



**İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi Ve Kamu
Yönetimi Ana Bilim Dalı**

**KAMU MALİ YÖNETİM DİZGESİ: 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM
KANUNU'NUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

Ahmet ÖZMEN

Danışman: Doç.Dr. Ahmet KARADAĞ

**İnönü Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim Yönetmeliği'nin Sosyal
Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı İçin
Öngördüğü YÜKSEK LİSANS TEZİ Olarak Hazırlanmıştır.**

Malatya, 2014

**KAMU MALİ YÖNETİM DİZGESİ: 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM
KANUNU'NUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

Ahmet ÖZMEN

**İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi Ve Kamu
Yönetimi Ana Bilim Dalı**

Danışman: Doç.Dr. Ahmet KARADAĞ

**İnönü Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim Yönetmeliği'nin Sosyal
Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı İçin
Öngördüğü YÜKSEK LİSANS TEZİ Olarak Hazırlanmıştır.**

Malatya, 2014

T.C.
İnönü Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bilim Dalı

Ahmet ÖZMEN tarafından hazırlanan “Kamu Mali Yönetim Dizgesi:5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler” başlıklı bu çalışma/...../2014 tarihinde yapılan sınav sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

Başkan :.....

Üye (Tez Danışmanı) :.....

Üye :.....

Üye :.....

Üye :.....

O N A Y

ONUR SÖZÜ

Doç. Dr. Ahmet KARADAĞ'ın danışmanlığında yüksek lisans tezi olarak hazırladığım **Kamu Mali Yönetim Dizgesi:5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler** başlıklı çalışmanın bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Ahmet ÖZMEN

ÖNSÖZ

Toplumsal olayların ekonomik olaylardan ayrıştırılamayacağı, siyasi yapıların mali yönetim sistemleri ile birlikte var olduğu, toplumsal refahın sağlanması ve sürdürülebilirliğinin iyi bir mali yönetimle var olacağı gerçeği geçmişte olduğu gibi günümüzde de önemle üzerinde durulması gereken bir konudur.

İnsanoğlunun fizyolojik yapısında hayati önem taşıyan kalbin fonksiyonel özelliğini toplumsal sistemde de mali yönetim sürdürmektedir. Toplumsal gelirin çeşitli mekanizmalar aracılığı ile toplanması ve toplanan gelirlerin transfer harcamaları, altyapı, sağlık, eğitim vb. harcamalar adı altında tekrar topluma aktarımı, kanın atardamar ve toplardamarlar ile kalbe dönerek tekrar vücuda pompalanması gibi bir işlev oluşturmaktadır.

Çalışmamdaki amaç toplumsal hayatın kalbi olan mali sistemin özelliklerde yolsuzluk söyleminin kamu yönetimi içerisine iyiden iyiye yerleştiği 21. Yüzyılda, devletin gelirlerinin toplanması ve giderlerin yapılması aşamasında daha şeffaf, etkin, ekonomik ve mali yönetim anlayışının oluşmasına yardımcı olacağı inancındayım.

Tez çalışmamın gerçekleşmesindeki katkılarından ve çalışmamın her aşamasında öneri, eleştiri ve yönlendirmelerinden dolayı değerli hocam ve tez danışmanım Doç. Dr. Ahmet KARADAĞ'A desteklerini ve de yardımlarını esirgemeyen aileme her zaman desteklerini hissettiğim, fedakar arkadaşım Sayın Orhan KESKİNKILIÇ'a teşekkür eder, çalışmamın konuyla ilgili olan herkese faydalı olmasını dilerim.

“KAMU MALİ YÖNETİM DİZGESİ: 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM KANUNU’NUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER”

Ahmet ÖZMEN

Yüksek Lisans Tezi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Ahmet KARADAĞ

Malatya, 2014

ÖZET

Kamu mali yapısı günümüzde kamu gelir ve giderleri ile bütçelerden oluşmaktadır. Tarihsel süreçte ilk zamanlarda sadece toprak ve arazi gibi gayrimenkuller üzerinden alınan vergiler zamanla yönetim sistemlerinin değişmesi ve sanayileşme ile birlikte çok daha karmaşık hale gelmiş, servet ve harcamaların da vergilendirilmesi ile birlikte yöneticilerin keyfi olarak vergi alma eğilimleri içerisinde olmaları, vergi mükelleflerinde ödedikleri vergilerin hesabını sorma eğilimleri doğurmuş ve böylelikle harcamalarda şeffaflık ilkesi “mali saydamlık” adı altında ilk sıralarda yerini almıştır.

Devlet gelirlerinin ne kadar olduğunun ve nasıl toplandığının belirlenmesi talepleri yeni mali sistem oluşturma ihtiyacını doğurmuştur. Ülkemizde de Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren uygulanmakta olan 1050 Sayılı Muhasebe’i Umumiye Kanunu kamu giderlerinin çeşitlenmesi ve daha karmaşık bir hale gelmesi sonucu doğan ihtiyaçlara cevap verememiş, 2000’ li yıllara gelindiğinde yeni bir mali sistem oluşturma ihtiyacı iyiden iyiye kendini hissettirmeye başlamıştır. Avrupa Birliğinin de etkisi ile önce 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu’nun kamu harcamalarına yönelik olan kısmı değiştirilerek 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu getirilmiş, sonrasında ise mali sistem 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle tümüyle değişmiştir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile hem ilkesel anlamda hem de kamu kaynağının kullanılma biçimine yeni kavramlar getirilmiş bunlar; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme sistemi, tahakkuk esaslı muhasebe, iç kontrol, dış denetim vb. şekilde sıralanmış ve bu kavramlar ile beraber kamu harcamaları planlanabilir ve kontrol edilebilir hale getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu Mali Yönetim Sistemi, Mali Saydamlık, Performans Esaslı Bütçeleme, İç Kontrol, Dış Denetim

**“PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT SYSTEM:PUBLIC
FINANCIAL MANAGEMENT LAW OF 5018 TO BRING INNOVATION”**

Ahmet OZMEN

Master Thesis Political Science and Public Administration Department

Consulting:Doç.Dr.Ahmet KARADAG

MALATYA, 2014

ABSTRACT

Today, public financial system consists of government revenues, expenditures and budget. In the historical process and for the beginning, the taxes were collected from immovables as well as the soil and terrain. Time after time, this had started to become even more complex just after management systems were changed by industrialization. Then administrators or government's tend to taxation of wealth and spendings and also arbitrary taxes, resulted understanding of administration, the principle of transparency in spending has taken its place in the first row under the name of 'financial transparency'.

The demands of determining the amount of the state revenues and how it's collected has created a need to create new financial system. In our country, which is being implemented since the early years of the Republic, General Accounting, Law No. 1050 could not respond to needs any longer as a result of diversification of public expenditures and become even more complex. When it comes to 2000's. The need of founding a new financial system began to be necessary more than ever. Also by the European Union's influence, firstly, the part of No. 2886 State Procurement Law which was being applied for public spending on public spaces has been replaced with No. 4734 Public Procurement Law. Afterwards, the financial system has totally changed by the enactment of 5018 Public Financial Management and Control Law.

The fiscal transparency imparted both in principally and usage form of public resources, responsibility of accountability of public institutions and public officials, performance-based budgeting and multi-year budgeting system which has been brought on budget management by No. 5018 Public Financial Management and Control Law have made public spending and control can be more planned and controlled.

Keywords:Public Financial Management System, Financial Transparency, Performance-Based Budgeting, Internal Control, External Audit.

**KAMU MALİ YÖNETİM DİZGESİ: 5018 SAYILI KAMU MALİ
YÖNETİM KANUNU’NUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

ONAY SAYFASI.....	i
ONUR SÖZÜ.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR.....	xi
1.GİRİŞ.....	1
1.1.KONU VE AMAÇ.....	1
1.2.VARSAYIMLAR.....	3
1.3.KONUNUN SINIRI.....	4
2.KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ’NİN GELİŞİMİ.....	5
2.1.KAMU MALİ YÖNETİMİ’NİN KAVRAMSAL TANIMLAMASI.....	5
2.2.KAMU MALİ YÖNETİMİ’NİN TARİHİ GELİŞİMİ.....	7
2.2.1.Avrupa’da Kamu Mali Yönetimi’nin Tarihi Gelişimi.....	7
2.2.2.ABD’de Kamu Mali Yönetimi’nin Tarihi Gelişimi.....	11
2.2.3. Türk Kamu Mali Yönetimi’nin Tarihi Gelişimi.....	13
2.2.3.1.Osmanlı Devleti Dönemi Kamu Mali Yönetimi.....	13
2.2.3.2.Cumhuriyet Dönemi Kamu Mali Yönetimi’nin Gelişimi.....	18
2.2.3.3.Kamu Mali Yönetimi Mali Teşkilat Yapısı.....	20
2.3.KAMU MALİ YÖNETİMİN YENİDEN YAPILANMA NEDENLERİ...21	
2.3.1.Dış Kaynaklı Nedenler.....	22
2.3.1.1.International Money Found’a Verilen Niyet Mektupları.....	24
2.3.1.2.Avrupa Birliği Katılım Ortaklığı Belgesi.....	28
2.3.1.3.Avrupa Birliği İlerleme Raporu.....	29
2.3.1.3.1.5018 KMYKK Öncesi Avrupa Birliği İlerleme Raporu.....	30
2.3.1.3.2.5018 KMYKK Sonrası Avrupa Birliği İlerleme Raporu.....	33
2.3.2.İç Kaynaklı Nedenler.....	34
2.3.2.1.Düzenleyici Metinler.....	34
2.3.2.1.1.Anayasa.....	34

