; kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığı konusunda ve kamu yöneticilerinin performansları hakkında ilgililere bilgi sağlanabilmektedir.³¹²

3.3.2.10. Diğer Düzenlemeler

5018 sayılı Kanunla bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerinin inisiyatifi artırılmış, bütçenin uygulanmasına esneklik getirilerek

³¹² Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.278

kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemi alanındaki görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Böylece kamu idarelerinin yürüteceği fonksiyonlar ve sorumluluklar artırılmış, mali yönetim ve kontrolün, idarelerin yönetim sorumluluğu altında yürütüleceği belirtilmiştir. Mali yönetim alanında da siyasi, idari ve mali sorumlulukların birbirinden ayrılmasıyla yeni bir yapılanma benimsenmiştir.

Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından harcama öncesinde yapılan vize ve tescil işlemlerine son verilerek ön kontrol görevi kamu idarelerinin kendi iç bünyelerine bırakılmıştır.

Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilerek genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin Sayıştay denetimine tabi olduğu bir dış denetim modeli benimsenmiştir.

Kamuda sürekli ve sistematik bir biçimde işleyecek iç denetim sistemi kurulmuştur.

Kamu idarelerinde aynı muhasebe sisteminin kullanılması suretiyle hesapların konsolide edilebilmelerine ve uluslararası karşılaştırmalar yapılabilmesine imkân sağlanmıştır.

5018 sayılı Kanun uygulamasında da ağırlıklı olarak uygunluk denetimi yapılmaktadır. Bir başka ifadeyle uygulamaların daha çok ilgili mevzuat çerçevesinde gerçekleşip gerçekleşmediği araştırılmakta, denetlenmektedir. Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımında etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik kriterlerine bakılmakla beraber bunların gerçekleşmemesi durumunda net bir yaptırım belirlenmemiş olmasına rağmen; mevzuata aykırı işlem ve eylemlerde cezaların, yaptırımların daha açık belirlendiği ve saptandığı görülmektedir.

3.4. KAMU HARCAMALARINDA DENETİME ESAS YETKİ VE SORUMLULUKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

5018 sayılı Kanun ile kamu harcama süreci içinde yer alan aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden belirlenmiş ve en önemlisi sorumluluklar aktörler arasında paylaştırılmıştır.

Anılan Kanun ile harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesi oluşturulmuş, muhasebe yetkilisinin sorumluluğu azaltılarak, kamu idareleri yöneticilerinin sorumluluğu artırılmıştır. Böylece faaliyetleri icra edenlerin mali sorumluluğu da üstlenmeleri sağlanmıştır. Bu süreç ön mali kontrol yükümlülüğünün kamu idareleri bünyesinde toplanmasıyla tamamlanmıştır. Kısaca idari, mali ve performans sorumluluğu ilgili idarelerin sorumluluğu altında toplanmıştır.

Kamu yöneticileri ile onların kullanımına sunulan kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, bunlara ilişkin bilgilerin mali saydamlık anlayışı içinde ilgili çevrelerle paylaşılması ve hesap verilmesi yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin temel yaklaşımı olarak belirmektedir.

3.4.1. Harcama Sürecinde Yer Alanların Denetim Karşısındaki Sorumluluğunun, 1050 ve 5018 Sayılı Kanunlar Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi

1050 sayılı Kanun çerçevesinde kamu harcamalarının ödenmesi sürecinden sorumlu olanlar; tahakkuk memuru, ita amiri ve sayman olarak belirlenmişken 5018 sayılı Kanun ile bu sorumlu ve kamu görevlileri yerine gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi harcama sürecinden sorumlu kılınmışlardır. Bu değişiklik, sadece görevli ve yetkililerin isimlerinin değişmesi değil; görev, yetki ve sorumluluk kapsamlarının da değişmesi şeklinde gerçekleşmiştir. Eski düzenleme de sorumluluk daha çok tahakkuk memuru ve sayman üzerinde kalmakta; ita amiri, harcama süreci

içinde yer almasına ve harcama yetkisine sahip olmasına rağmen deruhte-i mesuliyet yani sorumluluk üstlenerek yazılı bir talimatla harcamayı yaptırmak hali hariç herhangi bir sorumluluk taşımamaktaydı. 5018 sayılı Kanun ile birlikte kamu harcamalarının yönetim sorumluluğu çerçevesinde kamu idarelerinin kendi iç bünyelerinde yürütüleceği esası benimsenmiş ve saymanın, 5018 sayılı Kanundaki ismi ile muhasebe yetkilisinin kamu harcamalarının ödenmesi sürecinden dolayı sorumluluğu azaltılmıştır. Bunun yerine kamu idarelerinin kendi bünyesinde harcama süreci içerisinde yer alan tüm kamu görevlileri; sözleşme tasarıları, şartname, ihale dokümanı hazırlayanlar; ihale, muayene, kabul komisyonlarında görevli olanlar; mal ve hizmet teslim alanlar ve alımla ilgili diğer işler ve bütün bu işlemlerden imzası olanlar; ayrıca ödeme emri belgesi düzenleme ile görevlendirilmiş ve harcamanın mevzuata uygunluğunu kontrol edenler; gerçekleştirme görevlisi olarak; ilgili idarenin bütçeyle ödenek tahsisi yapılan en üst yöneticisi veya ödenek gönderme belgesiyle idaresine veya birimine ödenek gönderilen en üst yöneticileri harcama yetkilisi olarak; harcamalardan dolayı daha çok mali sorumluluk üstlenmeye başlamışlardır.

3.4.1.1. Harcama Yetkilileri

Kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi süreci, harcama yetkililerinin harcama talimatı vermesiyle başlamaktadır. Böylece harcama yetkilileri harcama sürecinin her aşamasında yer almaktadırlar. Harcama yetkililerinin sorumlulukları idari, cezai olabileceği gibi temelde mali sorumluluktur. İdari ve mali yönden üst yöneticiye karşı sorumlu olan harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından; ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumlu tutulmuşlardır.

5018 sayılı Kanun,1050 sayılı Kanun gibi harcama yetkililerinin sorumluluk üstlenmesi yoluyla giderin ödenebilmesine imkân vermemiştir.³¹³

1050 sayılı Kanunda ita amirliği yetkisi bakanlara veya yetki devriyle birim yöneticilerine verilmişken, 5018 sayılı Kanunda bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir birim yöneticisine veya ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen birim yöneticilerine harcama yetkisi verilmiş, bakan ve üst yöneticilere harcama yetkisi verilmemiştir. Bir başka ifadeyle 5018 sayılı Kanun, yetkiyi bir makam veya kişide toplamamış, paylaşmıştır.³¹⁴

5018 sayılı Kanunda harcama yetkilisinin bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanması, idari açıdan üst yöneticilere; hukuka uygunluk açısından da yetkili mercilere hesap vermekle sorumlu olduğunu göstermektedir. Bu anlamda harcama yetkililerinin Sayıştay'a hesap verme sorumluluğu da bulunmaktadır.³¹⁵

5018 sayılı Kanunda harcama yetkilisi ifadesi ile bir program sorumlusuna ve statü hukukunda tanımlanan daire/birim amirine işaret edilmektedir. Bütçeden yapılacak harcamalar konusunda 5018 sayılı Kanunda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, harcamanın yapılmasına karar vermekten ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüten ve maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, Sayıştay'a karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.

Harcama talimatının doğru ve mevzuata uygun olarak düzenlenmesinden sorumlu olan harcama yetkilisinin, talimata dayanmayan personel maaşları, tedavi ödemeleri, elektrik, su faturaları karşılığı yapılan harcamalarda ödeme emri belgesini imzalamış olması nedeniyle mali sorumluluk yüklenip yüklenmeyeceği önemli bir konudur. Her ne kadar

³¹³ Arslan, **a.g.m.**, s.19

³¹⁴ Candan, **a.g.m.**, s.56

³¹⁵ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurulu Kararı

ödeme emri belgesinin harcama yetkilisi tarafından imzalanması, muhasebe yetkilisine ödeme emri verme anlamı taşısa da böyle bir ödemede bulunulması durumunda yersiz, fazla ödeme söz konusu olur ise harcama yetkilisinin mali sorumluluğu olacaktır. Ayrıca talimata dayanmaksızın yapılabilen bu tip ödemelerde mevzuata aykırılık saptandığında ödeme emri belgesi düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisinin de mali sorumluluğu olacaktır.

Harcama yetkilisinin, harcama yetkisini devretmesi halinde harcama yetkisi, devralana geçtiğinden harcama yetkisine ilişkin karar, işlem ve eylemler devir alan tarafından gerçekleştirilmekte, yetkisini devreden harcama yetkilisinin mevzuata aykırı karar alması, işlem yapması veya eylemde bulunması söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla yetkisini devretmek suretiyle harcama sürecinin dışında kalan harcama yetkilisinin kasıt, kusur veya ihmalden de söz edilemez. Bu durumda mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemi bulunmayan kasıt, kusur veya ihmali de söz konusu olmayan ve bu haliyle hukuka uygunsuzluk ve zararda oluşamayacağından harcama yetkisini devreden mali sorumluluk yüklenmesi de mümkün değildir. Ancak harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

3.4.1.2. Gerçekleştirme Görevlileri

5018 sayılı Kanunla gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine, işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Gerçekleştirme görevlileri yapmaları gereken tüm iş ve işlemlerden sorumlu ve Sayıştay'a karşı da hesap vermekle yükümlüdürler. Yine gerçekleştirme görevlilerinin sorumlulukları idari ve cezai olabildiği gibi kusurluluk esasına dayalı mali bir sorumluluktur. Harcama, bir süreç işi olduğundan bu süreç içinde yer alan tüm

gerçekleştirme görevlileri, kendinden önce yapılan işlemlerde dâhil olmak üzere harcama sürecinin mevzuata uygunluğundan, harcamaların etkili, ekonomik ve verimli olmasından kusurluluk esasına göre sorumlu tutulmuşlardır. 1050 sayılı Kanun hükümlerine göre tahakkuk memuru, 5018 sayılı Kanundaki karşılığı ile ödeme emri belgesi düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisi, çoğunlukla kamu harcamalarının mevzuata uygunluğundan tek başına ve/veya saymanla birlikte sorumlu tutulmaktaydı. Daha açık bir ifadeyle harcama sürecinin içinde yer alan tüm kamu görevlileri sorumluluk taşımamaktaydı. Bu durum; işin büyük kısmının, sorumluluğu ile beraber tahakkuk memuru üzerinde kalmasına yol açabilmekte, yetki ve sorumluluk dengesi açısından da adaletsiz bir uygulamaya sebebiyet vermektedir.

5018 sayılı Kanuna göre, bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Giderlerin gerçekleştirilmesinin ise harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanacağı hükme bağlanmıştır.

Gerçekleştirme görevlileri, bütçe giderine konu olan iş, mal veya hizmetlerin alındığının veya gerçekleştirildiğinin tespitinde vazife olan görevlilerdir. Bu kapsamda; mal veya hizmet alınması, iş yaptırılması konusunda harcama yetkilileri tarafından görevlendirilen kişiler ve bu amaçla kurulmuş komisyonlarda görev alanlar ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmesinde vazife alanlar, gerçekleştirme görevlileridir.

Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılan harcamalarda, veri giriş işlemleri de gerçekleştirme görevi sayılarak bu işlemleri yapanlarda gerçekleştirme görevlisi olarak kabul edilmişlerdir.

5018 sayılı Kanun ile 1050 sayılı Kanundaki gider tahakkuk memurunun yerini alan gerçekleştirme görevlileri, 1050 sayılı Kanundaki gider tahakkuk memuruna denk gelmekle birlikte ondan daha geniş bir kavramdır. 1050 sayılı Kanundaki gider tahakkuk memuru da 5018 sayılı Kanundaki ödeme emri belgesi düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisine benzetmekle birlikte ondan daha ağır sorumluluğa sahipti. Çünkü 1050 sayılı Kanunda harcama sürecinde yer alan diğer görevliler tahakkuk memuru sayılmamış ve sorumluluk üstlenmemişlerdir. Böylece yeni sistem ve yeni Kanunla birlikte harcama sürecinin her aşamasında yer alan gerçekleştirme görevlilerinin de sorumluluk üstlenmesi sağlanmıştır. Belki eski Kanunda sorumlu sayısının az ve net belirlenmiş olması denetleme açısından kolaylık yaratıyordu. Fakat yetki-sorumluluk dengesi açısından doğru bir uygulama değildi. Çünkü mali işlemin yürütülmesi sürecinde yer alan herkesin sorumluluk taşıması kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinde herkesi daha özenli ve dikkatli olmaya sevk etmektedir.

Gerçekleştirme görevlileri birden fazladır. Her bir gerçekleştirme görevlisi kendi yaptığı işlemde kaynaklanan kamu zararı başta olmak üzere, bir önceki aşamadaki işlemde kaynaklanmakla birlikte bir sonraki aşama veya aşamalarda gerçekleştirme görevlilerince ortaya çıkarılabilecek nitelikte olup, tespit edilemeyenler dâhil kusurlu sorumluluğun istisnası olan sebep olma sorumluluğu çerçevesinde oluşan kamu zararından sorumlu olacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus; harcama sürecinde birçok gerçekleştirme görevlisi yer alacağından, bir kamu zararının öncelikle hangi aşamadaki kusurlu fiilden kaynaklandığı ve bu durumun sonraki aşama veya aşamalarda hangi gerçekleştirme görevlilerinin kontrol ihmaline dayalı olarak devam ettiğinin tespiti.

Bir mali işlemi gerçekleştirmede görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemini yapan memurun, yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından düzenlenip imzalanan belgeye dayanıyor olması zorunludur.

3.4.1.3. Muhasebe Yetkilileri

Muhasebe yetkilileri, ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve ekli belgeler üzerinde inceleme ve kontrol görevlerini yerine getirirler. Buna göre, yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tam olup olmadığını, maddi hata bulunup bulunmadığını ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdürler. Bu yapılan kontroller neticesinde tahakkuk eden kamu gideri, ödeme emri belgesine dayanılarak muhasebe yetkilisi tarafından hak sahibine ödenir. 1050 sayılı Kanunda sayılan saymana ait görev ve yetkilerin azaltılması suretiyle oluşturulan 5018 sayılı Kanundaki muhasebe yetkililerinin sorumlulukları; sınırlı, sebep olmaya dayalı ve kusurlu mali sorumluluktur.³¹⁶ Yapılan yeni düzenlemelerle birlikte muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında harcamanın mevzuata, bütçe tertibine ve ödeneğine uygun olup olmadığı hususlarını incelemeyeceklerdir.

Muhasebe yetkililerinin, ön ödeme belgeleri ve ödeme belgelerinin tamam olup olmadığı ve maddi hata bulunup bulunmadığına ilişkin kontrol görevleri de mevcuttur. Ancak bu kontrol, ilgili mevzuatta belirtilen belgelerin tamam olup olmadığı ile ilgilidir. Bu belgelerde noksanlıkların olması gerçekleştirme görevlisinin de sorumlu tutulmasını gerektirir. Öte yandan giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup, çeşitli gerçekleştirme görevlilerinin kendi yasal görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki maddi hatalardan muhasebe yetkilisi de sorumlu tutulmaktadır.

Bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden belgelerdeki gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamlardaki açık, kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen hatalar, maddi hata olarak nitelendirilmektedir. Ödemeye esas teşkil etme niteliği bulunan, fakat gider evrakı arasında yer almayan bir belge nedeniyle ortaya çıkan kamu zararı ile giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup çeşitli

³¹⁶ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.300

gerçekleştirme görevlilerinin kendi yasal görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki açık ve kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen maddi hatalardan muhasebe yetkilisinin, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması gerektiği, hatanın bariz olup olmadığı konusunun ise yargı dairelerince kararlaştırılacak bir husus olduğu Sayıştay Genel Kurulu tarafından 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı karar ile hüküm altına alınmıştır.