2.3.2.2.Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı.....	34
2.3.2.3.2001,2002 ve 2003 Yılları Yatırım Programları.....	36
2.3.2.4.59. Hükümet Programı.....	36
2.3.2.5.Acil Eylem Planı.....	38
2.3.2.6.2002-3 Sayılı Bakanlar Kurulu Prensip Kararı.....	41
2.3.2.7.Özel İhtisas Komisyonu Raporu.....	43
3.1050 SAYILI MUHASEBE-İ USUL KANUNU VE 5018 KMYKK İLE MALİ SİSTEMLERE GETİRİLEN YENİLİKLER.....	49
3.1.KAMU MALİYESİNİN TEMEL İLKELERİ BAKIMINDAN GETİRİLEN YENİLİKLER.....	50
3.1.1.Bütçe Türlerinin Uluslararası Standartlara Uygun Hale Getirilmesi.....	52
3.1.2.Kamu Mali Yönetimine Yapısal ve İşleyiş Olarak Yeni Bir Anlayış Getirilmesi,,.....	55
3.1.2.1.Bütçe İlkeleri Çağın Gereklerine Uygun Hale Getirilmesi,,.....	55
3.1.2.2.Bütçe Yapısı'nın Değişmesi.....	58
3.1.2.3.Merkezi Yönetim Bütçe Uygulaması'nın Getirilmesi.....	58
3.1.2.3.1.Orta Vadeli Programı'nın Hazırlanması.....	61
3.1.2.3.2.Orta Vadeli Mali Planı'nın Hazırlanması.....	62
3.1.3.Bütçe'nin Kapsamının Genişletilmesi.....	63
3.1.4.Kamu İdareleri'nin Tüm Gelir ve Giderleri'nin Kapsama Alınması...	64
3.1.5.Kalkınma Planları ve Bütçeler Arasında Sıkı Bir Bağ Kurulması.....	66
3.1.6.Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme Sistemin Temel Ayakları Haline Gelmesi.....	66
3.1.6.1.Misyon.....	67
3.1.6.2.Vizyon.....	69
3.1.6.3.Stratejik Planlama.....	70
3.1.6.4.Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Geçilmesi.....	79
3.1.7.Çok Yıllı Bütçeleme Sistemine Geçilmesi.....	91
3.1.8.Bütçe Hazırlama ve Uygulama Süreci'nin Etkinleştirilmesi.....	96
3.1.9.Görev, Yetki ve Sorumluluklar'ın Yeniden Düzenlenmesi.....	99
3.1.10.Sayıştay ve Maliye Bakanlığı'nın Denetim Rolü'nün Değişmesi...	100
3.1.11.İç Denetim Sistemi'nin Yeniden Yapılandırılması.....	101
3.1.12.Kamu'da Aynı Muhasebe Sistemine Geçilmesi.....	108
3.1.13.Analitik Bütçe Sınıflandırılmasına Geçilmesi.....	113

3.1.14.Mahalli İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları'nın Bütçe	
Büyükliklerinin TBMM'nin Bilgisine Sunulması.....	119
3.1.15.Vazgeçilen Kamu Gelirleri'nin Gerekçeleri ile Merkezi Yönetim	
Bütçe Kanunu'na Eklenmesi.....	122
3.2.KAMU KAYNAĞI'NIN KULLANIMI BAKIMINDAN GETİRİLEN	
YENİLİKLER.....	123
3.2.1.Mali Saydamlık.....	124
3.2.1.1.Kamu Kesimi'nin Konsolide Bütçe ile İlişkisi.....	126
3.2.1.2.Kamu Kesiminin Ekonominin Geri Kalanı ile İlişkisi.....	135
3.2.1.3.Kamu Kesimi'nin Ticari Alandaki Faaliyetleri.....	135
3.2.1.4.Devletin Bankacılık Sektörüne Müdahalesi.....	136
3.2.1.5.Merkez Bankası ve Hükümet İlişkileri.....	136
3.2.1.6.Mali Yönetimin Yapısal Sorunları.....	137
3.2.1.7.Vergi Uygulamalarında Yaşanan Sorunlar.....	139
3.2.1.8.Kamu Personel Alım Sisteminin Getirdiği Mali Yük.....	140
3.2.1.9.Bilginin Kamuoyuna Açık Olmaması.....	142
3.2.2.Hesap Verme Sorumluluğu.....	143
3.2.3.Bütçeleme Sistemi'nin Verimsizliği.....	150
3.2.4.Orta Vadeli Harcama Sistemi'nin Olmayışı.....	153
4.5018 SAYILI KMYKK'NIN UYGULANMASI SÜRECİNDE GÖRÜLEN	
EKSİKLİKLER VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	155
4.1.DÜŞÜNSEL VE FELSEFİ OLARAK GÖRÜLEN EKSİKLİKLER.....	155
4.1.1.Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	158
4.1.2.Yerel Yönetim Bütçelerinin Sağlıklı Denetlememesi.....	160
4.2.YASAL AÇIDAN GÖRÜLEN EKSİKLİKLER.....	160
4.2.1.Bazı Anayasal Hükümlerde Yapılması Öngörülen Değişiklikler...	160
4.2.2.İç Kontrol Sistemi'nde Görülen Aksaklıklar.....	161
4.2.3.5018 Sayılı KMYKK'da Kapsamın Genişletilmesi Gerekliliği.....	161
4.2.4.Mali Mevzuatın Basitleştirilerek Anlaşılır Hale Getirilmesi.....	163
4.2.5.Farklı Kanunlarda Yer Alan Tanımların Uyumlaştırılması.....	164
4.2.6.Borçlanma ve Bütçe Açıkları ile İlgili Sınırlamalar Getirilmesi...	164
4.3. İDARİ VE YÖNETSEL SORUNLAR.....	165
4.3.1. Bütçenin Emanet Hesaplarla Ertesi Yıla Aktarılması.....	165

4.3.2. Avrupa Birliği Fonlarının İ Mevzuata Aykırı Bir Şekilde Kullanılması.....	165
4.3.3. Orta Vadeli Program ile Orta Vadeli Mali Plan'ın Zamanında Yayımlanamama Sorunu.....	166
4.3.4. Bütçelerde Ödenek üstü Harcama Yapılabilmesi.....	167
4.3.5. Sayıştay Denetimi'nin Kapsamının Genişletilmesi Gerekliliği.....	168
4.3.6. Mali Mevzuatın Basitleştirilerek Daha Anlaşılır Hale Getirilmesi....	168
4.3.7. Mali Konularda 5018 Sayılı KMYKK'nın Belirleyiciliği.....	169
4.3.8. Normlar Arasındaki Uyumsuzluk Sorunu.....	169
4.4. YAPISAL ANLAMDA GÖRÜLEN EKSİKLİKLER	
4.4.1. Kamu Personel Rejimi'nin Daha Sade Hala Getirilmesi.....	170
4.4.2. Vatandaş Odaklı Değerlendirme Sisteminin Kurulması.....	172
4.4.3. Kamu Bankaları'nın Özelleştirme Sürecinde Belirsizliğini Koruması.....	173
4.4.4. Performans Denetimine İlişkin Yaptırımların Olmayışı.....	173
4.5. KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ'NİN İŞLEVSEL OLMAYIŞI.....	174
5.SONUÇ.....	176
KAYNAKÇA.....	180

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo	1.	5018 KMYKK'da Türk Bütçe Sistemi.....	52
Tablo	2	5018 KMYKK Çerçevesinde Bütçe Hazırlama Süreci.....	60
Tablo	3.	Performans Esaslı Bütçeleme ve Yönetim İlişkisi.....	85
Tablo	4.	Çeşitli Ülkelerde PEB Sisteminin Değerlendirilmesi.....	88
Tablo	5.	AB, Türkiye İlerleme Raporlarında İç Denetim.....	104
Tablo	6.	PBS Kod Yapısı.....	115
Tablo	7.	Kamu Kesimi Harcamalarının GSMH'ye Oranı.....	134
Tablo	8.	Gerçekleşen Yatırım Projelerinin Finansman Kaynaklarına Oranı.....	134
Tablo	9.	Bütçe Dışı Harcamalar.....	146
Tablo	10.	KİT Görev Zararlarının GSMH'ye Oranı.....	148
Tablo	11.	OVP ve OVM Yayımlanma ve Gecikme Durumları (2006-2014).....	167

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
AEP	Acil Eylem Planı
AT	Avrupa Topluluğu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BM	Birleşmiş Milletler
BUMKO	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğu
DFİF	Destekleme Fiyat İstikrar Fonu
DİE	Devlet İstatistik Enstitüsü
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DSİ	Devlet Su İşleri
EDP	Ekonomik Dönüşüm Programı
GSMH	Gayrisafi Milli Hasıla
IMF	İnternational Money Found
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Instutions
İDT	İktisadi Devlet Teşekkülü
İKV	İktisadi Kalkınma Vakfı
İTO	İstanbul Ticaret Odası
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİK	Kamu İhale Kurumu
KİT	Kami İktisadi Kuruluşu
KMYKK	Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu
KOBİ	Küçük ve Ortaboy İşletme
KYR	Kamu Yönetimi Reformu
MB	Merkez Bankası
MUK	Muhasebe-i Umumiye Kanunu
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OVM	Orta Vadeli Mali Plan
OVP	Orta Vadeli Program
PEB	Performans Esaslı Bütçeleme
SSDF	Savunma Sanayi Destekleme Fonu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türkiye Cumhuriyeti Karayolları
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

TOKİ	Toplu Konut İdaresi
TRT	Türkiye Radyo Televizyonu
UNCİTRAL	United Nations Commission on International Trade Law
PIFC	Public Internal Financial Control
YÖK	Yüksek Öğrenim Kurulu
YPK	Yüksek Planlama Kurulu

1. GİRİŞ

Birçok tarihi aşamadan sonra toplumsal hayatın en organize ve gelişmiş şekli olan devlet, kamusal ihtiyaçları karşılamakla görevli hale gelmiştir. Güvenlik ve adalet gibi ortak ihtiyaçlardan oluşan kamusal ihtiyaçları karşılamak amacıyla devlet, bir takım devamlı, sürekli ve planlı faaliyetler içerisine girmektedir. Kamu hizmetleri dediğimiz bu planlı faaliyetlerin devlet tarafından yerine getirilebilmesi bir takım mali kaynakların sağlanmasına bağlıdır. Devletin ihtiyaç duyduğu bu mali kaynakları elde etmesi ve elde ettiği mali kaynakları harcama biçimi mali olayları meydana getirmektedir.

Devlet bilindiği üzere bir kurumlar bütünüdür. Belli bir coğrafi alanda egemenlik hakkı bulunan bir kurumlar bütünü dediğimiz devlet 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının önsöz kısmında “ *Ülkeyi ve ulusu kaplayan bir insanlık ve hukuk kurumudur.* “ şeklinde tanımlanmıştır. Kamu kavramı ise devlet kavramını kapsamakla beraber kapsam olarak devletten biraz daha karmaşık bir yapı arz etmektedir. Siyasi yapılanma şekli, toplumun sosyal tercihleri, toplumdaki ekonomik yapı devletin ve onu kapsayan kamu kesiminin genişlemesinde, sistematik biçiminde yapılanma şeklinde önemli rol oynamaktadır.

Tarım toplumundan sanayi toplumuna geçişle beraber metropol şehirlerin ortaya çıkması kamu kesiminin karmaşık bir yapıya kavuşması ve özellikle de küreselleşmeye verilen önemin artması ile birlikte uluslararası şirketleri çekme gayreti içine giren devletlerin mali yapılarını uluslararası standartlara uydurma gayreti içine girmeleri tüm Dünya’da olduğu gibi ülkemizde de mali ve idari yapılanma ihtiyacına yol açmış, yeni ihtiyaçlar bir takım idari, hukuki ve mali düzenlemeleri beraberinde getirmiştir.

1.1. KONU VE AMAÇ

İdari yapılandırma konusunda Türkiye’de son yıllarda önemli bir değişim yaşanmakla birlikte (İl Özel İdarelerinin yapısının değiştirilmesi, sosyal güvenlik kuruluşlarının birleştirilmesi vs.) mali yapılandırmada ise reform hareketlerinin başlangıcı 1990’lı yıllara dayanmaktadır. 1927 yılından beri küçük değişikliklere uğrayarak 1 Ocak 2004 Tarihine kadar gelen MUK uluslararası sistemde kabul gören

mali yönetim anlayışına ayak uyduramaması ve karmaşık hale gelen devlet yapısına cevap verememesi nedeni ile IMF ve Dünya Bankasının da etkisi ve desteği ve Avrupa Birliği Müktesebatına uyum çalışmaları ülkemizde mali reform alanında yapılan çalışmalarda önemli etken olmuştur.

Türkiye özellikle son onbeş yılda yaşanan hızlı değişime ayak uydurma gayreti içerisinde girmiştir. Ancak gelişmiş ülkelere göre özellikle gelişmekte olan ülkelerde değişim ihtiyacı kendisini göstermiş, ancak kamu mali yönetim sistemlerinde yürütülen değişim çabaları daha çok gelişmiş ülkelerde öne çıkmıştır. Bunun sonucunda, uluslar arası kuruluşların da çabaları ile uluslar arası iyi uygulama örnekleri ortaya çıkmış ve gelişmekte olan ülkelerde bu değişim rüzgârından etkilenmişlerdir (Kesik, 2005a: 58).

Ülkemizde Mali Sistemin başlangıcı 1923 yılında kabul edilen bir talimatnameye dayanmaktadır. Bu talimatname daha çok mali işlemlerin kaydı ile ilgilidir. Daha sonra 1925 Yılında çalışmalarına başlanan 26 Mayıs 1927 Tarihinde 1050 Sayılı Muhasebe’i Umumiye Kanunu 1928 ve 1948 yılında yapılan bir takım değişikliklerle 1990 Yılına kadar devam ettirilmiş, 01.01.1990 Yılında ise yürürlüğe giren “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” ile kamu mali yönetim sistemi günün şartlarına uydurulmaya çalışılmıştır. Bu yönetmeliğin de birkaç yıl içerisinde eksiklikleri fark edilmiş ve 1995 Yılından itibaren Dünya Bankası’nın da desteği ile “Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” çıkarılmıştır (Batırel, 2007: 245).

1050 Sayılı MUK ve ara dönemlerde yönetmelikle yapılan düzenlemeler mali sistemdeki boşluğu dolduramamış özellikle bütçe türlerinin yeniden sınıflandırılması, kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulama ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağı, bütçenin kapsamı, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerde yer alması, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme gibi hususlardaki eksiklikler 5018 Sayılı KMYKK ile doldurulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın amacı 5018 Sayılı KMYKK’nın mali sistemimize getirilen yenilikler ve bu yeniliklerin mali sistemimize olası etkileri tartışılmış ve KMYKK’nın mali sistem içerisindeki uygulamaları değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu

değerlendirmeler ışığında Türk Mali Sistemi içerisinde kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik kullanımı ile ilgili en uygun ve uygulanabilir mali sistem yapısal anlamda değerlendirilmeye çalışılmıştır.

1.2. VARSAYIMLAR

Bu tezde aşağıdaki hipotezler sınanmıştır.

Mali sistem kurumsal yapıdan bağımsız olarak yürütülemez.

Yasalar ve uygulayıcıları arasında uyum olması gerekir. Kamu kurum ve kuruluşlarının personel ve organizasyon yapıları ile uzmanlık seviyelerinin kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanımı açısından önemli etkileri bulunmaktadır.

Mali yapılanma sistemi uluslararası sistemden bağımsız ve farklı bir yapıyla sürdürülemez.

Mali Raporlama ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemin olmazsa olmazlarından. Dolayısı ile kurumlardaki mali sistemin kuruluşların ve devletin bilançosunu çıkarabilecek şekilde yeniden yapılandırılmalıdır.

5018 Sayılı KMYKK ile bütçe kapsamı %51 hissesi Devlete ait olan kurum ve kuruluşları kapsayacak şekilde genişletilmelidir.

5018 Sayılı KMYKK'nın işlevsel olabilmesi için performans denetimine ilişkin olarak kamu görevlilerine önceden belirlenen performans ölçütlerine ulaşılmadığı takdirde idari sonuçları olan bir takım yaptırımlar uygulanmalıdır.

Vatandaşların elektrik tüketiminden alınan TRT Payı ve Enerji Fonu gibi vergi niteliğindeki kesintilerin kullanımlarında yasal bir düzenleme yapılması ve bu gibi kaynakları kullanan kurum ve kuruluşlar Sayıştay denetimine tabi tutulmalıdır.

TMSF vb. düzenleyici ve denetleyici kuruluşların, ellerinde bulunan mal varlıklarının dökümlerinin çıkarılması, bilançoları ile ilgili bilgilerin TBMM'nin bilgisine sunulmalıdır.

1.3. KONUNUN SINIRI

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kamu kaynağının ekonomik, verimli ve etkili kullanılmasını sağlamak üzere mali sistemin çerçevesini belirleyen yasal bir düzenlemedir.

1050 Sayılı Kanun'un kapsamının dar olması, kalkınma planları ile bütçeler arasındaki bağın kopmuş olması, Sayıştay'ın denetim kapsamının dar olması, standart bir muhasebe sisteminin olmaması, katı ön kontroller ve kamu kaynağının etkili ve verimli kullanılamaması gibi eleştiriler ışığında 5018 Sayılı Kanun çıkarılmıştır.

5018 Sayılı Kanun'un temel çerçevesi stratejik plan, performans yönetimi, performansa dayalı çok yıllık bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe, makul bir güvence sağlayan iç kontrol, yönetim sorumluluğuna dayalı mali yönetim ve kontrol, fonksiyonel ve bağımsız olmayan iç denetim, uluslararası standartlara uyumlu bir Sayıştay denetimidir.

5018 Sayılı Kanun ile mali sisteme getirilen yenilikler incelenerek uygulamada görülen sıkıntılar, yapısal ve organik eksiklikler incelenerek görülen eksikler ifade edilmeye çalışılmıştır.

2. KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ'NİN GELİŞİMİ

Bu bölümde Türkiye’de KMY kavram olarak tanımlanmaya çalışılmış ve sisteminin gelişimi tarihsel süreç değerlendirilerek uluslararası gelişmeler ışığında açıklanmaya çalışılmıştır.