Muhasebe yetkilisi, ödeme emri belgesine dayanılarak yapılan ödemelerde hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri de kontrol etmekle yükümlü tutulmuştur. Dolayısıyla hak sahibi olmayanlara ödeme yapılması nedeniyle ortaya çıkan kamu zararından, doğrudan ve tek başına muhasebe yetkilisinin sorumlu olacağı açıktır.

3.4.1.4. Ön Mali Kontrol Görevlileri

5018 sayılı Kanuna göre; mali karar ve işlemlerin, uygulamaya konulmadan önce kontrol edilmeleri gerekmektedir. Bu kontroller, ön mali kontrol faaliyetleri olarak adlandırılmakta ve idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilmektedir. Böylece kamu harcamalarının ödenmesi beklenilmeden; daha uygulama aşamasında, oluşabilecek usulsüzlüklerin önüne geçebilmenin hedeflendiği görülmektedir. Burada, harcama birimleri ve mali hizmetler birimlerinin ön mali kontrole ilişkin sorumluluklarının önemine işaret edilmekte ve kamu harcama sürecinde sorumluluğun, yeni düzenleme ile birlikte uygulama aşamasında da ortaya çıkabileceği belirtilmektedir.

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici nitelikte olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Ayrıca mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş

olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Bu noktada, mali hizmetler biriminin sorumluluğunun ne olduğu veya olması gerektiği tartışmalıdır. 5018 sayılı Kanunda mali hizmetler biriminin sorumluluğuna ilişkin belirleme yapılmadığını, sorumluluğun genel hükümler çerçevesinde tespit edileceğini belirtebiliriz. Ancak sorumluluk açısından mali hizmetler birimi yöneticisi, verdiği uygun görüşten ve imzasından dolayı gerçekleştirme görevlileri ve harcama yetkilisi gibi sorumlu olmalıdır.

3.4.2. Diğer Sorumlulukların Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanun, kamu harcamalarının ödenmesi sürecinde yer alanların sorumluluğu ile birlikte birçok yeni sorumluluk kavramına ve sorumluluğa yer vermiştir. Bunlar: hesap verme sorumluluğu, bakanların sorumluluğu, üst yöneticilerin sorumluluğu, kamu idarelerinin mali saydamlığı sağlamaya yönelik düzenleme yapma sorumluluğu, kamu görevlilerinin kamu mallarından sorumluluğu, muhasebe yetkilisi ve harcama yetkilisi mutemetlerinin sorumluluğu, kamu idarelerinin sorumluluğu, şartlı bağış ve yardımların zamanında kullanılmaması veya amaç dışı kullanılmasından kaynaklanan sorumluluk olarak sayılabilir. Burada belirtilen sorumluluklar, harcamaların ödenmesi aşamasındaki mali sorumluluğun aksine daha çok siyasi ve özellikle idari niteliğe sahiptir. Mali sorumluluğun müeyyideleri Kanunla daha net bir biçimde belirlenmişken; siyasi ve idari sorumlulukların müeyyidelerine net bir biçimde değinilmemiştir. Bunlarla ilgili hükümlere ilgili teşkilat ve personel kanunlarında yer verildiği görülmektedir. Ancak 5018 sayılı Kanunla birlikte mali mevzuatta büyük değişiklikler olması, birçok kanun gibi personel ve teşkilat kanunlarında da değişiklik yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

3.4.2.1. Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğu ile kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımında görevli ve yetkili olan herkesin; kaynakların hukuka uygun, etkili, ekonomik ve verimli olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulması ve yetkili mercilere hesap verecek olmaları; çok geniş bir sorumluluk sahasının çizildiğini göstermektedir. Böylece Kanun, herkesin yetkisi çerçevesinde sorumluluk taşımasını ve bu taşıdığı sorumlulukla ilgili mali, idari veya siyasi olarak veya cezai işlem gerekiyorsa; cezai olarak, sorumluluklarının gereğini yerine getirmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Ancak bu sorumluluklar çok net biçimde belirlenmemiştir.

Hesap verme sorumluluğu performans sorumluluğu ile de ilişkilidir. Çünkü hesap verme, performansın bir sonucu olmaktadır. Aynı zamanda geleneksel kamu yönetiminde hesap verilebilirlik mevzuata uyum şeklinde iken günümüzde sonuç odaklı ve başarının kamu faaliyeti sonucunda ortaya çıkan çıktının değerlendirilmesi biçiminde uygulama alanı bulmuştur.

3.4.2.2. Bakanların Sorumluluğu

5018 sayılı Kanuna göre bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşlarının stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliği sağlamaktan, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumludur.

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda başbakana ve TBMM'ye karşı sorumlu iken 2008 yılında 5793 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle hukuki ve mali konularda da sorumlu

tutulmuşlardır. Ayrıca bakanlar, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlölükleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmekle sorumlu tutulmuşlardır. Bakanların siyasi, hukuki, cezai ve mali olmak üzere dört tür sorumluluğu bulunmaktadır. Siyasi sorumlulukları, başbakan ve TBMM'ye karşı olup, Anayasanın 98'inci maddesinde düzenlenmiş bulunan bilgi edinme ve denetim yolları ile gündeme getirilebilir. Hukuki sorumlulukları, adli ve idari yargıda görülür; cezai sorumlulukları ise Anayasa hükmü gereği, Yüce Divan sıfatıyla Anayasa Mahkemesi tarafından belirlenir. Mali sorumlulukları ise Sayıştay tarafından ilgili mercilere yapılan bildirimle yerine getirilir. Ancak Sayıştay'ın bakanları yargılama yetkisi bulunmamaktadır.

TBMM, faaliyet raporları ve Sayıştay tarafından hazırlanan dış denetim sonuçları dikkate alınarak yapılan değerdendirmeler çerçevesinde kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere, ilgili bakan ve üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısı katılır. Bu görüşmeler neticesinde bakan ve üst yöneticilerin sorumlulukları, TBMM tarafından karara bağlanır.

5018 sayılı Kanun, 1050 sayılı Kanundan farklı olarak bakanlara harcama yetkisi vermemiştir. Bu yetki, bütçeyle ödenek tahsis edilen veya ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen birimlerin yöneticilerine, harcama yetkililerine verilmiştir. 1050 sayılı Kanunda bakanlar, ita amiri olarak harcama yetkisine sahiptiler; fakat sorumluluk üstlenme hali hariç mali sorumluluk taşııyorlardı. Bu yetkileri karşısında mali anlamda sorumsuz olmaları, yetki ve sorumluluk dengesi açısından adil olmayan bir durum yaratıyordu. Bu nedenle 5018 sayılı Kanunla bakanlara verilen harcama yetkisi kaldırılmış; yetkinin tek elde toplanması yerine işi yapacak idarelere, birimlere verilerek paylaştırılması suretiyle yetki ve sorumluluk dengesi sağlanmaya çalışılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile usulsüzlüklerin de önüne geçilmek istenmiştir.

Bakanların harcama sürecine dahil olacakları bir görev ve yetkinin 5018 sayılı Kanunla verilmemiş olması, sorumluluklarının siyasi yönde olacağı kanaati uyandırır da idarelerinin, bağlı ve ilgili kuruluşlarının en üst amiri olmaları sıfatıyla yönetim ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde mali sorumluluk taşıdıklarını göstermektedir. Bununla beraber harcama yetkisi olmayan bakanın, bakanlığına tahsis edilen kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını nasıl sağlayacağı tartışma konusu yaratmakla birlikte bu hususun, bakanlara yasalarla verilen yetkilerle gerçekleştirileceği açıktır. Bu konuda bakanlara yardımcı olacak yasal düzenlemeler: Anayasa, 3046 sayılı Kanun, teşkilat kanunları ve personel kanunları ile diğer ilgili mevzuat ve hükümleri olacaktır.

3.4.2.3. Üst Yöneticilerin Sorumluluğu

5018 sayılı Kanunla üst yöneticilere önemli sorumluluklar verilmiştir. Üst yöneticiler, yönetim sorumlulukları çerçevesinde Kanunla öngörülen yapıya uygun bir mali yönetim yapılanması ve süreci kurup bu yapıyı ve işleyişi takip edip denetlemekle görevlendirilmişlerdir. Aynı zamanda idaresindeki yetersizlikleri giderip her türlü kötü yönetimden kaynaklanan kamu zararlarının takip ve tahsilini de sağlamakla sorumlu tutulmuşlardır. Sayıştay tarafından yapılan dış denetim ve kendisine bağlı iç denetim tarafından tespit edilip bildirilenler de dâhil olmak üzere; tüm kamu zararlarının, üst yöneticiler tarafından yönetilmesi esası benimsenmiştir. İdari süreçte tespit edilenler ile iç denetim veya teftiş birimleri tarafından tespit ve rapor edilen kamu zararları, 1050 sayılı Kanun uygulamasında olduğu gibi saymanlar veya bir başka yetkili tarafından takip ve tahsile konu edilemeyecek; bu husus, üst yöneticinin talep ve direktifleri doğrultusunda takip ve tahsil edilecektir. Üst yöneticiler, Sayıştay ilamları dâhil yargı kararları ile tespit edilen kamu zararlarının takip ve tahsilini de sağlayarak sonuçlarını hiyerarşik bakımdan üstlerine, meclislere raporlayacaklardır. Böylece üst yöneticilerin harcama süreci içinde yer almamalarına karşın,

sürecin işleyişinden yönetim sorumluluğu çerçevesinde sorumlu tutuldukları görülmektedir. 5018 sayılı Kanundaki üst yöneticilerin mali işlemlerin gerçekleştirilmesi sürecinde yer alamayacaklarına ilişkin genel düzenlemenin bir istisnası olarak vali ve belediye başkanının üst yönetici olmalarına karşın ilgili kanunlar tarafından harcama yetkilisi olarak belirlendiği de görülmektedir. Örneğin yetkili organların kararlarının alınması koşuluyla sözleşme yapılması gibi durumlarda bütçe ile konulan ödeneği harcama yetkisine sahip olan vali ve belediye başkanı, bu gibi ihtiyaçların ihale yoluyla karşılanması gerektiği hallerde ihale yetkilisi olmakta ve buradan doğacak kamu zararlarından da sorumlu olmaktadır.³¹⁷ 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı uyarınca üst yöneticilerin özel kanunlardan doğan Sayıştay'a karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi münferit bir olayda sorumluluklarına da hükmedilmesi gerekebilir. Bu hususun Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konu olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla üst yöneticilerin denetimler sonucu ortaya çıkacak sorumlulukları idari, cezai yerine göre ise mali yönden olabilecektir.

3.4.2.4. Kamu İdarelerinin Mali Saydamlığı Sağlamaya Yönelik Düzenleme Yapma Sorumluluğu

5018 sayılı Kanuna göre kamu idareleri, mali saydamlığı sağlamaya yönelik gerekli düzenlemeleri yapma konusunda sorumlu tutulmuş ve bu hususun Maliye Bakanlığınca izleneceği belirtilmiştir. Buna göre kamu kaynaklarının yönetiminde şeffaf olunması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca saydamlığı sağlayacak düzenlemelerin yapılması ve uygulamanın takip edilmesi konusunda da zorunluluk getirilmiştir. Bu zorunluluğa rağmen Kanun, bunu müeyyide ile desteklenmiş bir sorumluluk olarak ortaya koymamıştır. Ancak uygulamada, idari müeyyideye konu olabilecek idari bir sorumluluktan söz edilebilir.

³¹⁷ Kaya,a.g.m.,s.62

3.4.2.5. Kamu Görevlilerinin Kamu Mallarından Sorumluluğu

Kullanılmak üzere taşınır teslim edilen kamu görevlileri, taşınırın korunmasından ve taşınıra verilen zararlardan sorumludur. Kamu idareleri de verilen zararların sorumlularına ödettirilmesini sağlamakla yükümlüdür.

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 sorumludur.

Bu noktada, idari ve cezai sorumluluk söz konusu olabileceği gibi özellikle taşınır ve taşınmazların yönetiminde görevli olanların bu işler dolayısıyla mali yönden sorumluluklarının bulunduğu, zararın söz konusu olduğu durumlarda da zararı ödemekle yükümlü oldukları belirtilmektedir. Taşınır ve taşınmazların yönetiminde görevli ve yetkili olanların bu yetki ve görevlerine bağlı olarak oluşan kamu zararları, yönetim sorumluluğu çerçevesinde ilgililerden üst yöneticiler tarafından tahsil ettirilecektir.

3.4.2.6. Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Sorumluluğu

5018 sayılı Kanun uyarınca, muhasebe yetkilisi adına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar, muhasebe yetkilisi mutemedi olarak tanımlanmıştır. Muhasebe yetkilisi mutemetleri anılan işleri muhasebe yetkilisi adına ve hesabına yapar ve yetki kullanırlar. Bundan dolayı sorumluluk, muhasebe yetkilisi adına yapılan iş ve işlemlerden doğmaktadır. Dolayısıyla doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludurlar. Muhasebe yetkilisi mutemetleri; veznedar, tahsildar ve icra memuru gibi görevlilerdir.

14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurul Kararında; muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesabına bakmak ve onları aklamak 5018 sayılı Kanuna göre muhasebe yetkilisinin görevi olduğundan, giderin hak sahibine ödenmemesinden doğan kamu zararı sebebiyle doğrudan ve tek başına muhasebe yetkilisinin sorumlu olduğu, muhasebe yetkilisi mutemedinin Sayıştay'a karşı bu konuda sorumlu olarak kabul edilmemesi gerektiği, ifade edilmiştir.

3.4.2.7. Harcama Yetkilisi Mutemetlerinin Sorumluluğu

5018 sayılı Kanunun ön ödeme başlıklı 35'inci maddesi gereği harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabileceği belirtilmiştir.

Ön ödemeler, harcama yetkilileri tarafından yazılı olarak görevlendirilen ve muhasebe yetkililerine bildirilen harcama yetkilisi mutemetlerince yapılır. Görevlendirilen mutemetler, verilen avans veya açılan kredilerle sınırlı olarak yapacakları harcamalar konusunda harcama yetkililerine karşı sorumludurlar. Kanuna göre her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür. Süresi içinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

3.4.2.8. Kamu İdarelerinin Sorumluluğu

Kamu idareleri ve görevlileri, denetim ve inceleme ile görevlendirilmiş olanlara her türlü hesap, bilgi, belge ve kayıtları ibraz etmek, işlem, faaliyet

ve malların fiili ve fiziki durumlarının görölmesini sağlamak, görevin düzenli olarak yapılmasını sağlayacak tedbirleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorundadır. Kanunun emredici gereklerini haklı bir sebebe dayanmaksızın tam ve zamanında yerine getirmeyen ilgililerin aylıkları, 6085 sayılı Kanun gereği Sayıştay'ın istemi üzerine ilgili kamu idaresince, istenilenlerin yerine getirilmesi sağlanıncaya kadar yarım ödenir. Yarım aylık ödenmesi süresi Sayıştay'ca belirlenir. Bu süre içinde istenilenler yine yerine getirilmezse bu defa ilgili kamu idarelerince mevzuatlarındaki usule göre ilgililer görevlerinden uzaklaştırılarak haklarında gerekli soruşturma veya kovuşturma yapılır. İlgili kamu idarelerinin üst yöneticileri bu hükümleri uygulamak ve sonucu hakkında Sayıştay'a bilgi vermek zorundadır.³¹⁸

Burada hesap verme ve düzenleme yapma benzeri bir idari sorumluluk söz konusu olup dolayısıyla bu işlerden ve işlemlerden doğacak sorumluluk yönetimin idari sorumluluğuna konu olacaktır.