2.1. KAMU MALİ YÖNETİMİ'NİN KAVRAMSAL TANIMLAMASI

Son çeyrek asırda Türkiye’de ve Dünya’da yaşanan çok yönlü değişim, sanayi toplumundan bilgi toplumuna, ulus devletten sınırların kalktığı küreselleşmeye kadar her alanda yaşanan değişimlerin etkisi kamu yönetimi üzerinde de hissedilmeye başlanmış ve dolaysı ile KMY üzerinde de etkili olmaya başlamıştır.

Refah devleti uygulamaları ile birlikte ekonomide kamunun payının giderek artması ve transfer harcamalarının bütçe içinde önemli bir paya sahip olmaya başlaması zamanla kamu harcamalarının bütçe kaynakları ile karşılanamaması ve ortaya çıkan açıkların finansmanının borçlanmaya gidilerek kapatılması kamu borç yükünün giderek artmasına neden olmuş, bu durum devletin ticaretten, sanayiden, üretim ve hizmet sunumu gibi alanlardan da çekilmesi gerektiği düşüncesinin ağırlık kazanmasına neden olmuştur. Bu düşünceler ışığında devletin niteliği sosyal devletten düzenleyici devlete doğru yönelmiş, refah devleti yerini yavaş yavaş liberal devlete çevirmiştir.

Liberal devlete ilişkin uygulamalarla birlikte son yıllarda kamu kesiminin verimli çalışmadığı, kamu hizmetlerinin pahalıya mal olduğu gerekçesi ile klasik yönetim anlayışları terkedilmiş ve kamu yönetiminde de özel sektörde uygulanan tekniklerin uygulanması gerektiği anlayışını benimseyen Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı (New Public Management) anlayışı ortaya çıkmıştır. Bu anlayış ile birlikte kamu yönetimine yön veren yeni kavramlar ortaya çıkmış; hesap verilebilirlik, saydamlık, performans yönetimi, etkililik ve verimlilik olarak sıralanan bu kavramlar yeni dönüşümde reformlara yön veren kavramlar olmuştur.

KMY kavramı iki açıdan ele alınabilir. Birinci anlamda; ekonomik ve mali kararların alınması ve uygulanması önünde kanuni bir çerçeve ile belirlenmiş bir örgütlenmenin karşılığı olarak kullanılmaktadır. Bu anlamıyla mali olayları icra eden

idareler KMY yapan birimlerdir. İkinci anlamıyla KMY topluma yönelik mali olayların yönetilmesi faaliyetinin bir ifadesi olarak tanımlanabilir. Dolaysı ile bu kavram, birinci tanımıyla bizzat kamusal mali olayların yönetimini gerçekleştiren birimlerin karşılığı olarak kullanılırken, ikincisinde bu yönetimlerin toplum için yaptıkları mali faaliyetlerin karşılığı olarak kullanılmaktadır. Birinci anlamıyla kamu mali olaylarının yönetimini gerçekleştiren birim olarak ele alınırken, ikinci anlamda bu yönetimlerin toplum için yaptıkları mali faaliyetlerin karşılığı olarak kullanılmaktadır (Özdemir, 1998: 8).

Kamu veya amme kavramı dilimizde halk, topluluk gibi anlamlara gelmekle beraber genellikle toplumu idare etme, yönetme anlamındaki kullanımıyla bilinmektedir. KMY kavramını daha anlaşılır kılmak için kamu ve kamusal mali olay kavramlarının tanımlanması faydalı olacaktır. Kelime olarak "kamu", Türkçe' de, hep, bütün; bir ülkedeki halkın bütünü; hak, amme gibi anlamlara gelmektedir. Kamu veya amme kavramı "halk", "topluluk" anlamlarına gelmekle birlikte, toplumu idare etme yönetme anlamlarında da kullanılmaktadır (Eryılmaz, 1993: 2-7). Mali olaylar ise gelirlerin elde edilmesi ve elde edilen gelirlerin harcama biçimi ile ilgili olduğundan KMY kavramsal olarak bu açıdan değerlendirilebilir.

Toplumun güvenlik ve adalet gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla bir takım gelirler elde etmesi ve elde ettikleri bu gelirleri harcama biçimleri KMY' nin konusunu oluşturur. Egemenlik hakkına sahip, buyurma gücü bulunan erklerin mali olayları gerçekleştirmesi ve toplanan kaynakları tekrar toplumun kendisine sunması KMY' nin konusunu oluşturur, Bir başka ifade ile KMY, genel olarak kamu kaynaklarının yönetimini kapsayan faaliyetler bütünüdür (Sexton, 1994: 44).

KMY Avrupa'da ve Türkiye'de daha çok geleceğe yönelik planlama ağırlıklı ve gelir gider dengesini göz önünde bulunduran, bütçe hazırlanması ve hazırlanan bütçenin uygulanması şeklinde ortaya çıkmaktadır. KMY içerisinde yer alan ön mali kontrol, iç kontrol, dış denetim, nakit yönetimi, kalite yönetim sistemleri gibi bilgi sistemleri öğeleri ile KMY bütünleşmiş bir sistem oluşturmaktadır.

5018 Sayılı KMYKK, KMY kavramını "*Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını*

sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçler” olarak tanımlamakta KMY’yi bir nevi yönetimin kamu kaynaklarını kullanım biçimine belirli kurallar getirmekte, kurumsal yapının da kamu kaynağının kullanımında çizeceği yolun yani uyacağı mevzuatın bir nevi sınırlarını çizmektedir.

2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİ’NİN TARİHİ GELİŞİMİ

Dünya’da ve Türkiye’de KMY süreci yöntem açısından biraz farklılık arz etse de temelde padişahın, hükümdarların yada kralların vergi uygulamalarından doğan hoşnutsuzluklar ve harcamalara karşı duyulan tepkiden doğan çatışmalar sonucu ortaya çıkan düzenlemelerin kamu mali yönetim sisteminin gelişimine yön verdiği görülmüştür. Bu gelişimi dünyadaki ve Türkiye’deki gelişim sürecinin ayrı ayrı ele alınması mali yönetim alanında yapılan düzenlemelerin ortaya çıkış nedenlerinin anlaşılmasında kolaylık sağlayacaktır.

2.2.1. Avrupa’da Kamu Mali Yönetimi’nin Tarihi Gelişimi

Devlet gelirlerinin elde edilmesi ve giderlerin gerçekleştirme şeklinin vatandaşlar yani vergi mükellefleri tarafından denetlenmesi talepleri özellikle batı ülkelerinde yüzyıllar süren savaşımlardan, fikir çatışmalarından ve devrimlerden sonra kısmen de olsa karşılanabilmiştir. Siyasal rejimler mutlakıyetçi, otoriter ve totaliter rejimlerden demokratik rejimlere doğru yöneldikçe mali ilişkiler iki taraflı olarak hem yöneten hem de yönetilen açısından daha karmaşık bir hal almış ve yönetici halk ilişkisi daha yumuşak ve demokratik bir şekle dönüşmüştür.

İnsan hakları ve demokratik idareye ve meşrutiyet rejimine ilişkin ilk gelişmeler İngiltere’de ortaya çıkmış, bu konuda ilk yazılı belge 13. yüzyılda düzenlenmiştir (Mutluer vd., 2007: 59).

Günümüzdeki anayasal düzene ulaşana kadar yaşanan tarihi sürecin en önemli basamaklarından birisi olan ve aslen, Papa III. Innocent, Kral John ve baronları arasında, kralın yetkileri hususunu karara bağlamak amacıyla imzalanan kralın bazı yetkilerinden feragat etmesini, kanunlara uygun davranmasını ve hukukun kralın arzu ve isteklerinden daha üstün olduğunu kabul etmesini zorunlu kılan,

vatandaşların özgürlüklerini belirlemekten çok, toplum güçleri arasında bir denge kuran Magna Carta, kralın sonsuz olan yetkilerini din adamları ve halk adına sınırlamıştır. Magna Carta'nın 39. maddesinde yer alan; *“Özgür hiç kimse kendi benzerleri tarafından ülke kanunlarına göre yasal bir şekilde muhakeme edilip hüküm giymeden tutuklanmayacak veya hapsedilmeyecek veya mal ve mülkünden yoksun bırakılmayacak veya kanun dışı ilan edilmeyecek veya sürgün edilmeyecek veya hangi şekilde olursa olsun zarara uğratılmayacaktır.”* hükmü, vatandaşların hakları ve özgürlükleri açısından çok önemli kurallar getirmiş olup, özellikle de 14. maddesinde yer alan *“Eğer yukarıda bahsedilen o üç durumun dışında(Kralın şahsının esaretten kurtarılması, kralın en büyük oğlunun şövalyeliğe kabul töreni, kralın ilk doğan kızının bir defaya mahsus olmak üzere evliliği) yardım parasının ya da askerlik yapmama karşılığında alınacak verginin miktarını belirlemek sözkonusu olursa, Krallığımızın Genel Meclisinin toplanması amacıyla, en az 40 gün önceden olması koşuluyla, belirli bir gün ve yerde toplanabilmeleri için, tüm başpiskoposları, piskoposları, manastır başrahiplerini, kontları ve büyük baronları mühürlü mektuplarla çağıracağız. Ayrıca, en yüksek mevkideki tüm kişileri şerifler ve görevli memurlarımız vasıtasıyla toplantı için çağıracağız. Tüm çağrı mektuplarında toplantının gerekçesini de açıklayacağız. Ve böylece başarıyla yerine getirilen bir çağrıdan sonra, sözkonusu olan iş, çağrılanların tümü gelmemiş olsa bile, sadece katılanlardan oluşan meclis tarafından kararlaştırılan günde yerine getirilecektir.”*maddesi ve devamında yer alan kralın yetkilerini sınırlayan 16. maddesinde yer alan *“Hiç kimse, asilzadelerin ücreti için ya da diğer herhangi bir kiralık arazi için gerekli olandan daha fazla hizmet vermeye zorlanamaz.”* Hükümleri devam eden savaşlar nedeni ile kralın istediği ağır vergilerden şikâyetçi olan İngiliz Halkı ve baronlarının vergileri bile halkın onayına sunması bir nevi bütçe hakkının da başlangıcı konumundadır. Özellikle kralın meclis onayı olmadıkça halktan zorla koruma parası veya yardım parası ibaresi 14. maddede yer almış olması o dönem için kamu maliyesi açısından önemli bir adımdır (Temelli, 2007: 4).

İngiltere Kralı 1. Charles 1625-1628 yılları arasında, toplamak istediği vergiler için parlamentodan uygunluk alamadı. Parlamento üyeleri 17 Haziran 1628 yılında vergi düzenlemeleri ve uygulamalarından duydukları rahatsızlığı belirterek daha önce Kral I. Edward zamanında çıkarılıp yürürlüğe konulmuş bir yasayı hatırlatarak *“Bu İmparatorlukta, kralın ya da varislerinin, imparatorluk bünyesindeki*

başpiskopos, piskopos, kont, baron, şövalye ve soyluların ve diğer özgür kişilerin onayları ve rızaları alınmadan hiçbir vergi ya da yardım parası tarh edemeyeceği ya da oranlarını yükseltmeyeceği yolunda bir yasaydı, bu. Dahası Kral III. Edward'ın hükümdarlığının 25. yılında, gelecekte hiç kimsenin rızası olmadan krala ödünç para vermekle yükümlü tutulamayacağına dair bir yasa da, parlamento yetkisince onaylanıp, emir ve ilan edilmişti; ne de olsa ülkenin özgürlüğüyle bağdaşmayan, uygunsuz bir şeydi bu. İmparatorluğun diğer yasalarıyla da, hiç kimsenin Bene volence diye adlandırılan ya da başka türlü herhangi bir yasadışı vergi altına sokulamayacağı kararlaştırılmıştır. Bu yukarda sözünü ettiklerimizin dışında, imparatorluğun diğer olumlu bazı yasa ve nizamnameleriyle de, uyruklarınız parlamentonun toplu kararı olmadıkça, hiçbir harç, vergi ya da yardım parası ödemeye zorlanamayacakları hakkını elde etmişlerdi. “ diyerek krala sorumlulukları hatırlatıldığı Petition of Rights (Haklar Bildirgesi) adı altında bir bildiri sundular (Musolin, 1983: 42-46).

Haklar Bildirisi ile Parlamentonun onayı olmadan hiç kimsenin vergi, ödünç para, hediye, harç vs. adlar altında ödemede bulunmaya zorlanamayacağı ve ödemeyi reddedenlerin de tutuklanıp sorgulanamayacağı belirtildi. Bu bildiriye rağmen Kral 1. Charles tarafından meclis dağıtıldı ve sonrasındaki iç çatışmalar sonucunda Kral Charles 1949 yılında idam edildi. Bu devrimden sonrada İngiltere’de keyfi olarak alınan vergiler kaldırıldı. Vergilerin koyulması ve kaldırılması hakkı artık bundan sonra parlamentolara ait oldu (Mutluer vd., 2007: 61).

Sonrasında da krallar parlamentoların elindeki haklara karşı saldırgan bir tavır içinde bulundular. 1688 İnsan Hakları Bildiri (Bill of Rights) ‘sinin 15., 16. ve 17. maddeleri ile vergi mükellefiyeti ve mülkiyet hakkı yeniden düzenlenmiş, parlamentoların onayı olmadıkça hiç kimsenin vergi, harç, hediye vb. adlar altında ödemede bulunmaya zorlanamayacağı ve vatandaşlıktan çıkarılamayacağı belirtilmiştir.

Gelirlerden sonra giderlerin de parlamento denetimine alınması gerektiği düşüncesi 17. Yüzyılın sonlarına doğru etkinliği arttırmaya başlamış ve 1688 İhtilali sonrasında Hollandalılar ile yapılan savaşı takiben Avam Kamarası’nın ordu mevcudunu ve askeri giderleri azaltması ile kamu harcamaları üzerinde de halkın

temsilcilerinin onaylama hakkı elde edilmiş oldu. Daha sonra 1760 yılında Kral III.George, kendisine ve yakınlarına ait bulunan tüm gelir kaynaklarını devlete devretti ve parlamentonun devlet bütçesinden bağladığı bir ödeneği kabul etti. Bu şekilde, parlamentonun hem krallığın hem de devletin tüm gelir ve giderleri üzerindeki kesin denetimi sağlanmış oldu (Mutluer vd., 2007: 61).

1787 Yılında Adam Smith'in de fikir babalığını yaptığı ve Başbakan Birinci William Pitt tarafından kurulan gelir ve giderlerin tek elden yönetilmesini sağladığı Consolidated Fund Act ile kaynağı nasıl sağlanırsa sağlansın tüm gelir ve giderlerin kayıt altına alınmasını sağlayan Exchequer of Receipt (Maliye Bakanlığı) kuruldu. Devletin tüm gelir ve giderleri bir bütçe içine alınarak bütçe birliği sağlandı ve 1802 Yılında da günümüz sistemi benzer bir sistem yürürlüğe konularak bütçe gelir ve giderleri birer cetvelle bütçe kanunu ekine konulması uygulamaya geçirildi (Temelli, 2007: 5).

İngiltere'de durum böyle iken Fransa'da da buna benzer bir süreç işliyordu. Fransa'da esas olan kralın malikâne gelirleriyle ülkeyi yönetmesiydi. Kral, ancak savaş gibi olağanüstü durumlarda halktan vergi toplardı. Kralın vergi toplayabilmesi 14. yüzyılda halk meclislerinin onayıyla yapılabilir olmuştur. Fransa'nın 1789 Devrimine kadar koyu bir istibdat içinde olmasına karşın, halkın rızası olmadan vergi alınamaz, kanaati Fransa'da daima korundu. İlk Fransız bütçesi 1816 tarihlidir. 1814 tarihli anayasa bütçeye dair bir hüküm ihtiva etmemekle beraber yenileme devrinde hükümetler gelir ve gider beyanlarını yasama organlarına sunmaya başlamışlardı. Bu beyanların onaylanmasıyla bütçe o yılın mali kanunu niteliğini kazanıyordu (Temelli, 2007: 5).

Demokratik sistemin işlediği ülkelerde devletin gelir ve giderlerinin halk ya da temsilcileri tarafından onaylanması, bu onaylamanın dönemsel olarak yapılması, hazine birliği, bütçenin ve ekli cetvellerinin parlamentonun onayından sonra yürürlüğe konulması gibi KMY'nin uygulanmasına ilişkin teknik konular zaman içerisinde yenilenerek ve geliştirilerek uygulanmaktadır.

2.2.2. ABD’de Kamu Mali Yönetimi’nin Tarihi Gelişimi

ABD’nin 1492 yılından sonra keşfi ile yeni karmaşık devletler ortaya çıktı. Dünyanın iktisadî mihveri Akdeniz’den Atlas Okyanusu’na kaymıştır. Siyasî bakımdan birbiriyle mücadele halinde bulunan feodal gurupların yerini merkezîyetçi, mutlakîyetçi, büyük millî Devletler almıştır. Millî ekonomiler kurulmaya başlamış ve aynî iktisat yerini geniş ölçüde para iktisadına bırakmıştır (Sur, 253: 2014).

Amerika Birleşik Devletleri federal bir cumhuriyet olarak kurulmuş, güçlü bir demokratik geleneğe sahip, 50 tane eyalet ve bir tane federal bölgeden oluşan, Anayasası 17 Eylül 1787 tarihli ve hukuki sistemi İngiliz İçtihat Hukukuna (Common Law) dayanmaktadır (Demirhan, 2010: 13).

ABD’de bütçe ve kamu yönetimi ile ilgili çalışmaların 1800’lü yıllara uzandığı gözlemlenmektedir. 1920’lere kadar olan dönemde siyasi otoritenin başarısı bütçe açığı vermemesine yada bütçe fazlası vermesine bağlandığı görülmektedir. Thomas Jefferson (1801-1809) ve Andrew Jackson (1829-1837) dönemlerinde bütçe fazlaları sağlayabilmek için yoğun çalışan başkanlardan olmuşlardır (Kovancılar, 2013: 68). Birinci ve İkinci Dünya Savaşları ile sonrasında gelen Vietnam ve Kore Savaşları ABD ekonomisini hayli zorlamış 1947 Truman Doktrini ve Marshall Planı bu dönemin önemli uygulamaları olmuştur. 1960’lardan sonra Bretton Woods sisteminde görülen sıkıntılar nedeni ile bütçe açıklarının arttığı ve Amerikan ekonomisinin borçlanmadan çok vergi ile finansal kaynak sağladığı görülmektedir (Demirhan, 2010:13).