Kamu idarelerinin hesapları, muhasebe yetkilileri tarafından hazırlanarak üst yöneticiler veya görevlendireceği harcama yetkilileri ile muhasebe yetkilileri tarafından denetime hazır bekletilir veya Sayıştay'ın bildireceği yere gönderilir.

Hesapların verilmemesinden doğan sorumluluk, hesapların Sayıştay tarafından istendiği tarihte görev başında bulunan muhasebe yetkilisi ile üst yönetici veya görevlendirdiği harcama yetkilisine aittir.

Sayıştay denetimine tabi kamu idareleri her hesap yılı başında muhasebe birimlerini, muhasebe yetkililerinin ad ve soyadlarını Sayıştay'a bildirmekle yükümlüdür. Yıl içinde yapılan değişiklikler, değişiklik tarihinden itibaren en geç bir ay içinde aynı şekilde Sayıştay'a bildirilir.

³¹⁸ 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu md 9

3.4.2.9. Şartlı Bağış ve Yardımların Zamanında Kullanılmaması veya Amaç Dışı Kullanılmasından Kaynaklanan Sorumluluk

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

Sorumlular, bağış ve yardımın yönetimi ve harcanması sürecinde yer alan kamu görevlileridir. Bu kamu görevlilerinin genel hükümler çerçevesinde idari ve cezai sorumlulukları olmakla birlikte asıl olarak mali sorumlulukları bulunmaktadır. Bir kamu zararından söz edilebilmesi için şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması veya amaç dışı kullanılması ve bağış, yardımı yapanında bu sebeplerle bağış, yardımı geri isteyip ilgiliye bütçeden bir ödeme yapılmasına sebebiyet verilerek bir kamu zararına yol açılması gibi açık bir sorumluluğun ortaya çıkması gerekir. Bu durumun tespit edilmesi halinde bütçeden red ve iade edilen tutar, sebep olanlardan yönetim sorumluluğu çerçevesinde üst yöneticiler tarafından tahsil ettirilecektir.

3.5. KAMU HARCAMALARINDA DENETİM İŞLEYİŞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Denetim, kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek,

kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır.³¹⁹

Dünyada denetim, riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen ve yıllık programlara bağlanan sürekli ve sistemli bir süreç olarak görülmektedir.³²⁰

5018 sayılı Kanun öncesi denetim, daha çok uygulamadan sonra yapılmakta idi. 5018 sayılı Kanun ile birlikte uygulama öncesi ve uygulama sırasında yapılan iç kontrol önem kazanmış, mali karar ve işlemlerin mevzuata uygunluğunun denetimi yanında; kamu kaynaklarının ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde yönetilip yönetilmediğinin belirlenmesi amacıyla ve kamu idareleri faaliyetlerinin aynı zamanda ilgili kurum stratejik plan ve performans kriterlerine uygun hareket edilip sonuçlandırılması konusunda; başarılı sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığının performans denetimleri yoluyla denetlenmesine de önem verilmiştir. Ancak gerek denetlenen kurumların uygun bir altyapıya sahip olmaması gerekse de denetim kurumlarının yeterli bilgi ve deneyim birikimine sahip olmaması performans denetiminin yeterince uygulanabilirliğini kısıtlamaktadır.

3.5.1. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrolün Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanunun önemli kazanımlarından biri olan iç kontrol faaliyetleri, harcama birimleri faaliyetleri ile muhasebe ve mali hizmetler birimleri faaliyetlerinin kontrolünden, ön mali kontrol ve iç denetim faaliyetlerinden oluşmaktadır. Görüldüğü üzere iç kontrol, bütüncül bir süreç ve kontrol faaliyetleri bütünüdür.

İç kontrol, bir kurum bünyesinde kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak tasarlanıp uygulanan tüm faaliyet ve

³¹⁹ Kuluçlu, **a.g.m.**, s.5

³²⁰ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.303

işlemler olarak tanımlanabilir. Ön mali kontrol de iç kontrolün bir unsuru olarak mali işlemlere yönelik ön kontrol faaliyetleri bütünü olarak tanımlanmaktadır.

İç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden üst yöneticiler; işleyişinden ise görev ve yetki alanları çerçevesinde idari, mali karar ve işlemlere ilişkin olarak harcama yetkilileri sorumlu tutulmuşlardır.³²¹

Denetimin uygulama öncesi ve uygulama sırasında yapılmasına ağırlık verilmesi; mali yönetim ve kontrolün, kamu idarelerinin sorumluluğu altında yürütülmesinin benimsenmesi, önleyici ve tespit etmeye yönelik bir kontrol faaliyetinin yürütüleceğini göstermektedir. Böylece ihmaller ve usulsüzlüklerin önceden tespit edilebilmesine olanak sağlanarak kamu idarelerinin dolayısıyla kamu kaynaklarının daha az zarar görmesi hedeflenmiş; kaynakların ekonomik, verimli, etkin ve hukuka uygun elde edilmesi, kullanılması amaçlarına hizmet eder bir yapı kurulmaya çalışılmıştır.

İç kontrol sistemlerinin başarısı öncelikle uygun bir kontrol ortamının yaratılmasına bağlıdır. Bu, kamu idarelerinin yöneticileri ve çalışanlarının her şeyden önce etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmalarıyla gerçekleştirilebilir. Ardından performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi yani liyakat esasına dayanması ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanmalıdır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumluluklarının da açıkça belirlenmiş olması şarttır. Daha sonra kamu idareleri, stratejik plan ve performans programlarında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda ortaya çıkabilecek iç ve dış kaynaklı riskleri, mevcut koşullardaki değişiklikleri değerlendirmek durumundadır. Yine kamu idareleri önleyici, tespit etmeye yönelik ve düzeltici her türlü kontrol faaliyetlerini belirlemeli ve tedbirler alarak uygulamalıdır. Bu, bütün personel ve üst yöneticiler için duyarlı olmayı gerektirmektedir. Aynı zamanda idari bir görev ve sorumluluktur. Bütün

³²¹ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.314

bunlardan sonra idareler ihtiyaç duyacakları her türlü bilgiyi elektronik ortamdan da yararlanarak uygun bir şekilde kaydetmeli, tasnif etmeli ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletmelidirler. İç kontrol sistemi ve faaliyetleri sürekli izlenerek gözden geçirilmeli ve değerlendirilmelidir. Çünkü iç kontrolün kalitesi, yeterliliği ve etkinliği bu gözetim ve değerlendirme faaliyetlerine de bağlıdır.³²²

İç kontrolü destekleyen bir takım hususlar da iç kontrolün başarısında önemli rol oynamaktadır. Bunlar: muhasebe kontrolleri ve bilgi işlem sistemleridir.

İç kontrol sisteminin ve hesap verme sorumluluğunun önemli bir unsuru olan muhasebe kontrolleri, çoğunlukla, çift imza kuralının uygulanması, bütün mali işlem ve kayıtlarının belgeye dayandırılması, kasa yerine bankadan ödeme yapılması, muhasebe kayıtlarının belli bir sürede yapılması zorunluluğu, muhasebe işlemlerinin standartlara uygunluğu gibi mekanizmalarla sağlanmaktadır.

Bilgi işlem sistemlerinin de iç kontrolün etkili bir biçimde yürütülmesinde önemli rolü bulunmaktadır. Say 2000i ve e-bütçe belirtilen bilgi işlem sistemlerine örnek olarak gösterilebilir. Elektronik bütçe, Maliye Bakanlığınca merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin hazırlanmasından uygulanmasına ve uygulama sonuçlarının çıkarılmasına kadar tüm aşamaların hızlı ve güvenli bir biçimde yapılmasına olanak sağlamaktadır. Böylece bütçe hazırlık sürecinde idarelerin bütçe tekliflerinin alınması ve merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının hazırlanması, bütçenin uygulanması sürecinde ödenek gönderme işlemlerinin analitik bütçe kod sistemine uygun olarak hızlı bir şekilde yapılması ve ödenek aktarmaları ile diğer bütçe işlemleri kayıtlarının elektronik ortamda izlenmesi mümkün olmaktadır. Say 2000i ise tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamalarını destekleyen web tabanlı saymanlık otomasyon sistemidir. Bu sistem

³²² Akçıl, **a.g.m.**, s.6–8

yardımıyla kamu harcamalarını gerçekleştiren bin beş yüz civarında birimde devletin mali işlemleriyle ilgili muhasebe kayıtları elektronik ortamda tutulmakta ve devlet hesapları günlük olarak izlenebilmektedir. Bunun sonucunda verilerden anlık rapor ve sonuçlar alınabilmesi mümkün olmakta ve yönetime sunulabilmektedir. Ayrıca üretilen bilgiler internet ortamında da yayımlanabilmektedir. Böylece mali saydamlığa da katkı sağlanmaktadır.

İç kontrolün etkin uygulanabilmesi bakımından kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği³²³ yayımlanmıştır. Bu Tebliğde 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiş bulunmaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası standartlar çerçevesinde, iç kontrolün kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile gözetim esas alınarak belirlenmiştir. Ancak Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği uyarınca kamu kurumlarınca yapılması gereken çalışmalar henüz tamamlanamamıştır.³²⁴

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili standart gereğince; kamu kurumlarının, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemeleri, risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkilerini yılda en az bir kez analiz etmeleri ve risklere karşı alınacak önlemleri belirleyerek eylem planları oluşturmaları gerekmektedir. Ancak, Kamu İç Kontrol Standartları'nın kamu kurumlarında henüz tam olarak uygulanmaya başlanmamış olması nedeniyle analizler, önlemler ve planlar henüz yapılamamaktadır. Kurumların mevzuatta tanımlanan teşkilat yapısı, yetki, görev ve sorumlulukları çerçevesinde, çok sayıda iş süreci ve buna paralel çok sayıda kontrol ürünleri bulunmakla birlikte, mevcut yapıların Kamu İç Kontrol Standartları'na uygun hale getirilmesine yönelik çalışmalar tamamlanmadığından, iç kontrol sisteminin oluşturulması yönünde kontrol ortamı, risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri gibi bileşenlerin standartlara uygun bir şekilde henüz

³²³ 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³²⁴ Akyel, **a.g.m.**, s.93

hayata geçirilememiş olması, tüm kamu kurumları açısından yapısal bir risk olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden kamu kurumlarında iç kontrol sistemleri yeterince denetlenememekte, iç kontrol sistemleri ile ilgili veri veya değerlendirme yapmak yeterince mümkün olmamaktadır.³²⁵

İç denetim birimlerince 2009 yılı içinde yapılan denetimlerde risklerin mevcut kontroller tarafından karşılanma düzeyiyle ilgili olarak yapılan değerlendirmelerin büyük çoğunluğunda, mevcut kontrollerin daha çok ilgili mevzuatlar ve gerçekleştirilen faaliyetler çerçevesinde yürütüldüğü ancak bunların yeterliliklerinin oldukça sınırlı olduğu görülmüştür. Eksikliklerin bulunduğu hususlarda ise öneriler getirilmiştir. İç denetçilerin daha ziyade tespit ettikleri riskleri bertaraf etmede uygun iç kontrol önerileri geliştirmelerinin yanı sıra mevcut kontrollerin etkinliğini artırmak yönünde de tavsiyelerde bulundukları görülmektedir.³²⁶

Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre, iç denetim faaliyetinin, iç kontrolün etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini özendirmek suretiyle, kurumun etkin kontrollerinin geliştirilmesine yardımcı olması gerekmektedir. İç denetimin iç kontrol sisteminin sağlıklı işletilmesi bakımından önemi yadsınamaz. Sağlıklı ve güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı için sağlıklı ve güçlü bir iç denetim sistemi de kurulmuş olmalıdır. Oysa Türk kamu mali yönetimindeki iç denetim sistemi, uygulamada henüz sağlam ve güçlü olmaktan oldukça uzaktır. Bu nedenle kurumların iç denetim birimleri henüz iç kontrol sistemlerini değerlendirememektedirler.³²⁷

Bu belirtilen nedenlerle iç kontrol sistemlerinin etkinliğini sağlamaya yönelik olarak aşağıdaki tedbirlerin alınmasında yarar görülmektedir.³²⁸

- Riskleri ve kontrolleri tanımlayabilmek için, kurumlar öncelikle birimler bazında hizmet standartları belirlemelidir.

³²⁵ Akyel, **a.g.m.**, s.93

³²⁶ Akyel, **a.g.m.**, s.94

³²⁷ Akyel, **a.g.m.**, s.94

³²⁸ Akyel, **a.g.m.**, s.94-96

- Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için mevcut kontroller üzerinden risk tanımlaması yapılması yerine, öncelikle risklerin belirlenmesi ve bu riskler dikkate alınarak kontrol faaliyetlerinin oluşturulması veya mevcut kontrollerin revize edilmesi gerekmektedir.
- İç kontrol sisteminin etkin hale getirilmesi için, kurumlarda otomasyon sistemlerinin etkinliğinin ve güvenliğinin sağlanması gerekmektedir.
- Her birimde iş akış süreçlerinin çıkarılması, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi amacıyla bir eylem planı hazırlanmalıdır.
- Çalışanların risk ve kontrol kavramlarını algılamalarına yönelik eğitimler düzenlenmelidir.
- İç kontrol sisteminin sağlıklı ve etkin işletilmesinde iç denetimin büyük rolü bulunmaktadır. Türkiye’de, iç denetim, gereken şekilde, iç kontrol sistemi üzerinde henüz denetime ve değerlendirmeye geçememiştir. Türkiye’de iç kontrol ve iç denetim arasında, olması gereken işbirliği ve koordinasyon bir an önce gerçekleştirilmelidir.
- Türkiye’de üst yönetimin iç kontrolle ilgili tavrı belirsizdir. Üst yönetim, iç kontrolün gerçekleşmesi için her zaman destekleyici bir yaklaşım içinde olmalıdır. Üst yönetim iç kontrolün önemli olduğuna inandığı takdirde, organizasyondakiler bu kontrollere uyma konusunda bilinçli davranırlar. Ayrıca kurumlarda iç kontrol sisteminin iyi anlaşılmasının sağlanması gerekmektedir. İç kontrol sisteminin evrak kontrolü olmadığı, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere alınan her türlü önlemin iç kontrol olduğu bilinmelidir. Ayrıca, iç kontrolün her hangi bir işlem veya

işlemler bütünü değil, herkesin farklı düzeylerde rol aldığı bir süreç olduğu unutulmamalıdır.