1921 Tarihli “Birleşik Devletler Bütçe ve Muhasebe Kanunu” hükümleri uyarınca Başkan her yıl şubat ayının ilk pazartesi, bir önceki mali yılın sonucunu ile içinde bulunulan mali yılın tahmin edilen sonucunu da içeren bütçe kanun tasarısını kongreye sunar. Başkan tarafından kongreye sunulan bu harcama planı mart ayı içersinde Senato ve Temsilciler Meclisi tarafından görüşülür ve harcamacı kurumlarla irtibata geçilmek suretiyle eylül ayının sonuna kadar, söz konusu yasama organları tarafından son haline getirilir. Kongre tarafından kabul edilerek yasalaşan bu tasarı Başkan tarafından eylül ayının 30’ una kadar imzalandıktan sonra yürürlüğe

girer ve içinde bulunulan yılın ekim ayının 1' i itibariyle yeni mali yıl başlamış olur (Öztürk, 2014: 2).

Öztürk'ün çalışmasında ABD'de federal harcamalar ihtiyari ve zorunlu kamu harcamaları ile vergi harcamaları başlığı altında üç ana başlık altında incelenmiştir.

Coğrafi alan ve nüfus olarak oldukça büyük sayılabilecek Amerika Birleşik Devletlerinin ileri, hızlı ve güvenli bilgi ve iletişim teknolojilerine, bunun yanında oldukça güvenilir veri tabanlarına ve yetişmiş personele sahip olduğu; denetim ve kontrol alanında her hangi bir karmaşa yaşanmadığı ve daha önceden belirlenerek sürdürülmekte olan bütçe ve kamu muhasebe standartlarına uygun olarak kurumlarca gerçekleştirilen mali işlemlerin, yine daha önceden belirlenmiş olan standartlara uygun biçimde denetlenmesi neticesinde, kamu mali yönetiminden elde edilen sonuçların güvenilir ve kullanışlı olduğu sonuçlarına varılmıştır (Öztürk, 2014: 15).

Büyük bütçe açıkları 1970 öncesi dönemde bir tek savaş zamanlarında (Kore ve Vietnam Savaşları) ya da ekonomik durgunlukların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Hoover Komisyonu, savaş borcunu azaltmak, savaş sonrası hükümeti küçültmek ve etkinliği artırmaya yönelik idari değişiklikler hususunda tavsiyelerde bulunmak üzere 1949 yılında toplanmıştır. Federal hükümetin, mal ve hizmetleri doğrudan sağladığı bir dönemde Komisyonun, etkinliği artırmaya yönelik önerilerinden biri de bütçeye ilişkin kararların alınmasında girdilerden ziyade iş yükü ile hükümet fonksiyonlarının ve faaliyetlerinin etkinliğinin göz önünde bulundurulmasıdır. Performans bütçe hususunda doğrudan bahsedilmemekle birlikte Başkan'ın çıktı, faaliyet ve birim maliyet hakkında performans bilgisini sunmasını gerektiren 1950 tarihli Bütçe ve Muhasebe Prosedürleri Kanunu, Kongre tarafından yürürlüğe konulmuştur (Karacan, 2013:67).

ABD'de uygulanmakta olan, performans yönetimi ve bütçelemenin çerçevesini çizen GPRA 1993 yılında yürürlüğe konulmuştur. Bu Kanun ile temelde bir programın getirileri ve bu getirilerin programın amaç ve hedefleriyle uyumu incelenerek sonuçların yönetilmesi amaçlanmaktadır. Bu Kanun'un stratejik yönetim bağlamında en önemli getirisi ise idarelerin stratejik plan, yıllık performans planı ve

yıllık performans raporu hazırlamalarının zorunlu hale getirilmesidir (Karacan, 2013:68).

Bütün parlamenter sistemlerde olduğu gibi ABD’de de bütçe uygulamaları yasamanın yürütmeye verdiği yetki ile uygulamalar sürdürülmektedir.

Günümüz ABD Mali Yönetimi içerisinde çok yıllık bütçeleme sistemi ise dört yıllık bir süreçte yapılmaktadır.

2.2.3. Türk Kamu Mali Yönetimi’nin Tarihi Gelişimi

Günümüz Türkiye’si mali yönetim sistemine hâkim olan unsurların birçoğu Osmanlı İmparatorluğu’ndan devir alınmıştır. Cumhuriyet’i oluşturan idarelerin birçoğu 1839 Tanzimat fermanı ile oluşturulmaya başlanmış ve Batılılaşma çabaları ile birlikte hızlanmış ve Cumhuriyet döneminde de gelişmelere paralel olarak idari ve mali düzenlemelerin sürekli değişim ve gelişimi devam etmiştir.

2.2.3.1. Osmanlı Devleti Dönemi Kamu Mali Yönetimi

Osmanlı İmparatorluğu’nun genel anlamda mali yapısı incelendiğinde gelirlerinin büyük bir bölümü bütün İslam ülkelerinde olduğu gibi şer-i vergilerden oluşur. Giderler ise genel anlamda askeri harcamalardan oluşur. Bu nedenle gelir gider kayıdı Maliye ve Defterdarlık örgütü de ordu içerisinde doğmuştur.

Osmanlı İmparatorluğu dönemini Tanzimat öncesi ve Tanzimat sonrası olarak iki ayrı kategoride değerlendirilirse mali yönetim sisteminin işleyişinin anlaşılması daha da kolaylaşır.

Osmanlı İmparatorluğu’nun idari yapısı esas olarak askeri esaslara dayanması kamu gelirlerinin elde edilmesi ve elde edilen gelirlerle giderlerin gerçekleşmesi işlemleri de askeri esaslar ekseninde olmuştur. Devlet vergi gelirlerinin tamamını merkezde toplamak yerine gelirlerin önemli bir kısmı yine elde edildikleri bölgelerde harcanmıştır. Fethedilen tarıma elverişli topraklar miri arazi adıyla devlet adına tescil edilmiş ve kamu görevlileri eliyle dirlik (tımar) sistemine göre idare edilmiştir.

Devletin en önemli gelir kaynağı olan ve miri araziye işleyen çiftçiden elde edilen vergi gelirleri o bölgede görev yapan ve bölgenin yönetim, savunma ve güvenliğinden sorumlu yönetici, komutan ve askerlere bırakılmıştır. Buradaki gelirlerin bir kısmada eğitim, bayındırlık, din hizmetleri ile kamu yararına çalışan vakıflara ayrılmıştır. Bu sistem ile devlet eyaletler arasında para ya da gelir transferini önlemiştir. O dönem şartları içerisinde toplanan gelirlerin merkezde toplanması ve tekrar taşraya dağıtımın yapılması işlemi imkânsız denecek kadar güç idi (Giray, 2000: 27).

Osmanlı Devleti merkezdeki harcamalarını ise miri araziden hazineye ayrılan pay ile cizye, gümrük resmi, avarız ve kiralama gibi doğrudan tahsil ettiği gelirler ile karşılamaktaydı. Hazine bu gelirleri ya mültezim denilen üçüncü kişiler aracılığı ile ya da direk kendi memurları tarafından yapmakta idi.

Tımar sistemi Rumeli ve Anadolu'daki eyaletlerde uygulanmakta, Bağdat, Basra, Yemen, Trablusgarp ve Mısır gibi eyaletlerin gelirleri kendileri tarafından toplanmış ve toplanan gelirlerin büyük bir kısmı yine kendileri tarafından harcanmıştır. Eflak, Boğdan, Sırbistan gibi imtiyazlı eyaletler de ise barış antlaşmalarında belirtilen vergiler Osmanlı Devleti'ne aktarılmıştır (Giray, 2000: 28).

Osmanlı İmparatorluğu'nda aşar, ağnam resmi(Hayvan Vergisi), cizye, maden resmi, ihtisap resmi (pazar resmi) ve ganimet gibi şer-i vergilerin yanı sıra savaş zamanı avarız adı altında alınan olağan üstü dönemlerde alınan örf- i vergilerde mevcut idi (Giray, 2000: 28).

Tanzimat öncesi dönemde önemli mali kararlar Divan-ı Hümayunda alınır, Nişancı'ya bağlı Defterhane'de miri arazi kayıtları tutulur ve tımar sistemi yönetilir, Defterdara bağlı birimlerde ise Maliye ile ilgili işlemler yapılır. Devlet hazinesi defterdara bağlıydı.

Taşrada merkeze bağlı vergi toplayan bugünkü anlamda vergi memurları olmadığından Devletin tamamında toplanan gelirlerin ve yapılan harcamaların

kayıtlarını tutan merkezi bir yapı mevcut değildi. Ülke çapında hazine ve bütçe birliği yoktu.

15. Yüzyıl Osmanlı Devletinde mali yasal düzenlemelerin yapıldığı bir dönem olarak çıkmaktadır. Bu dönemde öncelikle mali yasal düzenlemelerin yapılması, ardında da muhasebe düzeninin bu yasal çerçevede gelişiminin sağlanması amaçlanmıştır. Böylece mali idarenin devlet teşkilatı içindeki yapılandığı 15. Yüzyılın yarısında güçlü bir devlet düzeni ve örgütü ortaya çıkmıştır (Güler ve Gülçiçek, 2010: 60).

17. Yüzyılda Batıda bütçe uygulamaları birçok ülkede yok iken Osmanlı Devletinde çalışmalara başlanmış ve bu çalışmalar neticesinde IV. Mehmet zamanında, Tarhuncu Mehmet Paşa'nın 1651 “Muvazene Lahiyası” oluşturulmuş. Bu Lahiya'da Devletin gelir ve giderleri ayrıntılı olarak sayılmış, yani bütçe yapılmış ve bütçe açığının ne şekilde kapatılacağı gösterilmiştir (Güler ve Gülçiçek, 2010: 60).

Osmanlı mali yönetimi kuruluş ve yükselme dönemlerinde sıkıntısız bir şekilde yürüse de 17. Yüzyıldan sonra ülke içerisinde ve dışarıda yaşanan gelişmelerle birlikte mali bunalım da başlamıştır. Ayrıca kayıtsızlık nedeni ile 16. Yüzyılda devlet gelirlerinin tahminen yarısı 17. Yüzyılda ise %75' i bütçelerde görünmemektedir. Savunma giderleri ise toplam giderlerin yarısını aşmakta ve bazı yıllarda %75' ine ulaşmaktadır (Mutluer vd.,2007: 65).

Temelde gelir ve gider kayıtlarının sağlıklı bir şekilde tutulmaması hem politika oluşturulmasını güçleştirmiş, mali tabloların olmayışı merkezde idarenin taşranın durumu hakkında bihaber olmasını neden olmuş, politika oluşturulsa dahi elde veri olmamasından kaynaklanan bilgi eksikliği oluşturulan politikaların uygulanmasını imkânsız hale getirmiştir.

17. ve 18. Yüzyıllarda Osmanlı Devletinde mali bunalımlara karşı belli başlı üç tedbire başvurulmuş ve Tanzimat'a kadar mali dengelerin yeniden tesisine çalışılmıştır. Bunlar paranın değerinin düşürülmesi, müsadere ve tımarlara el konularak gelirlerini hazineye almak ve vergi yükünü ağırlaştırmak olmuştur. Ancak bu tedbirler devletin varlığını devam ettirmeye yeterli olmamış, 19. Yüzyıla

girildiğinde, devletin varlığını korumak amacıyla, sadece askeri alanda değil, dağınık haldeki mali idare başta olmak üzere devletin tüm kurumlarında köklü değişikliklere gidilmesi ve merkezi idarenin güçlendirilmesi zorunluluk halini almıştır (Öner, 2005: 222) .

Taşrada merkeze bağlı bir gelir gider teşkilatının kurulamayışından kaynaklanan durumdan yararlanarak güçlenen ayanlar 1808 Yılında II. Mahmut’a Sened-i İttifak adlı belgeyi imzalatarak padişahın vergilendirme(egemenlik) gücünü sınırlandırarak kendi konumlarını güçlendirmişlerdir. Giderek arızalı hale gelen devlet yönetimi 1826 yılında II. Mahmut tarafından başlanan ve 1839 Yılında Sultan Abdülmecit tarafından duyurulan Tanzimat Fermanı ile Batılı anlamda kamu maliyesinin başlangıcını oluşturmuştur. Tanzimat’la birlikte her türlü devlet geliri hazineye toplanmış ve tüm giderlerinde bu hazineden yapılması öngörülmüş, Dirlik (Tımar) sistemi kaldırılmış, miri arazi gelirleri doğrudan hazineye alınmış ve buna karşılık tüm kamu görevlilerine hazineden maaş ödenmesi öngörülmüştür. Defterdarlık teşkilatı yerine Maliye Nezareti önce merkezde daireler şeklinde kurulmuş, sonradan merkez, taşra ve bağlı kuruluşlar şeklinde yapılanmıştır. Maliye Nezareti 1880 Yılında bugünü gibi merkez, taşra ve bağlı kuruluşlar şeklinde örgütlenmiş, gelir, gider, nakit, muhasebe ve denetim birimleri ile birlikte bu yapı Cumhuriyet döneminde de devam ettirilmiştir (Güler ve Gülçiçek, 2010: 60).

1840 yılında maliye muhasebesi, “varidat ve masarifat muhasebesi” olarak ikiye ayrıldı, Varidat Muhasebesi devletin genel gelirlerini, Marifat Muhasebesi ise giderlerin kayıtlarının tutulduğu birim idi. Bu günkü anlamda Gelir İdaresi Başkanlığı ve Defterdarlık gibi. Gelir İdaresi Başkanlığı vergi gelirlerinin toplanmasından sorumlu, Defterdarlık ise giderlerin gerçekleşmesinden sorumlu birimler olarak günümüzde teşkilatlandırılmıştır (Güler ve Gülçiçek, 2010:60).

Dış borçlanmanın arttığı 1860’lı yıllardan itibaren vergiler, devlet muhasebesi, hazine işlemleri, para, bankacılık, borsa gibi mali konularda Batılı müessese ve kuruluşlar ülkeye hızla girmeye başlamıştır. Bu günkü Ziraat Bankası’nın başlangıcı olan Memleket Sandıkları, Merkez Bankası’nın başlangıcı gibi görünün ve Duyun-u Umumiye vazifesi gören Osmanlı Bankası’nın kuruluşu bu döneme rastlamaktadır.

1882 Yılında Maliye Nezareti tarafından Mal Sandıkları için “Tensiki (düzene koyma) ve Kayıt Talimnamesi” hazırlanmıştır. Söz konusu talimnameye göre sandık (kasa) defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmakta, gelirlerin tahakkuk ve tahsilatı haliya (şimdiki) ve sabıka(geçmiş) olarak ayrı ayrı gösterilmektedir (Karaaslan, 2004: 46).

Mal Sandıkları vasıtası ile Devletin gelir ve giderlerinin kayıtlarının bir düzene konulması amaçlanmış ve takibinin sağlıklı bir biçimde yapılması için ve daha sonraki çalışmalar için sandık kayıtları temel oluşturmuştur.

Şer-i Vergilerin bir kısmı kaldırılmış, örf-i vergilerin de hane başı alınması yerine gelir ve servet üzerinden alınması uygulamasına gidilmiş bu amaçla 1863 Yılından itibaren gayrimenkuller üzerinden alınan emlak ve temettü (kazanç) vergileri alınmaya başlanmıştır. Damga vergisi ve harç gibi vergiler bu dönemde alınmaya başlanmış, vergi yargısı alanında ilk düzenlemeler de bu döneme rastlamaktadır. 1868 Yılında kurulan idari yargı ve yüksek idare mahkemesi olarak Şuray-ı Devlet'in (Danıştay'ın) kurulmasından sonra vergi mahkemeleri de kurulmaya başlamıştır (Karaaslan, 2004: 47).

İlk bütçe daha çok yabancıların taleplerini karşılamak amacıyla 1863 Yılında hazırlanmıştır. Bütçe Hakkı ilk defa 1876 Kanun-i Esasi ile tanınmış ancak bu hak 1909 Yılında ancak kullanılabilmektedir. 1910 Yılında bütçe hazırlama esas ve usullerini belirleyen MUK ile birlikte Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabı'na Dair Talimname yürürlüğe girmiştir. 1910 Tarihli her iki düzenlemeye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmaktaydı. Bu yönetmelik ve kanun çerçevesinde ilçelerdeki mal müdürleri hesaplarından dolayı defterdara defterdarda kendileri ve kendilerine bağlı bulunan mal müdürlerinin hesaplarından dolayı Sayıştay'a karşı sorumluydular. Kaza mal sandıklarının asli vazifesi, varidatı tahakkuk ettirmek, tahsilini takip ve temin etmekten ibaret olup mahiyetleri itibarıyla birer tahakkuk ve tahsil şubesiydiler (Ergeneli,1949: 4).

1910 Tarihli MUK 2006 Yılına kadar 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girene kadar uygulanmıştır.

2.2.3.2. Cumhuriyet Dönemi Kamu Mali Yönetimi'nin Gelişimi

Milli mücadelenin kazanılması ile Türk Milleti siyasi bağımsızlığının yanında ekonomik bağımsızlığını da elde etmiştir. Ekonomik alanda Osmanlı Devletinden kalan bütün kısıtlamalardan (kapitülasyonlar vs.) kurtularak her anlamda egemen bir devlet haline gelmiştir.

1920 Yılında kurulan TBMM hükümeti tarafından mali anlamda herhangi bir düzenleme yapılmadı. 1924 Anayasası ile birlikte temel haklar ve özgürlükler, devlet teşkilatı, personel rejimi gibi idari konular ile vergiler, bütçe, kesin hesap gibi konularda yeni düzenlemelere gidilmiş, bütçe hakkı düzenlenmiştir.

Cumhuriyet döneminde devlet muhasebesinin günün koşullarına uydurulma çalışmaları başlanmıştır. 1925 yılında bütün hesap hareketlerinin bir sayfada gösterilmesi amacıyla “Esas Defteri” tesis olunarak Amerikan usulüne (defter-i kebirli yevmiye) benzer bir sistem kaza mal sandıkları ile Tümen ve Kor muhasebeciliklerinde kullanılmaya başlanmıştır (Ergeneli, 1949: 5).

26 Mayıs 1927 Tarih ve 1050 Sayılı MUK yani Genel Muhasebe Kanunu ile devlet ve bütçeye ilişkin temel ilkeler ortaya konmuştur. Bu kanun Bakanlıkların tahakkuk defterleri ve tahakkuk memurlarının, saymanların yetki ve görevleri ile devlet bütçesi ve bu konulara ilişkin hususları açıklamaktadır. Kısaca denilebilir ki bu yasa ile devletin gelir ve giderleri disiplin altına alınmıştır (Coşan, 1980: 3).

Özellikler 1950 li yıllardan sonra sosyal güvenlik kurumlarının kurulması, kamu iktisadi teşebbüslerinin sayısındaki hızlı artış devleti ekonomik anlamda daha karmaşık bir yapı haline getirmiş, hem de harcama ve gelirlerin kayıt altına alma işlemlerinde bir takım aksamalar meydana gelmiştir.