3.5.2. İç Denetimin Değerlendirilmesi

İç denetim, yönetime yönelik bir hizmet olup amacı kuruluşun, idarenin sorumluluklarını etkin olarak yerine getirebilmesi konusunda yönetimde görev alan personele ve üst yöneticiye yardımcı olmaktır. İç denetim fonksiyonunun kapsamı ise idarenin iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir. 5018 sayılı Kanun ile iç denetimin bağımsız ve nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olduğu belirlenmiştir. Buna göre; iç denetim, iç kontrolün işleyişini takip eden değerlendirmeler yapan önerilerde bulunan bağımsız bir raporlama faaliyetidir. Bağımsızlık, kurum içinde, harcama sürecinin dışında bir birimin, üst yönetici ve personeli doğru yönlendirme adına faaliyette bulunması ile ilgilidir. Bu bakımdan iç denetçi, önerilerde bulunmalı fakat iç denetimin güvenilirliği açısından iç kontrolün uygulama ile ilgili faaliyetlerinin sürekli bir parçası haline gelmemelidir. Böylece iç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmasıyla kamu idarelerinde yönetsel hesap verilebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır.³²⁹

5018 sayılı Kanun ile birlikte idarelerin yönetim sorumluluğu yeniden düzenlenmiş, mali yönetim ve kontrol alanlarındaki inisiyatifleri önemli ölçüde arttırılmıştır. Anılan Kanun ile iç denetimin yasal çerçevesi oluşturulmuş ve iç denetimin kapsamı, uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde belirlenmiştir.³³⁰

5018 sayılı Kanunla kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamaları, yıllık performans programı hazırlayarak bütçelerini buna dayandırmaları, dönem

³²⁹ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.326

³³⁰ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.190

sonunda faaliyet raporu düzenlemek suretiyle kamuoyunu bilgilendirmeleri öngörülmüştür. Kanun gereği kamu idarelerinin faaliyetlerini stratejik plan, performans programı ve çok yıllık bütçeleri doğrultusunda planlamaları, öngördükleri hedeflere ulaşmak ve kaynaklarını bu hedefler doğrultusunda yönetmek üzere faaliyette bulunmaları, uluslararası standartlara uygun, faaliyetlerinde tarafsız ve bağımsız, etkin ve etkili çalışan bir iç denetim sisteminin varlığını gerektirmektedir.³³¹ İdare bünyesinde bağımsız bir şekilde yapılandırılmış iç denetim birimi veya faaliyeti, idarenin stratejik planlarında belirlenen hedeflere ulaşılmasının önündeki risklerin yönetilmesinde idarelere yardımcı olmakta ve hem idareye hem de ilgili taraflara makul bir güvence sağlamaktadır.

İç denetim, aynı zamanda iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim, yönetime yönelik bir hizmet olup iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanmasına yönelik faaliyetleri kapsar. Böylece iç denetimin bizzat kendisi idarenin iç kontrol sisteminin bir parçası olmaktadır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler, iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim, iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgi sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.³³²

İç denetimin iç denetçiler tarafından yerine getirilmesi Kanundan doğan bir görevdir. Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın iç denetçi, kötü

³³¹ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.190

³³² Korkmaz, **a.g.m.**, s.9

mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinlik ve etkililiğinden sorumlu değildir. İç denetçinin yeni bir faaliyet veya programın sistemleri ve prosedürleri hakkında görüş vermesi veya bunun bir ön denetimini yapması desteklenen bir husustur. Ancak iç denetçi, sürekli bir zeminde yönetim kontrolü faaliyetiyle meşgul olmamalıdır. Yani iç denetçi değerlendirmeye tabi tutacağı ve inceleyeceği iç yönetim ve kontrol faaliyetinin içerisinde yer almamalıdır. Başka bir ifadeyle iç denetim, sürekli bir iç kontrol faaliyetinin parçası haline gelmemelidir. İç denetimin iç kontrol faaliyeti ile iç içe olmaması iç denetimin güvenilirliği açısından önemlidir. Böylece idare, yönetim kontrolü konusundaki sorumluluğunun farkına varmakta ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabası içerisinde olmaktadır. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından ise yöneticiler sorumludur.

İç denetimin daha etkin ve programlı çalışabilmesi için; kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, uygulamaları yönlendirmek, koordinasyon sağlamak gibi amaçlarla Maliye Bakanlığına bağlı, bağımsız ve tarafsız bir İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur.

İç denetçi, Kanundan doğan görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi görevinde bağımsızdır ve bu suretle iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı Kanunda belirtilmiş bir zorunluluktur. Ancak, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, 5018 sayılı Kanunla kendisine verilen görev ve fonksiyonları yerine getirebilecek güçlü bir kurumsal yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Bu durum başta iç denetimin bağımsızlığının tam olarak sağlanması yönündeki engellerin kaldırılması ve etkin bir iç denetim sisteminin kurulması için önemlidir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri arasında, iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığının bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olacağı belirtilmiş olmasına karşın bu yardımın ne

şekilde ve nasıl olacağı net olarak belirlenmemiştir. Görüş ayrılığı halinde, hangi tarafın haklı olduğu konusunda görüş/tavsiye mi yoksa kesin karar mı verilecek, taraflar buna uymazsa herhangi bir yaptırım uygulanıp uygulanmayacağı belli edilmemiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, görev alanına giren konularda ve alanlarda düzenleme, denetleme ve yönlendirme görevi yapan, özel güvencelere sahip, mali özerkliğe haiz, özerk bütçeli kamu tüzel kişileri olarak tanımlanan daha etkin bir işleyişi yerine getirebilecek idari otorite şeklinde yeniden yapılandırılmasının yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

İç denetim faaliyetleri, 5018 sayılı Kanun öncesi farklı bir kapsamda olmakla birlikte büyük ölçüde teftiş kurulları aracılığıyla yerine getirilmekteydi. Ancak 5018 sayılı Kanunda teftiş kurulları ile ilgili hükümlere çok fazla yer verilmemiş olması, teftiş kurullarının zamanla tasfiye edileceği yönünde değerlendirmelere yol açmıştır. Yapılan değerlendirmelerde haksız olunmadığı da görülmüş ve 2011 yılında yapılan düzenlemelerle birlikte özellikle KHK'ler yoluyla birçok bakanlıkta ve kamu idaresinde teftiş kurullarının adının "Rehberlik ve Denetim Başkanlığı" olarak değiştirilmesi ve müfettişlik unvanlarının ise bir takım kurumlarda korunmuş olmasına karşın bazılarında değiştirilerek denetçi veya denetmen yapılması ile sonuçlanmıştır. Uygulamada ise teftiş kurulları yukarıda belirtilen değişikliklere rağmen farklı kurul ve unvanlar altında faaliyetlerine devam etmektedir. Böylece bir kamu idaresi içinde hem iç denetim kurulu hem de teftiş kurulu bulunmaktadır. İki kurulun varlığı ise yetki ve sorumluluk açısından çekişmelere sebebiyet verebilecek bir ortam yaratmaktadır. Ayrıca müfettişlere verilmiş olan soruşturma yetkisinin iç denetçilere verilmemiş olması, yolsuzluklarla mücadelede önemli bir olumsuzluk olarak değerlendirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında teftiş kurullarının kaldırılmaması ya da sadece soruşturma işleriyle görevlendirilecek ayrı bir birimin kurulması veya iç denetim birimlerine de soruşturma yetkisi verilmesi yerinde olacaktır.

Tablo 12: İç Denetim ve Teftiş Modellerinin Karşılaştırılması³³³

İÇ DENETİM	TEFTİŞ
Anglosakson - Kuzey Ülkeler denetim modelidir. Adem-i merkeziyetçi yönetim yapısı güçlüdür. Yönetim sorumluluğu ilkesi vardır.	Kıta Avrupa'sı – Güney Ülkeleri denetim modelidir. Merkeziyetçi yönetim yapısı hâkimdir.
Daha çok Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Avustralya, Kanada, Hollanda, Finlandiya, Norveç ve İsveç'te uygulanmaktadır.	Dünyanın pek çok ülkesinde uygulanmaktadır. Fransa, İtalya, İspanya, Portekiz, Yunanistan gibi
İnsan odaklı, güven esaslıdır.	Devlet/bürokrasi merkezlidir.
Uluslararası denetim standartlarıyla belirlenmiş denetim teknikleri kullanır. Risk esaslı ve sistematik süreç denetimleri yapar. Proaktif (önleyici) tir.	Mevzuata uygunluğu esas alır. Birey, olay ve işlem odaklı teftiş yapar. Reaktif (tepkisel) tir.
Risk esaslı denetim anlayışı hakimdir.	Risk değerlendirmesini geçmiş tecrübeleri ile belirler.
Denetim maliyetlerini dikkate alır.	Denetim maliyetleri sorgulanmaz.
Denetçinin performansını sürekli ölçer.	Denetçinin performansını değerlendirme ölçütleri kısıtlı ve teamüllere bağlıdır.
Mesleki yeterliğin gereği sürekli ve sistematik eğitim vardır.	Düzensiz, kesintili bir meslek içi eğitim vardır.
İdareye makul bir güvence sağlar.	İdari uygulamalardaki hata ve yanlışlıkları tespit etmek suretiyle idareye güvence sağlar.
İdareye sürekli danışmanlık yapar.	İdareye teftiş öncesi ve sonrası her zaman öneride bulunur.
Sistem ve süreç odaklı denetim yapar.	Örnekleme yoluyla denetim yapar.
En üst yöneticiye bağlıdır.	Bakan dâhil değişik otoritelere bağlıdır.
Denetimin tüm türlerini kapsar,	İdari iş ve işlemlerin tümüne odaklanmıştır.
Yolsuzluk ve usulsüzlükleri tespit etmek asli işi değildir.	Yolsuzluk ve usulsüzlükleri tespit etmek asli işlerinden sadece birisidir.
Geleceğe odaklıdır.	Geçmişe dönüktür.
Yazılı kurallara sahiptir.	Geleneklere bağlıdır.
Çalışma ve raporlama anlayışı standarttır.	Genel kabul gören standartları azdır.

5018 sayılı Kanun ve ikincil mevzuattaki iç denetime yönelik ilgili hükümler birlikte değerlendirildiğinde, kamu idareleri teşkilatlarındaki tüm birimlerin mali ve mali olmayan işlem ve faaliyetleri iç denetime tabi tutulacaktır. Ayrıca, iç denetim faaliyetinin de sadece iç denetçiler tarafından yapılacağı göz önünde bulundurulduğunda, iç denetim birimi dışındaki teftiş

³³³ Nazmi Zarıfı Gürkan, “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Yüksek Lisans Tez Çalışması, Isparta, 2009, s.129

kurulları ve/veya diğer denetim birimlerinin, iç denetimin konusuna giren alanlarda denetim yapıp yapamayacakları ilgili mevzuat hükümleri karşısında açıkça ortaya konulamamıştır. Bir kamu idaresinin denetim personeli tarafından idarenin genel durumunun teftişi kapsamında yürütülen faaliyetler, idaredaki iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik olabilir. 5018 sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuat hükümleri uyarınca, bir kamu idaresindeki iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi, iç denetim biriminin temel görevlerinden birisidir. Bu yönüyle, iç denetçiler ile idarelerin teftiş ve diğer denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon çakışmaları ve bundan dolayı ileride doğabilecek birimler ve görevliler arası görev çatışmaları, çakışmaları ve uyuşmazlıkların ortaya çıkması kuvvetle muhtemeldir. İç denetim faaliyetinin kapsamı ve iç denetçilerin görev ve yetkileri, 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatla açıkça düzenlenmiştir. Ancak, 5018 sayılı Kanun öncesi teftiş ve denetim görevlerini yürüten teftiş ve diğer denetim birimlerinin yeni düzenlemeler uyarınca üstlenmeleri gereken yeni görev ve fonksiyonların ne olduğu tartışmalıdır. Bu konuda iki farklı yaklaşımdan bahsetmek mümkündür. Birinci yaklaşımda, 5018 sayılı Kanunda düzenlendiği şekliyle denetimin, iç ve dış denetim olmak üzere ele alındığı ancak, iç ve dış denetimin dışında, bazı durumlara özgü olmak üzere, Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı denetim personeline, mali yönetim sisteminin teftiş edilebileceği, iç denetim kapsamına giren faaliyetlerin ise sadece iç denetçiler tarafından yürütüleceği, iç denetimin görevleri arasında sayılmayan diğer görevlerin (soruşturma, ön inceleme gibi) ise idarenin mevcut teftiş ve denetim birimlerince yerine getirileceği kabul edilmektedir. İkinci yaklaşımda ise, 5018 sayılı Kanunla, bu Kanun kapsamındaki kamu idarelerinin iç denetim faaliyetlerinin düzenlendiği ancak, 3046 sayılı Bakanlıkların Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun ve ilgili kamu idaresinin görev ve teşkilat yapısını düzenleyen kendi teşkilat kanunlarında ise teftiş ve denetime yönelik düzenlemelerin mevcut olduğu, yeni kamu mali yönetimi ile getirilen denetim yaklaşımının anılan kanuni düzenlemelere yansıtılmadığı, dolayısıyla, ilgili kamu idaresinin teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonlarının devam ettiği/etmesi gerektiği

belirlenmektedir. Ancak, 5018 sayılı Kanunda tanımlanan ve hukuki çerçevesi çizilen denetim fonksiyon ve görevi, iç denetçilere/iç denetim birimine verilmiştir. Bu görev ve fonksiyonların 5018 sayılı Kanun öncesi yürürlükte bulunan düzenlemelere istinaden başka birimlerce yürütülmesi hukuken mümkün değildir. Bununla birlikte, en doğru yaklaşım, iç denetim birimleri dışında kalan teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonlarının, 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yeniden düzenlenmesi ve iç denetim birimleri ile diğer teftiş ve denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon ayrımının yasal bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmasıdır.³³⁴

İç denetim uygulaması ve iç denetim algısının kurumsal düzeyde ölçülmesine yönelik olarak, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan (Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar hariç) kamu idarelerindeki üst yönetici dahil üst yönetim, kurum çalışanları ile bu kurumlarda görev yapan iç denetçilerden oluşan bir kitleyle yapılmış olan anket çalışmalarının sonuçlarına göre: İç denetim biriminin zaman zaman üst yönetici dışındaki başka bir hiyerarşik kademedan talimat alabildiklerini ortaya koymaktadır. Ayrıca iç denetçiler, üst yöneticinin iç denetim raporlarına müdahale ettiğini de ifade etmişlerdir.³³⁵

İç denetim raporlarına üst yöneticinin müdahale etmesi, iç denetimin üst yönetici dışında başka mercilerden talimat alması, iç denetimin bağımsızlığının tam olarak sağlanamadığını göstermesi bakımından dikkat çekicidir. Bağımsızlık kavramı denetimin en kritik konularından birisidir. İç denetimin, yönetimin ayrılmaz bir parçası olduğu kabul edilmekte ancak, bu idari bağlılığa rağmen, denetim birimlerinin bağımsızlıklarını kaybetmeden faaliyetlerini sürdürmeleri gerektiği konusunda tam bir görüş birliği bulunmaktadır. Bütün bunlara göre, bağımsız bir iç denetim sistemin varlığı, etkin ve şeffaf bir mali yönetim ve kontrol sisteminin tesisini güvence altına

³³⁴ Gürkan, **a.g.t.**, s.129-131

³³⁵ Gürkan, **a.g.t.**, s.134-139

alacaktır. Bu nedenle, iç denetim uygulamasının başarısı, özellikle iç denetimin bağımsızlığına bağlı olduğu genel kabul gören bir yaklaşımdır.³³⁶

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; bağımsızlık için, iç denetim biriminin, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir. İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmalıdır. Böylece iç denetimin birincil dereceden bağımsızlığı, doğrudan doğruya ve arada herhangi bir hiyerarşik kademe yer almaksızın üst yöneticiye bağlı olmasına ve raporlama sürecinde her türlü müdahaleden uzak kalınmasına bağlanmıştır.³³⁷

İç denetim biriminin konumu ve iç denetçilerin sahip olduğu statü, denetim biriminin ve denetçilerin, denetim sorumluluklarını yerine getirebilme yeteneklerini doğrudan etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Öte yandan, iç denetime karşı güvenin oluşabilmesi için, iç denetimin bağımsız olması ve çıkar ilişkisi ve çatışmalardan uzak olabilmesi gerekmektedir.

Bir diğer bağımsızlık göstergesi de iç denetimin doğrudan üst yönetime bağlı olmasına rağmen, üst yöneticinin aksini düşündüğü durumlarda bile, iç denetim biriminin riskli bulduğu her alanı denetlemekte bağımsız olmasıdır.³³⁸

Uluslararası İç Denetim Standartlarından Performans Standartları kapsamında, iç denetimin, kurumun hedeflerine uygun olarak faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapması gerekir. Bu çerçevede iç denetim birimi, yıllık denetim programını, kurumu etkileyen ve etkileyebilecek risk esaslı değerlendirmeleri bağımsız biçimde hazırlayabilmelidir.

³³⁶ Gürkan, **a.g.t.**, s.138

³³⁷ Gürkan, **a.g.t.**, s.138

³³⁸ Gürkan, **a.g.t.**, s.140

İç denetçinin risk analizlerini esas alarak oluşturduğu yıllık denetim programı hazırlanırken, üst yöneticinin öneri ve değerlendirmeleri de dikkate alınabilir ancak, yıllık denetim programı oluşturulduktan sonra, üst yönetici denetim programına müdahale etmemelidir. Yıllık iç denetim programına, üst yöneticinin müdahale etmesi ve değiştirmeye çalışması, iç denetimin ve iç denetçinin bağımsızlığı anlayışı ile bağdaşmayan bir durumdur.³³⁹

Yapılan anket çalışması, iç denetim programının, öncelikli ve riskli alanlar dikkate alınarak yürütülmediğini de göstermektedir.³⁴⁰

Ayrıca söz konusu ankette iç denetçiler kurumlarında, iç denetimin bağımsızlığını engelleyecek düzenleme ve uygulamaların bulunduğunu belirtmişlerdir. Böylece iç denetim faaliyetinin iç denetimin öngördüğü şekilde yerine getirilemediği ifade edilmektedir.³⁴¹

İç denetim faaliyetinin etkili ve yeterli bir şekilde yürütülebilmesini sağlayacak şekilde hesap verme sorumluluğu ilkesi çerçevesinde iç denetim biriminin kendi bütçesinin bulunması ve ihtiyaçlarını harcama sorumluluğu doğrultusunda kendi bütçesinden yapabilmesi kuşkusuz iç denetimin bağımsızlığı için önemli bir husustur. İç denetim biriminin ihtiyaçlarının bütçe yönüyle başka bir birimin bütçesinden karşılanması uygulamada başka birimlerin zaman zaman iç denetim birimi üzerinde vesayet doğurabilecektir. Ayrıca iç denetimin bütçesinin olmayışı etkin, yeterli bir denetim fonksiyonu icra edilmesine de imkân vermemektedir. Uygulamada iç denetim birimlerinin kendi bütçelerinin olmadığı, harcamalarının bağlı bulundukları merciinin bütçesinden karşılandığı, harcamanın gerçekleşme sürecinde özellikle iç denetim birimi başkanının üst yönetici dışında pek çok birim yöneticisi ile muhatap olduğu, harcamanın gerekliliği hususunda üst yöneticinin yanı sıra

³³⁹ Gürkan, **a.g.t.**, s.140

³⁴⁰ Gürkan, **a.g.t.**, s.141

³⁴¹ Gürkan, **a.g.t.**, s.142

muhatap olunan diğer birim yöneticilerini de ikna etmek zorunda kaldığı bilinen bir gerçektir.³⁴²

İç denetim birimlerinde, iç denetçi sayısının beşten fazla olması halinde iç denetçiler arasından birisinin, iç denetim birimi başkanı olarak görevlendirilmiş olmasına karşın, kurulan iç denetim biriminin organizasyon yapısının ne şekilde olacağı, bu birimin sevk ve idaresinin ne şekilde yapılacağı gibi hususların, kanunla veya KHK ile güvence altına alınması yerine, iç denetim birimlerince hazırlanan iç denetim birimi işlem yönergeleriyle düzenlenmeye çalışılmış olması iç denetim birimlerinin zayıf kalmasına neden olmuştur. Uygulamada da İç Denetim Koordinasyon Kurulu iç denetçi sayısı beşten fazla olan idarelerde iç denetim birim başkanlığı kurulmasına genel uygunluk görüşü vermiş olduğundan, idarelerde üst yönetici onayıyla iç denetim birim başkanlıkları kurulmuştur. Ancak, idari usullere göre, gerekli düzenlemeler yapılarak idari teşkilat kanunlarında iç denetim birim başkanlıkları sayılmadığından bu birimler, fiilen tartışmalı hale getirilmekte buna bağlı olarak da iç denetimin özlük haklarında, bütçeden kaynak tahsisinde ve statüsünde ciddi sorunlar yaşanmaktadır.³⁴³

Anket çalışması sonuçlarına göre iç ve dış denetim arasında, gerekli koordinasyonun sağlanamadığı da anlaşılmaktadır.³⁴⁴ İki denetim fonksiyonu arasındaki ilişkinin bir çeşit ortaklık olduğu düşünülürse; dış denetim, iç denetim faaliyet sonuçlarından elde edilen bulguları gerekli olan durumlarda kullanmalı, aynı şekilde iç denetim de dış denetim bulgularını kendisine rehber olarak kullanmalıdır.³⁴⁵ Yürütme organı karşısında tam bağımsızlığa sahip olan dış denetim, iç denetimin bağımsız bir şekilde gerçekleştirilmesine, bu süreci yakından izlemek ve iç denetimle sürekli ilişkide bulunmak suretiyle katkıda bulunmalıdır. Böylece, her iki denetim biriminin de daha etkin çalışmasına zemin hazırlanmış olacaktır.

³⁴² Gürkan, **a.g.t.**, s.148

³⁴³ Gürkan, **a.g.t.**, s.151

³⁴⁴ Gürkan, **a.g.t.**, s.156

³⁴⁵ Gürkan, **a.g.t.**, s.154

İç denetim, kurum çalışanlarının gerçekleştirdikleri iş ve işlemlerin eksiklik ve hatalarının tespitini hedefleyen bir faaliyet değil aksine, denetlenen birimde veya denetime konu olan faaliyetlerde, işlem süreçlerinde yer alan risklerin azaltılması, mümkünse tamamen yok edilmesi veya risk yönetiminin sağlanması için önerilerde bulunan, yapıcı ve yönlendirici bir anlayışa sahiptir. Böylece iç denetim faaliyeti, kurum çalışanına odaklanmak suretiyle bunların eksikliklerini, kusurlarını veya hatalarını bulmaya değil, kurum kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli elde edilmesi ve kullanılmasını tesis edecek şekilde sistemin istenilen düzeyde çalışmasını sağlamaya odaklanır. Dolayısıyla iç denetim, kurum çalışanlarının sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmayı hedeflemektedir.³⁴⁶

Yapılan anketin sonuçlarına göre; iç denetim sisteminin kurulmasından bu güne kadar geçen süreçte iç denetim biriminin, kendisinden beklenen amaçlara ulaşamadığı ve iç denetimin beklentileri yeterince karşılayamadığı ortaya çıkmıştır.³⁴⁷

İç denetim, kurumların iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlaması hususunda sorumluluklar üstlenmektedir. Ancak yukarıda da ifade edildiği gibi uygulamada çeşitli sorunlar bulunmakta ve iç denetimden beklenen katma değer sağlanamamaktadır.³⁴⁸ Özellikle,

- İç denetim birimlerinin kurum içi organizasyon statülerinin teşkilat kanunlarında yer almaması,
- Uygulamanın henüz uluslararası standartlarla tam uyum sağlayamamış olması, (risk esaslı ve proaktif denetim modelinin

³⁴⁶ Gürkan, **a.g.t.**, s.159

³⁴⁷ Gürkan, **a.g.t.**, s.160

³⁴⁸ Ali Kamil Uzun, “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”,(Erişim) [www. ic denetim.net/.../89-kamu-yonetiminde-ic denetim](http://www.icdenetim.net/.../89-kamu-yonetiminde-ic-denetim), 21 Mayıs 2011

uygulamaya tam olarak yansıtılamamış olması, iç denetim ve dış denetim arasındaki koordinasyonun sağlanamamış olması gibi)

- İç denetim ile diğer denetim birimleri arasındaki görev, yetki ve sorumluluk ayırımının yapılmamış olması,
- İç denetim birimlerinin bağımsızlığının tam olarak sağlanamamış olması,

karşılaşılan temel sorunlar olarak ifade edilebilir. Uygulamada karşılaşılan bu sorunların giderilmesine yönelik yasal düzenlemelerin bir an önce yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

3.5.3. Dış Denetimin Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanunla Sayıştay'ın denetim alanı genişletilerek genel yönetim kapsamındaki tüm idareler denetim kapsamına alınmıştır. Ayrıca Sayıştay tarafından harcama sonrası yapılan bu denetim, dış denetim olarak nitelendirilmiş, mali ve uygunluk denetimini içeren düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsayacak biçimde konu olarak da genişletilmiştir.

5018 sayılı Kanunla Sayıştay'ın harcama öncesi denetimine, vize ve tescil işlemlerine son verilmiştir. Harcama öncesi denetim olarak da adlandırılan bu ön denetim işlevi 832 sayılı eski Sayıştay Kanununa göre personel kadrolarının ve ödeneklerin vize edilmesi ile belirli büyüklüğü aşan taahhütleri içeren sözleşmelerin tescil edilmesini içermektedir. Harcama öncesi kontrol görevinin kamu idarelerinin yönetim sorumluluğuna ait olduğu anlayışına paralel olarak kabul edilen bu düzenleme ile icracı birimlere dışarıdan müdahalede bulunulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sistemi içinde önemli değişiklikler yapılmış olması, Sayıştay Kanununun hem denetim hem de yargı fonksiyonu ile ilgili maddelerinde değişiklikler yapılmasını zorunlu hale

getirmiştir.³⁴⁹ Bu amaçla 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmıştır. Kanundaki önemli hususlardan biri; kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerinin Sayıştay tarafından denetleneceğinin belirtilmiş olmasıdır. Böylece Sayıştay'ın denetim kapsamının genişletilmesi ile birlikte kamu harcamaları denetiminin ve bütçe hakkının daha etkin kullanılması gündeme gelmiştir.

Sayıştay Kanununda Sayıştay'ın denetim amacının;

- Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM'ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması,
- Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması,
- Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,
- Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması,

olduğu belirtilmiştir.³⁵⁰

6085 sayılı Kanunda Sayıştay denetiminin düzenlilik ve performans denetimini içerecek biçimde uygulanacağı vurgulanmış ve 5018 sayılı Kanunla uyumu sağlanmıştır.

Sayıştay Kanununa göre düzenlilik denetimi;

- Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

³⁴⁹ 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekçesi

³⁵⁰ 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu md 34

- Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,
- Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilir.

Performans denetimi ise hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, değerlendirilmesi, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Sayıştay'ın yukarıda açıklandığı gibi iki tür denetim şekli vardır. Bunlar: düzenlilik ve performans denetimleridir. Sayıştay yargılaması bunlardan sadece düzenlilik denetimi sonucu ihtilaflı olan konular için geçerli olabilmektedir. Performans denetimi sonuçları ise TBMM'ye raporlar halinde bildirilmekte ve sadece siyasi değerlendirmelere ve sorumluluğa yol açabilmektedir. Dolayısıyla Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki anlamda sorumluluk doğurmamaktadır.

Denetimler;

- Denetimin planlanması,
- Denetim programının hazırlanması ve uygulanması,
- Sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması,
- Raporların TBMM'ye sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi,
- Raporların izlenmesi,

aşamalarından oluşur.

Sayıştay Kanununda “Denetimin Genel Esasları” başlığı altında denetim, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca madde hükmünde Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamayacağı, idarenin takdir yetkisini sınırlandıracak ve ortadan kaldıracak kararlar alınamayacağı da ifade edilmiştir. Kanunun madde gerekçeleri bölümünde bu düzenlemenin yönetim ile denetim arasındaki çizgiyi ortaya koyduğu ve denetim işlevine atfedilen fonksiyonun idarenin yerine geçerek sorumluluk taşımayan bir yönetim işlevine dönüşmesinin önüne geçilmesinin amaçlandığı belirtilmektedir. Ayrıca bu düzenlemenin, denetim açısından da önemli bir güvence sağlayacağı çünkü denetimin nesnel, objektif ve tarafsız olmasını sağlayacak en önemli güvencenin denetim işlevini yerine getirenlerin kendilerini yönetimin yerine koyan bir anlayışla hareket etmek zorunda kalmamaları olarak ifade edilmiştir.

Sayıştay, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin harcama sonrası gelir, gider, mal hesapları ile ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunda idare hesaplarının kesin hükme bağlanması işlerini de yürütmektedir. Hesapların kesin hükme bağlanması, Sayıştay’ın hesap yargısı fonksiyonu üstlendiğini göstermektedir. Hesap yargılaması, Sayıştay’ın sadece uygunluk denetimi açısından geçerlidir. Ayrıca hesap yargılaması, denetim sürecinden bağımsız olmakla beraber denetim tabanlıdır. Bir başka ifadeyle yargı süreci, denetçilerin uygunluk denetimleri sonucunda hazırladıkları raporlar üzerinden başlamakta ve kamu harcamalarından dolayı sorumlu olduğu düşünülen kamu görevlileri hakkında hukuka uygunluk ya da tazmin kararları verilmesi ile sonuçlanmaktadır.

Hesap yargılaması sonucunda sorumlular; kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdürler. Birlikte tazminin tespiti ile

kimin ne kadar kusurlu olduğunun açıkça ortaya konulabilmesi gerekmektedir. Bu durum ise tazmin edilecek tutarın sorumlular arasında nasıl paylaştırılacağı konusunda sıkıntı yaratabilecektir.

Dış denetimin etkinliğini iç kontrol ve iç denetimin başarısı ile ilişkilendirmek mümkündür. Bu açıdan iç kontrol sistemi ve iç denetim, bir kamu idaresinde ne kadar başarılı uygulanırsa dış denetim de o ölçüde başarılı olabilecek ve ortaya çıkabilecek usulsüzlükler, ihmaller sonucu doğabilecek kamu zararı azaltılabilecektir. Bu nedenle kamu idarelerinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülecek etkin bir iç kontrol sisteminin ve iç denetimin, etkin dış denetim sistemiyle birlikte denetim alanında büyük katkı sağlaması beklenmektedir. Belirtilen nedenlerle iç denetim ve dış denetim arasında işbirliği ve koordinasyonun etkin bir biçimde sağlanması da oldukça önemlidir.

Dünyada denetim, her konuda değil riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen ve yıllık programlara bağlanan sürekli ve sistemli bir süreç olarak görülmektedir. Bu bakımdan dış denetim uygulamasında Sayıştay'ın her bir idareyi faaliyet bazında hem uygunluk hem de performans denetimine tabi tutması olanaksız gözükmemektedir. Özellikle performans denetiminde aynı idare her yıl performans açısından dış denetim kapsamına alınmamaktadır. Dünyada örnek kabul edilen İngiliz Sayıştay'ı bile yılda yüzden az yıllık performans denetimi gerçekleştirip raporlamaktadır.³⁵¹

Sayıştay Genel Kurulunun vermiş olduğu içtihadı birleştirme kararları da sorumluluk ve denetim açısından önemli kararlardır. Çünkü bu kararlar, bağlayıcılığı olan ve denetçiler tarafından sorgu konusu dahi yapılamayan kararlardır.³⁵² Örneğin 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurul Kararında, kamu harcamalarında sorumluluğu bulunan kamu görevlileri

³⁵¹ Oğuz Oyan, “Kamu Mali Yönetiminde Sözde Reform”, (Erişim) http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org./yazilar_BSB/iktisatToplum14Ocak2003_oyan.doc., 12 Nisan 2007, s.2

³⁵² Özbaran, a.g.ç., s.18

ve sorumluluklarına yer verilmiştir. Böylece denetimin sorumlulara uygulamada ne tür sorumluluklar getireceği belirlenmiştir.

Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamında yer alan kamu idareleri için hazırlanan kesin hesap kanun tasarısı üzerine denetim sonuçları ve faaliyet raporlarını dikkate alarak genel uygunluk bildirimini hazırlar ve TBMM'ye sunar. Bu durum anayasal bir zorunluluktan doğmakla birlikte, bu bildirimde uyulması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle karar mercii olan TBMM için bağlayıcı bir özelliği yoktur. Bu görevlerinin dışında Sayıştay, dış denetim genel değerlendirme, faaliyet genel değerlendirme ve mali istatistikleri değerlendirme gibi çeşitli raporlar hazırlayarak TBMM'ye sunmakla görevlendirilmiş bir kurumdur.

Sayıştay'ın asıl kimlik ve karakterinin yüksek denetim kurumu olma niteliği ile çizilmiş olması ve Sayıştay denetimlerinin çağdaş gelişmelerde önem kazanan bölümünün hüküm ile değil; raporlama ile sonuçlandığından hareketle, Sayıştay'ın denetime dönük raporlama ile ilgili faaliyetlerinin, 5018 sayılı Kanunla artırıldığı görülmektedir.³⁵³ Ancak 5018 sayılı Kanun ile önemli değişiklikler yapılmış olmasına rağmen; 6085 sayılı Sayıştay Kanununun gecikmeli olarak yürürlüğe girmiş olması, uygulamada uzun süre aksaklığa neden olmuştur.

Sayıştay'ın denetim ve raporlama ile ilgili görevlerinin artırılmış olmasına rağmen mevcut yapısının bunu gerçekleştirmeye elverişli olup olmadığı ayrıca inceleme yapılması gereken bir konu olarak değerlendirilmektedir. 5018 ve 6085 sayılı kanunlar ile yapılan düzenlemeler sonucunda kamu kaynağı kullanan tüm kurumlardaki dış denetim yetkisi sadece Sayıştay'a verilmiştir. Böylece Sayıştay'ın artan iş yükünün ve bunun beraberinde getireceği denetçi ihtiyacının Maliye Bakanlığı adına dış denetim yapan, harcama mevzuatı açısından uzmanlaşmış muhasebat kontrolörlerinin Sayıştay'a devredilmesi yoluyla karşılanmasının daha uygun

³⁵³ Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, s.381

olacağı değerlendirilirken³⁵⁴ muhasebat kontrolörleri 659 sayılı KHK³⁵⁵ ile Maliye Bakanlığı bünyesinde merkez uzmanlığına dönüştürülmüştür. Gerçi 5018 ve 6085 sayılı kanunlar uyarınca dış denetim yetkisinin sadece Sayıştay'a verilmiş olması sebebiyle muhasebat kontrolörleri fiilen temel fonksiyonlarını yerine getirememekteydi. Ancak yapılan bu yeni düzenlemeler sonucunda en azından kısa vadede Sayıştay'ın tüm kurumlar üzerindeki denetim yetkisini etkin bir biçimde kullanabilmesi ve iş yükünü sağlıklı bir biçimde yerine getirebilmesi mümkün görülmemekte ayrıca muhasebat kontrolörleri merkezi denetim biriminin merkez uzmanlığına dönüştürülmesi yerinde bir tercih olarak değerlendirilmemektedir.

3.5.4. TBMM Denetiminin Değerlendirilmesi

TBMM kamu harcamaları üzerinde iki şekilde denetim yapmaktadır. Bunlar: faaliyet raporları ve kesin hesap kanun tasarısı üzerinde yapılan denetimlerdir.

Faaliyet raporları, her yıl, genel yönetim kapsamındaki tüm idareler tarafından harcama yetkililerinin ve üst yöneticilerin idareleri ile ilgili genel bilgileri, 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 mali bilgileri, stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir ve sorumlulukların gereği gibi yerine getirilip getirilmediği konusunda ilgililere bilgi verir.

Kesin hesap kanunuyla da TBMM, merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kullanmaktadır. Mahalli idare bütçeleri

³⁵⁴ Feyzullah Budak, "Mevcut Mali Yapıda Muhasebat Kontrolörlerinin Olması Gereken Yer Sayıştay'dır", **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz-Eylül 2011, s.11

³⁵⁵ 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname

ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması ise ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılmaktadır.

Sayıştay'ın TBMM'ye vereceği genel uygunluk bildiriminde merkezi yönetim bütçe kapsamında yer alan kamu idarelerinin kesin hesap kanun tasarısı, dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporları ile Sayıştay'ın kendi görüşleri dikkate alınmaktadır. TBMM'de bu raporlar ve görüşler doğrultusunda kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumlulukları görüşülür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunlu tutulmuştur. Böylece TBMM, belirtilen bu raporlar ve kesin hesap kanun tasarısı sonucunda hazırlanan genel uygunluk bildirimi yoluyla kamu idarelerini ve yöneticilerini denetlemektedir.

5018 sayılı Kanun ile kesin hesap kanunu açısından getirilen yeni düzenlemeleri şu şekilde özetleyebiliriz:

- Kesin hesap kanunu kapsamı, merkezi yönetim bütçesine dahil tüm idareleri içine alacak şekilde genişletilmiştir.
- İdarelerin performans göstergelerini de içeren faaliyet raporları, kesin hesap kanunu görüşmelerinde Plan ve Bütçe Komisyonuna yardımcı olmaktadır.
- Kesin hesap kanun tasarısının Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulma süresinin Haziran ayı sonuna çekilerek bir ay öne alınması sebebiyle, hesapların incelenmesi konusunda parlamentoya daha fazla süre verilmiştir.
- Sayıştay tarafından hazırlanan genel uygunluk bildiriminde dış denetim raporları ve faaliyet raporları da dikkate alınmaktadır.

3.5.5. Denetim İşleyişinin Başarısına Yönelik Öneriler

Denetimin varlığı kendiliğinden bir kontrol mekanizması yaratmakla birlikte denetim işleyişinin başarılı bir biçimde sürdürülebilmesinde bazı önlemlerin alınması ve titizlikle uygulanmasında yarar görülmektedir. Bu bakımdan,³⁵⁶

- Denetim birimleri ve kurumları üzerinde herhangi bir etki ve yönlendirmede bulunulmamalı,
- Kurumsal bağımsızlığı sağlanmış denetim birimleri iyi yetişmiş personel ile takviye edilmeli, personelin atama ve terfilerinde liyakat ön planda tutulmalı,
- Denetim raporlarında tespit edilen hususlar yetkili ve ilgili mercilerce mutlaka yerine getirilmeli, aksi halde haklarında gerekli yaptırımlar uygulanmalı,
- Denetim, riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre ve yıllık programlara bağlanarak sürekli ve sistemli bir süreç olarak yürütülmeli,
- Denetimde etkinliğin sağlanmasına yardımcı olacak bilgi teknolojilerinden daha yoğun biçimde faydalanılmalı,
- Mali saydamlık yanında performans saydamlığının sağlanmasına yönelik gerekli çalışmalara önem verilmeli,
- Düzenlilik denetimi yanında, faaliyetleri irdeleyen ve verimlilik analizleri yapabilen performans denetimleri yaygınlaştırılmalı ve bu denetimler sonucu başarılı olanlar teşvik edilmeli, düşük performans sergileyenlere ise çeşitli yaptırımlar uygulanmalıdır. Ancak performans denetimlerinin objektif performans kriterlerine

³⁵⁶ Haydar Gezmiş, “Yüksek Denetim ve Türkiye Uygulaması”, **KamuTürk Dergisi**, sayı 1, Kasım 2008, s.59

dayandırılması sağlanmalı, performans denetimlerinin etkin bir biçimde uygulanabilmesi için performans esaslı bütçeleme başarıyla uygulanmalıdır. Bunun için;³⁵⁷

- Kamu idarelerinin amaçları açık olarak ortaya konulmalı,
- Kamu idareleri içinde yer alanlar bu amaçları sahiplenmeli,
- Kamu idarelerine gerekli idari ve mali esneklikler sağlanmalı,
- Performans değerlendirmesi ile süreç desteklenmeli,
- Performansa dayalı ödül ve yaptırımlara sistemde yer verilmeli,
- Kamu idarelerinde performans bilgilerinin üretilmesi sağlanmalı,
- Performans ölçüm maliyetleri göz önünde tutulmalı,
- Süreç bilgi teknolojileri ile desteklenmeli,
- Kamu idarelerinde iç kontrol güçlendirilmeli,
- Üst yönetim desteği ile aşağıdan yukarı katılımcı yöntemlerle süreç yürütülmeli,
- Önleyici yaklaşım çerçevesinde uygulama öncesi ve/veya uygulama sırasında yapılan denetim yaygınlaştırılmalı, sadece yapılan işlem ve eylemlerle ilgili değil, yapılması gerektiği halde yapılmayıp ve kamu menfaatinin zarar görmesine veya vatandaşın mağdur olmasına neden olan eylemlerin de sorgulanması ve irdelenmesini sağlayacak denetim modelleri uygulamaya konulmalı, iç kontrol ve iç denetim uygulamasına gereken önem verilmeli böylece kamuda proaktif denetim modeli ön plana çıkartılmalı,

Bu amaçla;³⁵⁸

³⁵⁷ Erbaşı, **a.g.m.**,s.254

- Riskleri ve kontrolleri tanımlayabilmek için, kamu kurumları öncelikle birimler bazında hizmet standartları belirlemeli,
- Etkin bir iç kontrol sistemi için mevcut kontroller üzerinden risk tanımlaması yapılması yerine, öncelikle riskler belirlenmeli ve bu riskler dikkate alınarak kontrol faaliyetleri oluşturulmalı veya mevcut kontroller revize edilmeli,
- İç kontrol sisteminin etkin hale getirilmesi için, kurumlarda otomasyon sistemlerinin etkinliği ve güvenliği sağlanmalı,
- Her birimde iş akış süreçlerinin çıkarılması, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi amacıyla bir eylem planı hazırlanmalı,
- Çalışanların risk ve kontrol kavramlarını algılamalarına yönelik eğitimler düzenlenmeli,
- Üst yönetim, iç kontrolün gerçekleşmesi için her zaman destekleyici bir yaklaşım içinde olmalı (üst yönetim iç kontrolün önemli olduğuna inandığı takdirde, organizasyondakiler bu kontrollere uyma konusunda bilinçli davranırlar),
- Kurumlarda iç kontrol sisteminin iyi anlaşılması sağlanmalı(iç kontrol sisteminin evrak kontrolü olmadığı, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere alınan her türlü önlemi içerdiği, herkesin farklı düzeylerde rol aldığı bir süreç olduğu anlatılmalıdır),
- İç denetim birimlerinin kurum içi organizasyon statülerinin teşkilat kanunlarında yer alması sağlanmalı,
- Uygulamada uluslararası standartlarla uyum sağlanmalı(risk esaslı ve proaktif denetim modelinin uygulamaya yansıtılması, iç denetim, iç kontrol ve dış denetim arasındaki koordinasyonun sağlanması),

- İç denetim ile diğer denetim birimleri arasında görev, yetki ve sorumluluk ayırımı yapılmalı,
- İç denetim birimlerinin bağımsızlığının tam olarak sağlanması(bütçe tahsisi, müdahalelerde bulunulmaması),
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, görev alanına giren konularda ve alanlarda düzenleme, denetleme ve yönlendirme görevi yapan, özel güvencelere sahip, mali özerkliğe haiz, özerk bütçeli kamu tüzel kişileri olarak tanımlanan daha etkin bir işleyişi yerine getirebilecek idari otorite şeklinde güçlü bir kurumsal yapıya kavuşturularak yeniden yapılandırılmalı,
- Çok başlı denetim olgusundan olabildiğince uzaklaşılmalı, daha yalın ve kısa sürede sonuç alınabilecek oluşumlara yönelinmeli,
- Denetim organizasyonları arasında iletişim, koordinasyon ve işbirliği sağlanmalı,
- Suçu teşvik eden sosyal ortamların düzeltilmesi için gerekli ekonomik ve sosyal tedbirler alınmalıdır.

3.5.6. Denetim Sonucu Sorumlulukları Bulunanlara Yaptırım Uygulanmasını Gerektiren Eylem Ve İşlemler İle Uygulanacak Yaptırımların Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanuna göre yaptırım uygulanmasını gerektiren eylem ve işlemler;

- Ödenek üstü harcama,
- Kamu zararına sebebiyet verme,
- Gerçeğe aykırı eylem ve işlemler,

- Yetkisiz tahsil ve ödeme,

olarak belirlenmiştir.

Bu eylem ve işlemler sonucunda uygulanması gereken yaptırımlar ise;

- Para cezası,
- Kamu zararının tazmini,
- Suç sayılan işlemlerden dolayı ceza kanunlarına göre uygulanacak yaptırımlar,
- Yetkisiz tahsilât ve ödeme yapanlar hakkında uygulanacak yaptırımlar,

şeklinde düzenlenmiştir.

Ödenek üstü harcama için verilecek para cezası idari bir ceza niteliği taşımaktadır. Bu bakımdan mali disiplinin sağlanmasına yönelik bir düzenleme olarak görülmektedir. Kamu zararına sebebiyet verilmesi durumunda da niteliğine göre hem faiziyle birlikte zararın tazmini istenebilmekte hem de para cezası verilebilmektedir. Ayrıca ceza kanunlarına göre oluşmuş bir suç varsa veya yetkisiz tahsil ve ödeme durumu oluşmuşsa ilgili kanunlarına göre, bu fiillere ilişkin adli, idari ve cezai hükümler uygulanacaktır. 5018 sayılı Kanuna göre para cezalarının ve kamu zararının takip ve tahsilinin üst yöneticiler tarafından sağlanacağı öngörülmüştür.

5018 sayılı Kanunun 73'üncü madde hükmüne göre Kanunda belirtilen para cezalarının üst yönetici tarafından verileceği belirtilmiştir. Bu düzenlemeye göre, kesilecek para cezaları tutarının Kanunda yer alan üst sınırın içinde kalmak kaydıyla üst yöneticiler tarafından belirlenecek olmasının kamu idarelerinde benzeri fiillere farklı cezaların uygulanmasına sebebiyet verebileceği değerlendirilmektedir.³⁵⁹ Anılan Kanunda daha çok

³⁵⁹ Arcagök, Erüz, **a.g.e.**, s.256

mevzuata uygun hareket etmemekten kaynaklanan mali ve uygunluk denetimleri sonucunda tespit edilen eylem ve işlemler ile bunların yaptırımlarının incelendiği görülmektedir. Performans denetimleriyle tespit edilecek performans düşüklüğü ya da başarısızlık sonucunda ise ilgili personel veya teşkilat kanunlarında yer alan idari ve siyasi yaptırımlar uygulanacaktır.

SONUÇ

5018 sayılı Kanun ile mali mevzuatta kapsamlı değişiklikler meydana gelmiştir. Mali anayasa olarak bilinen 1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine uluslararası standartlarla uyumlu, içinde birçok yeni kavramı barındıran 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunla kamu harcamalarının denetimi boyutunda da önemli düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca 1050 sayılı Kanun'a karşı kontrol ve denetim konusunda yöneltlen önemli eleştiriler 5018 sayılı Kanunla bertaraf edilmeye çalışılmıştır.

Mali hukuk çok hızlı gelişen, değişen ekonomik şartlarla birlikte sürekli yenilenen bir bilim dalıdır. Bu sebeple hiçbir hukuki düzenlemenin çok uzun yıllar aynı etkinlikte çağdaş koşullara uygun hizmet veremeyeceği gerçeğinden hareketle 5018 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemelerin, eksikliklerinin bulunduğu fakat genelde olumlu olduğu değerlendirilmektedir.

Denetim ve denetime tabi sorumlular ile sorumlulukları konularında uluslararası niteliklere uygun ve ihtiyacı karşılamaya yönelik reform niteliğinde büyük değişiklikler yapılmıştır. Mali yönetim ve kontrolün kamu idarelerinin yönetim sorumluluğu altında yürütölmesi esası kabul edilmiştir. Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimlerine tabi tutulmaları, kamu görevlilerinin de yaptıkları mali işlemlerden dolayı hem uygunluk hem de performans yönünden hesap vermeleri öngörölmüştür. Kamu harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesi kurulmaya çalışılmış, denetimin uygulama aşamasından önce, uygulama aşamasında ve sonrasında yapılması ile etkin bir iç kontrol, iç denetim ve ön mali kontrol sistemi yaratılmak istenmiştir. Dış denetim, kapsamı genişletilerek Sayıştay'a bırakılmıştır. Kamu faaliyetlerinin saydamlığını sağlamaya yönelik raporlama faaliyetleri, hesap verilebilirlik, bütçelerin belirli bir kapsamda oluşturulması ve bunun dışına çıkılmasının önlenmeye çalışılması suretiyle mali disipline önem verilmesi, performans göstergelerinin tartışılması, muhasebe

sistemlerinin tahakkuk esasına bağlanması, analitik bütçe ve çok yıllık bütçe uygulamaları, olumlu olarak değerlendirilen diğer düzenlemelerdir.

Bütün bu düzenlemelerle birlikte kamu idarelerinde önemli vizyon değişiklikleri meydana gelmiş, stratejik yönetim faaliyetleri önem kazanmıştır.

Ancak uygulamada Türk denetim sistemi çağdaş dünyadaki hızlı gelişim sürecini yakalayamamış ve günümüzde de geçiş sürecinin sancıları yaşanmaktadır. Dış denetim, iç denetim ve iç kontrol sonucu yapılan denetimlerin istenilen düzeyde başarılı sonuçlara ulaşamadığı, gerek denetlenen kurumların uygun bir altyapıya sahip olmaması gerekse de denetim kurumlarının yeterli bilgi ve deneyim birikimine sahip olmamasının bu konuda etkili olduğu değerlendirilmektedir.

Özellikle;

- Kamu idarelerinde denetim standartları oluşturulamamış ve halen geleneksel denetim anlayışı (uygunluk denetimi) hakimdir.
- Kamu harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesi kurulmaya çalışılmış, bu anlamda hesap verme sorumluluğu ön plana çıkarılmıştır. Fakat hesap verme sorumluluğu ile çok geniş bir sorumluluk sahası çizilmiştir. Böylece herkesin yetkisi çerçevesinde sorumluluk taşınması ve bu taşıdığı sorumlulukla ilgili mali, idari veya siyasi olarak veya cezai işlem gerekiyorsa; cezai olarak, sorumluluklarının gereğini yerine getirmesi gerektiği ortaya konulmuştur. Ancak bu sorumluluklar çok net biçimde belirlenememiştir. Kanun daha çok hesap verme sorumluluğu ile ilgili olarak mali sorumluluğa atıfta bulunmaktadır.
- 5018 sayılı Kanun ile birlikte uygulama öncesi ve uygulama sırasında yapılan iç kontrol önem kazanmış, mali karar ve işlemlerin mevzuata uygunluğunun denetimi yanında; kamu kaynaklarının ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde yönetilip

yönetilmediğinin belirlenmesi amacıyla ve kamu idareleri faaliyetlerinin aynı zamanda ilgili kurum stratejik plan ve performans kriterlerine uygun hareket edilip sonuçlandırılması konusunda; başarılı sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığının performans denetimleri yoluyla denetlenmesine de önem verilmiştir. Ancak kurumların uygun bir altyapıya, yeterli bilgi ve deneyim birikimine sahip olmaması performans denetimlerinin yeterince uygulanabilirliğini kısıtlamaktadır.

- Kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla kamu kurumlarının, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemeleri, risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkilerini yılda en az bir kez analiz etmeleri ve risklere karşı alınacak önlemleri belirleyerek eylem planları oluşturmaları gerekmektedir. Kurumların mevzuatta tanımlanan teşkilat yapısı, yetki, görev ve sorumlulukları çerçevesinde, çok sayıda iş süreci ve buna paralel çok sayıda kontrol ürünleri bulunmakla birlikte, mevcut yapıların belirlenen kriterleri sağlamalarına yönelik altyapı çalışmaları henüz tamamlanamamıştır. Bu durum, tüm kamu kurumları açısından yapısal bir risk olarak ortaya çıkmaktadır. Böylece kamu kurumlarında iç kontrol sistemleri yeterince denetlenememekte, iç kontrol sistemleri ile ilgili veri veya değerlendirme yapmak yeterince mümkün olamamaktadır.
- İç denetim, iç kontrolün etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini özendirmek üzere kurulmuştur. Ancak iç kontrol standartlarının oluşturulamamış olması nedeniyle kurumların iç denetim birimleri henüz iç kontrol sistemlerini yeterince değerlendirememektedirler. İç denetim birimlerinde mevcut kontroller daha çok ilgili mevzuatlar ve gerçekleştirilen faaliyetler çerçevesinde yürütülmektedir.

- İç denetimin başarısının, özellikle iç denetimin bağımsızlığına bağlı olduğu genel kabul gören bir yaklaşımdır. Bağımsız bir iç denetim sistemin varlığı, etkin ve şeffaf bir mali yönetim ve kontrol sisteminin tesisini güvence altına alacaktır. Ancak, İç denetim birimleri henüz uluslararası standartlarda bir bağımsızlığa sahip değildir.
- İç denetim birimlerinin bütçesinin olmayışı etkin, yeterli bir denetim fonksiyonu icra edilmesine de imkân vermemektedir.
- Bir kamu idaresi içinde hem iç denetim kurulu hem de teftiş kurulu bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanunda teftiş kurulları ile ilgili hükümlere pek fazla yer verilmemiş olması, teftiş kurullarının tasfiye edileceği yönünde değerlendirmelere yol açmıştır. 2011 yılında KHK'ler yoluyla birçok bakanlıkta ve kamu idaresinde teftiş kurullarının adının "Rehberlik ve Denetim Başkanlığı" olarak değiştirilmesi ve müfettişlik unvanlarının bir takım kurumlarda korunmuş olmasına karşın bazılarında değiştirilerek denetçi veya denetmen yapılması sonucunda teftiş kurullarında bazı değişiklikler meydana gelmiştir. Uygulamada ise teftiş kurulları yukarıda belirtilen değişikliklere rağmen farklı kurul ve unvanlar altında faaliyetlerine devam etmektedir. Bu durumun uygulamadaki geçiş sürecinden kaynaklandığı ve denetimin kademeli olarak devredileceği değerlendirilmektedir. Böylece bir kamu idaresi içinde hem iç denetim kurulu hem de teftiş kurulu vb. adlar altında kurullar bulunmaktadır. İki denetim kurulunun varlığı ise yetki ve sorumluluk açısından çekişmelere sebebiyet verebilecek bir ortam yaratmaktadır. Ayrıca müfettişlerin soruşturma yetkilerinin iç denetçilere verilmemiş olması denetim açısından yolsuzluklarla mücadelede sıkıntı yaratacak bir durum olarak görülmektedir. Oluşturulan iç denetim sisteminin soruşturma yetkisinin bulunmaması, yolsuzluk iddiaları ile ilgili soruşturmanın kimin tarafından yerine getirileceği sorularını yanıtsız bırakmaktadır. Bu

açından bakıldığında teftiş kurullarının kaldırılmaması ya da sadece soruşturma işleriyle görevlendirilecek ayrı bir birimin kurulması veya iç denetim birimlerine de soruşturma yetkisi verilmesi yerinde olacaktır.

- İç denetim ile ilgili algılamada eksiklikler bulunmaktadır. İç denetim, hata aramaya yönelik bir faaliyet olmayıp aksine, denetlenen birimde veya denetime konu olan faaliyetlerde risklerin azaltılması, mümkünse tamamen yok edilmesi veya risk yönetiminin sağlanması için önerilerde bulunan, yapıcı ve yönlendirici bir anlayışa sahiptir. Böylece iç denetim faaliyeti, kurum çalışanına odaklanmak suretiyle bunların eksikliklerini, kusurlarını veya hatalarını bulmaya değil, kurum kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli elde edilmesi ve kullanılmasını tesis edecek şekilde sistemin istenilen düzeyde çalışmasını sağlamaya odaklanır. Dolayısıyla iç denetim, kurum çalışanlarının sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmayı hedeflemektedir.
- İç denetime ilişkin standart ve yöntemleri belirlemek, geliştirmek ve uyumlaştırmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri arasında, iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığının bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olacağı belirtilmiş olmasına karşın bu yardımın ne şekilde ve nasıl olacağı net olarak belirlenmemiştir. Görüş ayrılığı halinde, hangi tarafın haklı olduğu konusunda görüş/tavsiye mi yoksa kesin karar mı verilecek, taraflar buna uymazsa herhangi bir yaptırım uygulanıp uygulanmayacağı belli edilmemiştir. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, görev alanına giren konularda ve alanlarda düzenleme, denetleme ve yönlendirme görevi yapan, özel güvencelere sahip, mali özerkliğe haiz, özerk bütçeli kamu tüzel kişileri olarak tanımlanan daha etkin bir işleyişi

yerine getirebilecek idari otorite şeklinde güçlü bir kurumsal yapıya kavuşturularak yeniden yapılandırılmasının yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

- İç denetim birimlerinin organizasyon yapısının nasıl olacağı, sevk ve idaresinin ne şekilde yapılacağı gibi hususların, kanunla veya KHK ile güvence altına alınması yerine, iç denetim birimlerince hazırlanan iç denetim birimi işlem yönergeleriyle düzenlenmeye çalışılmış olması iç denetim birimlerinin zayıf kalmasına neden olmuştur.
- 5018 ve 6085 sayılı kanunlar ile yapılan düzenlemeler sonucunda kamu kaynağı kullanan tüm kurumlardaki dış denetim yetkisi sadece Sayıştay'a verilmiştir. 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sisteminde yapılan değişiklikler, Sayıştay Kanunu'nun hem denetim hem de yargı fonksiyonu ile ilgili maddelerinde önemli değişikliklerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu amaçla 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmıştır. 5018 sayılı Kanun açısından sorumluların belirlenmesinde ve denetiminde önemli bir görevi bulunan Sayıştay'ın denetim ile ilgili esas yetkilerini aldığı Sayıştay Kanununun 5018 sayılı Kanun ile uyumlu hale getirilmesinin gecikmiş olması, uygulamanın uzun süre aksamasına neden olmuştur. Ayrıca Sayıştay'ın denetim ve raporlama ile ilgili görevlerinin artırılmış olmasına rağmen mevcut yapısının bunu gerçekleştirmeye elverişli olup olmadığı da ayrıca inceleme yapılması gereken bir konu olarak değerlendirilmektedir. Böylece Sayıştay'ın artan iş yükünün ve bunun beraberinde getireceği denetçi ihtiyacının Maliye Bakanlığı adına dış denetim yapan, muhasebat kontrolörlerinin Sayıştay'a devredilmesi yoluyla karşılanmasının daha uygun olacağı değerlendirilirken muhasebat kontrolörleri 659 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı bünyesinde merkez uzmanlığına dönüştürülmüştür.

- Sayıştay tarafından yapılan ve düzenlilik denetimi içinde yer alan hesap yargılaması sonucunda sorumlular; kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdürler. Birlikte tazminin tespiti ile kimin ne kadar kusurlu olduğunun açıkça ortaya konulabilmesi gerekmektedir.
- Dış denetimin etkinliğini iç kontrol ve iç denetimin başarısı ile ilişkilendirmek mümkündür. Bu açıdan iç kontrol sistemi ve iç denetim, bir kamu idaresinde ne kadar başarılı uygulanırsa dış denetim de o ölçüde başarılı olabilecek ve ortaya çıkabilecek usulsüzlükler, ihmaller sonucu doğabilecek kamu zararı azaltılabilecektir. Bu bakımdan iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliği ve koordinasyonun etkin bir biçimde sağlanması oldukça önemlidir. Dış denetim, iç denetim faaliyet sonuçlarından elde edilen bulguları gerekli olan durumlarda kullanmalı, aynı şekilde iç denetim de dış denetim bulgularını kendisine rehber olarak kullanmalıdır. Ancak iç kontrol sistemi uygulamasının ve iç denetimin yeterli başarıyı sağlayamamış olması dış denetimin başarısını da olumsuz yönde etkilediği değerlendirilmektedir.
- Kamu idarelerinde para cezalarının kanunla belirlenen limite kadar üst yöneticiler tarafından verilmesi, uygulamada benzeri olaylara farklı para cezalarının verilmesine yol açabileceğinden adaletsiz uygulamalar meydana gelebilecektir. Kamu harcamalarının ödenmesi sürecinde de mali ve uygunluk denetimleri sonucunda mevzuata aykırılık hallerinde cezaların daha net bir biçimde belirlenmesine karşın, performans denetimleriyle tespit edilen başarısızlık durumunda ise ilgili teşkilat veya personel kanunlarındaki idari ve siyasi yaptırımların öngörüldüğü ancak bu yaptırımların caydırıcı olmadığı değerlendirilmektedir.

- Denetimde bilişim teknolojilerinin imkanlarından yeterince yararlanılamamaktadır.
- Denetimlerin planlanması ve yürütülmesinde stratejik yaklaşımların eksikliği önemli bir sorun oluşturmaktadır. Ülkemizde denetim genellikle öncelikli ve riskli alanlar dikkate alınarak stratejik planlara dayalı olarak yürütülmemekte ve denetim organları arasında işbirliği ve koordinasyon eksikliği bulunmaktadır. Çok önemli alanlar ya da konular denetim dışında kalabilirken, bazı alanlarda mükerrer denetimler sınırlı kamu kaynaklarının etkin kullanılamamasına neden olmaktadır.
- Denetim faaliyetlerinin şeffaf olmaması ve denetimin desteklenmemesi sistemin güvenilirliğini, objektifliğini ve sonuçta etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir.
- Denetim kurumlarına, birimlerine ve personeline uluslararası standartlarda bir bağımsızlık sağlanmamıştır.
- Kamusal denetimin kamuoyu desteğinden yoksun yürütülmesi, denetim sonuçlarının kamuoyuna iyi duyurulamaması, demokrasi kültürünün yeterince gelişmemiş olması, halkın bilinç ve örgütlülük düzeyinin yeterli olmayışı gibi faktörler de denetim sistemini olumsuz etkilemektedir.
- Denetim elemanları sayı bakımından yetersizdir. Denetim elemanlarının sayı olarak artırılması ancak bundan daha önemlisi mevcut denetim tekniklerinin geliştirilmesi denetimin ve personelinin nitelik bakımından iyileştirilmesi gerekmektedir.

Bütün bu açıklanan hususlara rağmen; 5018 sayılı Kanun mali yönetim alanında idarelere bir takım yetkiler ve inisiyatifler getirdiği noktasında olumlu tepkiler almakta, ancak bu yetki ve inisiyatiflere karşılık ne tür sorumluluklar ve müeyyideler içerdiği noktasında net ve açık hükümlere

yer vermediğinden olumsuz tepkiler almaktadır.Bu durumun yeni mali yönetim yaklaşımının anlaşılammaması, bilgilendirme yetersizliğı, özellikle sorumluluklar konusunun Kanunda çok açık ifadelerle yer almaması, Sayıştay Kanununun 5018 sayılı Kanunla uyumlu hale getirilmesi sürecinin uzun süre almış olması, denetime ilişkin düzenlemeler ile yargı boyutundaki karmaşanın ve belirsizliğin yeni düzenlemelerde de giderilememesi gibi birçok sebebi bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- ALACADAĞLI, Esmeray; Kamu Yönetimi Paneli, “Kamu Yönetimi ve Kalite”, TBB Yayınları, Yayın No: 54, Ankara 2003.
- ALP, Ali; “Küreselleşmenin Mali Piyasalar Üzerine Etkileri”, **Finans-Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, sayı 473, Ağustos 2003, s.21-31.
- AKÇIL, Mustafa; “Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi”, (Erişim) http://www.sayder.org.tr/dosyalar/makçil_içkontrol.pdf, 05 Ağustos 2007.
- AKDOĞAN, Abdurrahman; **Kamu Maliyesi**, 7.baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 1999.
- AKINCI, Müslüm; **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayınları, Yayın No: 906, Temmuz 1999.
- AKTAN, Coşkun Can; “Devlette Mali Disiplinsizlik Sorunu ve Ekonomik Anayasa”,(Erişim)http://www.canaktan.org.tr/canaktan_personal/canaktan_arastirmalar/anayasal_iktisat/aktan_malidisiplinsizlik.pdf, 12 Ağustos 2007.
- AKYEL, Recai; “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”,(Erişim)http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C17S12010/83_98.pdf, 22 Mayıs 2011.
- ARCAGÖK, M.Sait, ERÜZ, Ertan; **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Eylül 2006.
- ARSLAN, Ahmet; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, (Erişim) <http://www.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ahmeta.pdf>, 23 Mayıs 2007.

BAŞ, Hasan; “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”,(Erişim)http://www.maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/hasan_bas.pdf, 20 Ağustos 2007.

BİLİCİ, Nurettin; **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2010.

BOEX L. F., Jameson, VASQUEZ, Jorge Martinez, MCNAB, M. Robert; “Multiyear Budgeting: A Review Of International Practices and Lessons For Developing and Transitional Economies”, **Public Budgeting and Finance**, summer 2000, p.91-112, çev.Ayşe, GÜNAY, Ersan, ÖZ; “Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler İle Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler”, **Maliye Dergisi**, sayı 138, Eylül-Aralık 2001, s.124-145.

Budak, Feyzullah; “Mevcut Mali Yapıda Muhasebat Kontrolörlerinin Olması Gereken Yer Sayıştay’dır”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz-Eylül 2011, s.11-26.

BÜLBÜL, Duran, EJDER, Haydar L., Özgür, ŞAHAN; **Devlet Bütçesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005.

BÜYÜKERŞEN, Yılmaz, v.d.; **Kamu Maliyesi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 1996.

CANDAN, Ekrem; “Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, **Mali Hukuk Dergisi**, sayı 121, Ocak-Şubat 2006, s.44-67.

COŞKUN, Arife, KARABEYLİ, Levent; “Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi” 22 inci Türkiye Maliye Sempozyumu İçin “Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim”, Oturumu İçin Bildiri, (Erişim) http://www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/pdf/coskun_karabeyli.pdf, 03 Eylül 2007.

ÇÖKER, Fikret; “5018 Sayılı Kanun ile Sayıştay Genel Kurul Kararı Açısından Mali Sorumluluk”, **Kamutürk (Kamu İdari ve Mali Yönetim Dergisi)**, sayı 1, Kasım 2008, s.4-20.

DPT; **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, DPT Yayını, 2000.

DURAK, Kenan; “1050 ve 5018 Sayılı Kanunların Kapsamı ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci”, (Erişim) http://www.alomaliye.com./kenan_durak_1050.htm., 13 Mart 2007.

EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan; **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2010.

ERBAŞI, Ali; “Kamuda Performans Esaslı Bütçeleme Tasarımına İlişkin Model Sel Bir Yaklaşım”, **Maliye Dergisi**, sayı 156, Ocak-Haziran 2009, s.249-259

ERDOĞAN, İtibar; “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, sayı 24, 2007, s.24-31.

ERGİNAY, Akif; **Kamu Maliyesi**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2010.

ERÜZ, Ertan; “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, (Erişim) <http://www.maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr./eeruz.pdf>., 22 Haziran 2007.

FALAY, Nihat, ŞAHİN, Mehmet, KESİK, Ahmet; (Editörler) **Kamu Maliyesine Yeni Bakış**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2006.

GEZMİŞ, Haydar; “Yüksek Denetim ve Türkiye Uygulaması”, **Kamutürk (Kamu İdari ve Mali Yönetim Dergisi)**, sayı 1, Kasım 2008, s.55-59.

GÖNÜLAÇAR, Şener; “İç Denetim”, (Erişim) <http://www.yok.gov.tr./content/view/597/250/lang.tr/25> Şubat 2011.

GÖNÜLAÇAR, Şener; “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, (Erişim) www.denetimnet.net/.../İç%20Denetim/ic_denetimin_burokratik_serencami_Sener_GONULACAR_2008.pdf, 25 Mayıs 2011.

GÜLEN, Fikret; “Bütçe ve Saydamlık”, (Erişim) <http://www.saydamlık.org./butcevesaydamlık.html>, 10 Eylül 2007, TSHD’ nin Marmara Üniversitesinde Düzenlediği “Kamu Harcama Disiplini ve Saydamlık”, Konferansında Yapılan Konuşma Metnidir.

GÜLEN, Fikret; “Kamu Mali Yönetimi ve Temel Kanununun Öngördüğü İdari Yapı ve Hesap verme Sorumluluğu Üzerine Düşünceler”, Yayınlanmamış Bilgi Notu, 2004.

GÜLTEKİN, Saadettin; **Kamu Yönetimi**, Akademi Yayınevi, Şubat 2002.

GÜNAY, Ayşe, ÖZEN, Ahmet; “Avrupa Birliğinde Mali Disiplinin Sağlanmasına Yönelik Maastricht Kriterlerinin Anayasal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi”, **Dokuzeylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı 2, Nisan-Haziran 2002, s.66-83.

GÜRER, Aydın; “İç Kontrol Sistemi ve Türkiye Uygulaması”, Yüksek Lisans Tez Çalışması, Ankara, 2006.

GÜRKAN, Nazmi Zarifi; “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Yüksek Lisans Tez Çalışması, Isparta, 2009.

IŞIK, Nihat, ALAGÖZ, Mehmet; “Kamu Harcamaları ve Büyüme Arasındaki İlişki”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, sayı 24, Ocak-Haziran 2005, s.63-75.

KALENDER, İsmail; “Kamu İdarelerinin Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim”, **Kamutürk (Kamu İdari ve Mali Yönetim Dergisi)**, sayı 1, Kasım 2008, s.30-35.

KARAARSLAN, Erkan; **Kamu Harcama Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

KARAARSLAN, Erkan; “Kamu Sektörüne Dahil Kurum ve Kuruluşların İşleyişi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, sayı 28, Nisan-Haziran 2005, s.208-223.

KARAARSLAN, Erkan; “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, (Erişim)<http://www.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md140>, 10 Mayıs 2007.

KARAARSLAN, Erkan; **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, No: 11, 2006.

KARAARSLAN, Erkan; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim”, **Mali Hukuk Dergisi**, sayı 121, Ocak-Şubat 2006, s.7-32.

KAYA, Osman; “Kamu Mali Yönetiminde Sorumluluk I”, **Kamutürk (Kamu İdari ve Mali Yönetim Dergisi)**, sayı 1, Kasım 2008, s.60-65.

KERİMOĞLU, Baki; “5018 Sayılı Kanuna Göre Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Aktörleri ve Sorumluluk”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, sayı 4, Nisan 2006, s.34-66.

KESİK, Ahmet; “Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği”, (Erişim)<http://www.maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/ahmetkesik.pdf>, 17 Mayıs 2007.

KESİK, 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**, sayı 9, 2005/1, s.94-114.

KIZILTAŞ, Emine; “Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, sayı 16, Sonbahar 2003, s.13-18.

KİRMANOĞLU, Hülya; **Kamu Ekonomisi Analizi**, İstanbul, Beta Basım, 2009.

KOCABAŞ, Bilal; “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Mali Kılavuz Dergisi**, sayı 26, Ekim-Aralık 2004, s.61-72

KORKMAZ, Umut; “Kamuda İç Denetim I”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, sayı 25, Bahar 2007, s.4-15.

KOVANCILAR, Birol, MİYNAT, Mustafa, BURSALIOĞLU, Sibel; **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007.

KÖSE, H. Ömer; **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, T.C. Sayıştay Başkanlığı 145. Kuruluş Yayınları, Ankara, Mayıs 2007.

KULUÇLU, Erdal; “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, **Sayıştay Dergisi**, sayı 63, Ekim-Aralık 2006, s.3-37.

MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ; **Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçe Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme**, Ankara, 2005.

MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ; **Temel Ekonomik Göstergeler**, (Erişim) <http://www.bümko.gov.tr>, 16 Mayıs 2012.

MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ;
2012 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı ve Bağlı Cetveller,
(Erişim) <http://www.bümko.gov.tr/>, 18-19 Mayıs 2012.

MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ; Kamu
Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,
(Erişim) <http://www.muhasibat.gov.tr./mevzuat/5018/docs/kamuzararlarinintahsili.doc>, 27 Mart 2007.

MALİYE BAKANLIĞI ARAŞTIRMA PLANLAMA VE KOORDİNASYON
KURULU; **Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, Ankara,
1990.

METHİBAY, Yaşar; “Kamu Harcama Hukuku”, Yayınlanmamış Ders Notu,
2009.

MUTLUER, M. Kamil; “Kamu Harcamaları ve Kurumsal Performans İlişkisi”,
(Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr./haber-duyuru/sunum.pdf>., 10
Ocak 2011.

MUTLUER, Kamil, ÖNER, Erdoğan, KESİK, Ahmet; **Bütçe Hukuku**, İstanbul,
İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005.

OKUMUŞ, Feyzullah; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol
Kanununda Kontrol ve Denetim”, **Kamutürk (Kamu İdari ve Mali
Yönetim Dergisi)**, sayı 1, Kasım 2008, s.21-29.

OYAN, Oğuz; “Kamu Mali Yönetiminde Sözde Reform”, (Erişim)
http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org./yazilar_BSB/iktisatToplum14Ocak2003_oyan.doc., 12 Nisan 2007.

ÖZBARAN, Hakan; “Sayıştay Denetimi ve Yargılama Fonksiyonları”, Gazi
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Seminer Çalışması, 2006.

ÖZBARAN, Hakan; “Kamu Harcamalarının Denetiminin Etkinliği Açısından Sayıştay ve Yeniden Yapılandırılması”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Seminer Çalışması, 2004.

ÖZEREN, Baran; **İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Sayıştay Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi 8, Ağustos 2000.

SARAÇ, Osman; “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, sayı 148, Ocak-Nisan 2005, s.122-163.

SAYAR, Nihad S; **Kamu Maliyesi- Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, I.cilt, 5-B, İstanbul, İ.İ.T.İ.A, Nihad Sayar- Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 256, 1975.

THE WORLD BANK; **Public Expenditure Management Handbook**, Washington D.C., June 1998.

TUNCER, Selahattin; **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, cilt-II, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

UZUN, Ali Kamil; “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”,(Erişim) [www. ic_denetim.net/.../89-kamu_yonetiminde-ic_denetim](http://www.ic_denetim.net/.../89-kamu_yonetiminde-ic_denetim), 21 Mayıs 2011.

YENİCE, Ebru; “Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi”, **Sayıştay Dergisi**, sayı 61, Nisan-Haziran 2006, s.57-68.

24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

24.12.2005 Tarih ve 26033 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Numaralı Sayıştay Genel Kurul Kararı, “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Karar”.

19.12.2010 Tarih ve 27790 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.

08.06.2011 Tarih ve 27958 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 643 Sayılı 3046 Sayılı Kanun İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname.

02.11.2011 Tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 659 Sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname.

ÖZET

ÖZHAN, Denizhan Burak. 5018 Sayılı Kanun Açısından Kamu Harcamalarında Denetimin İşleyişi ve Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012.

Devlet gerek yapısı ve işleyişi, gerekse niteliği ve işlevleri ile sürekli bir değişim baskısı altında biçimlenmektedir. Günümüzde devlet doğrudan kontrol yerine süreçleri etkileme yolunu seçen bir model benimsemiştir. Seçilen bu yeni model hükümetlerin istekleri doğrultusunda değil, dünyadaki sosyal, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin sonucunda ortaya çıkmış, Türkiye’de bu süreçten etkilenmiştir. Yeni süreç birçok alanda olduğu gibi kamu mali yönetimi ve kontrolünde de önemli yansımalar yaratmıştır.

Çağdaş kamu yönetiminde amaç; strateji, politika ve hedefler ile uyumlu, kaynakların etkili, ekonomik, verimli temini ve kullanımı, hesap verebilir ve şeffaf olmaktır. Bu amaca uygun yaklaşım; sonuç odaklı yönetim ve pro-aktif (önleyici) denetim anlayışı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan hataları önlemek, risk ve zayıflıkları belirlemek, yönetim sistemlerini geliştirmek, yönetime yardımcı olmak ve değer katmak; geleneksel denetimler yerine sistem ve süreç odaklı denetim uygulamalarına ağırlık vermek ön plana çıkmış yaklaşımlardır.

5018 sayılı Kanun ile denetim ve denetime tabi sorumlular ile sorumlulukları konularında uluslararası niteliklere uygun ve ihtiyacı karşılamaya yönelik reform niteliğinde büyük değişiklikler yapılmıştır. Mali yönetim ve kontrolün kamu idarelerinin yönetim sorumluluğu altında yürütülmesi esası kabul edilmiştir. Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimlerine tabi tutulmaları, kamu görevlilerinin de yaptıkları mali işlemlerden dolayı hem uygunluk hem de performans yönünden hesap vermeleri öngörülmüştür. Kamu harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesi kurulmaya çalışılmış, denetimin uygulama aşamasından önce, uygulama aşamasında ve sonrasında yapılması ile etkin bir iç kontrol, iç

denetim ve ön mali kontrol sistemi yaratılmak istenmiştir. Dış denetim, kapsamı genişletilerek Sayıştay'a bırakılmıştır.

Bütün bu düzenlemelerle birlikte kamu idarelerinde önemli vizyon değişiklikleri meydana gelmiş, stratejik yönetim faaliyetleri önem kazanmıştır. Ancak istenilen düzeyde değişim henüz uygulamaya yansıtılamamıştır.

Anahtar Sözcükler:

1. Sorumluluk
2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
3. İç Denetim
4. Dış Denetim
5. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol

ABSTRACT

ÖZHAN, Denizhan Burak. Operation and Evaluation of Audit in Public Expenditures in terms of Law numbered 5018, Master Thesis, Ankara, 2012.

State shapes under a pressure of continuing changes by its structure and operation as well as its quality and functions. Today state adopted a model selected the affecting processes way instead of directly controlling. This selected new model emerged as a result of social, economic and technological developments in the world not the requests of governments and Turkey was affected from this process. New model created important reflections in public financial administration and control as is in many fields.

In modern public administration, aim is to be consistent with strategy, policy and targets, to supply and use the resources efficiently, economically and productively and to be capable of giving account and to be transparent. Suitable approach for this aim confronts before us as result oriented administration and pro-active (preventive) audit perception. In this regard, prevention of errors, determining the risk and weaknesses, developing the administration systems, helping for administration and giving value; focusing on system and process oriented audit applications instead of traditional audits are approaches came to the forefront.

Great changes were made in reform nature for being suitable for international qualities and for meeting the need in responsibilities with audit and responsible individuals subject to the audit with the Law numbered 5018. Principle for carrying out the financial administration and control under the responsibility of public authorities administration was accepted. It was envisaged that public authorities shall be subject to regularity and performance audits and public officials shall give account for financial transactions that they performed in terms of both compliance and performance. It was tried to be established power and responsibility balance

in public expenditure process and it was tried to be created an efficient internal control, internal audit and pre-financial control system before audit application phase, during the audit application and after the application. External audit was left to Court of Auditors expending its scope.

Besides all these regulations important vision changes occurred in public authorities and strategic administration activities gained importance. However change in desired level has not been reflected to the application yet.

Key Words:

1. Responsibility
2. Public Financial Administration and Control Law
3. Internal Audit
4. External Audit
5. Internal Control and Pre-Financial Control