1949 ve 1950’li yıllardan sonra KMY’nin yapılanması konusuna birçok yerli ve yabancı araştırma raporlarında değinilmiştir.

1949 Yılında yayımlanan Martin-Cush Raporu adı verilen (Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor) yayımlanmıştır. Çalışmanın konusu “Daha

sağlam bir milli iktisat bünyesine uygun olarak mali idareyi ıslah çarelerini araştırmak” şeklinde tanımlanmıştır. Raporun 1950’li yıllarda Türk bütçe sisteminin yapısı ve ana felsefesi hakkında yapmış olduğu değerlendirme ise 1951 Yılında Barker Raporunda belirtiler hususlar ile benzer özellik gösteren konular olmuştur. Raporlarda belirtilen temel öneriler ise Maliye Bakanlığı’nın yeniden organize edilmesi gerektiği, standardize edilmiş ve sadeleştirilmiş bir devlet muhasebe sisteminin kurulması, bakanlıktaki bütçe dairesi başkanlıklarının özellikle kendi amirlerine karşı sorumlu olması, Sayıştay’ın harcamadan sonraki denetim sorumluluğunun tüm işlemleri kapsayacak şekilde genişletilmesi olmuştur.

1980’li yıllara kadar ithal ikamesi tipi sanayileşme politikası ile başlatılan büyüme ve kalkınma hamlesi sonucu, daha önce genel bütçeye dahil dairelerce yapılan ve vergilerle finanse edilen karayolu, baraj gibi altyapı yatırımları ile tarım, petrol gibi alanlar için genel bütçenin dışında katma bütçeli daireler kurulmuştur (Mutluer vd., 2007: 76).

Bir taraftan katma bütçeli dairelerin kurulması öte taraftan 1990’lı yıllardan itibaren enerji, bankacılık, rekabet, kamu ihaleleri gibi alanlarda düzenleyici ve denetleyici kurumların kurulması ve bunların bütçelerinin genel bütçeye dâhil edilmemesi devlet bütçesi alanında hayli karmaşık bir yapıya sebebiyet vermiştir.

Sosyal güvenlik açıklarının büyümesi, kamu iktisadi kuruluşlarının zararlarının genel bütçeden karşılanması gibi sebeplerle bozulan ekonomik sistem 2001 yılının Şubat ayına gelindiğinde mali bir krize dönüşmüş ve bu dönemde ekonomiden sorumlu devlet bakanlığına getirilen Kemal DERVİŞ tarafından mali disiplinin sağlanması, enflasyonun düşürülmesi ve mali sektörün yeniden yapılandırılması amacıyla bir takım tedbirler alınmıştır. IMF ile Şubat 2002-Şubat 2005 yılları arasında üç yıllık bir dönemi kapsayan bir stand-by anlaşması imzalanmış ve bu programın uygulanması sonucunda ekonomide enflasyon, büyüme ve borçlar konusunda belli bir istikrara kavuşulmuş buna karşılık işsizlik ve cari işlemler açığı konusunda hedeflenen başarı sağlanamamıştır.

Şubat 2001 krizi sonrası dönemde tek parti iktidarının rüzgârı ile hukuki, idari ve mali alanlarda büyük yapısal değişime gidilmiş, bir yandan AB müktesebatına

uyum çalışmaları, öte taraftan Kopenhag kriterlerine uyum çabaları başta Anayasa olmak üzere, Cumhuriyetin ilk yıllarında yürürlükte olan kanunlarda büyük değişikliğe gidilmiştir. Bu çerçevede 5018 Sayılı KMYKK, 4734 Sayılı KİK, 4735 Sayılı KİSK, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu gibi Türk Kamu Mali Yönetim Sistemini düzenleyen kanunlar yürürlüğe girmiştir.

5018 Sayılı KMYKK'nın yürürlüğe girmesi ile 80 yıldır uygulanan 1050 Sayılı MUK yürürlükten kaldırılmış olup, kamu harcama ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele alarak temel esaslarını belirleyen, kamu bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesi amacıyla muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ve harcama sonrası denetim sürecinde yeni esaslar getirilmiş, 2006 Yılında ise yürürlüğe girmiştir.

2.2.3.3. Kamu Mali Yönetimi Mali Teşkilat Yapısı

Cumhuriyet döneminde genç Türkiye Maliye Vekâleti kurumsal yönetiminde harcama, yatırım, gelirler, nakit, borç ve gümrükler, tekel gelirleri yönetimleri bütünlük içinde yürütülmeye başlanmış ve KMY ve kontrolü, sağlam bütçe ve kamu muhasebesi esaslarına bağlanmıştır. Sayıştay kamu adına hesap sormakta, bütçeler dar kapsamlı (tahsisat-ı mesture -örtülü ödenek) dışında kamuya açık, aleni ve şeffaf bulunmaktaydı. 1909 Sayılı yasa ile Gümrük Bakanlığı'nın Maliye Bakanlığı'ndan ayrılması dışında 1980'e gelinceye kadar mali yönetimi ayırtıran ve eşgüdümü bozan tek hususa rastlanmıştır. 91 sayılı yasa ile kurulan ve 1970 yılında bütçe yasalarına kalkınma planının yıllık bir bölümü olan yıllık programlara ekli cetvellerde yer alan yatırım projeleri dışında herhangi bir kamu yatırımına kaynak ayrılmayacağı ilkesi ile kamu yatırım ve yönetimini üstlenen DPT olmuştur. 1983'te kurulan Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı ile mali yönetimde önemli bir gedik açılmakta ve DPT'nin kamu yatırım yönetimini almasının yanı sıra gelirler, yönetimden ayrılması düşünülmeyecek olan bor ve nakit yönetimleri Hazine Müsteşarlığına geçmiş bulunmaktadır (Batirel, 2007: 245).

Sonraki yıllarda gümrük müsteşarlığının maliye bakanlığından ayrılması ve maliye bakanlığınızda kendi içerisinde gelir ve gider kısımlarının ayrılması, vergi

toplamada sorumlu olan birimin Gelir İdaresi Başkanlığı adı altında toplanması, gider kısmının ise defterdarlıklar bünyesinde kalması mali yapıyı iyiden iyiye çeşitlendirmiş, BATIREL'in her ne kadar da eleştirilerine neden olan bu bölünmüş yapılanma aslında devletteki büyümenin ve çeşitlenmenin bir uzantısı olarak zorunlu bir şekilde ortaya çıkan bir durumdur.

2.3. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANMA NEDENLERİ

Türkiye'de mali yapılanma ihtiyacını ortaya çıkaran sebepleri özetleyecek olursak iç ve dış sebepler şeklinde ele alabiliriz.

Bütçe hakkı ilk olarak 1924 Anayasası ile tanınmış ve mali yönetim sistemine ilişkin ilk düzenleme 1927 Yılında çıkarılan MUK ile gerçekleştirilmiştir. 1050 Sayılı Kanun bazı değişiklikler ile yaklaşık 80 yıl yürürlükte kalmış ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu ile birlikte ömrü son bulmuştur. Tabi bu seksen yıllık süre zarfında Türkiye'de ve Dünyada birçok değişiklikler yaşanmış, Dünyada giderek bütünleşen ve genişleyen ekonomilerin paralelinde Avrupa Birliği gibi uluslar arası kurumsallaşmanın yaşanması ekonomik sistemlerde yeni uygulama örnekleri ortaya çıkarmıştır. Ülkemizde de giderek genişleyen ve gelişen ve sayıları artan kamu kuruluşları mali sistemde değişikliğe gitmenin kaçınılmaz olduğunu ortaya koymuştur.

1050 Sayılı MUK döneminde genel ve katma bütçelerden oluşan konsolide bütçe yanında, mahalli idare bütçeleri, genel ve katma bütçeli kurumlara bağlı çok sayıda döner sermaye bütçeleri ile bütçe içi ve bütçe dışı fon bütçeleri ve kanunla kurulan kamu tüzel kişiliğine haiz çeşitli idarelerin bütçeleri, kamu idareleri tarafından kurulmuş olan vakıf ve dernekler faaliyet göstermiş ve bunların çoğunluğu mali sistem dışında kalmışlardır.

Genel ve katma bütçeli idarelerin dışındaki bütçeler TBMM dışında ilgili kurumların yetkili organları tarafından onaylanarak yürürlüğe girdiği için uygulamada kullanılan usul ve esaslar çeşitlenmiş destekli bütçe dışında yapılan harcamalar TBMM bilgisi ve denetimi dışı bırakılmıştır.

Özellikle son yirmi yıllık süreçte bütçe sisteminin plan-program, program-bütçe, ve plan-bütçe ilişkisini kuramaması, kamu kurum ve kuruluşlarının önlerini görebilecekleri stratejik planların yapılamaması, devletin fonksiyonel analizi ve dolayısıyla kamu kurum ve kuruluşlarının görev tanımlarının çok açık bir şekilde yapılamaması, Türk bütçe sisteminde denetimin, esas itibarıyla mevzuata uygunluğunun denetimi şeklinde yapılması, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli denetiminin ihmal edilmesi, kamuda bir idari birim kurulduktan ve bütçe ödeneği tahsis edilmeye başlandıktan sonra o idari birimin faaliyetine ve tahsis edilen ödeneye son vermenin genelde zor olması, ödeneklerin tahsisinde genelde bir önceki yılda yapılan harcamaların dikkate alınması, yönetsel sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanmaması, borçlanma ile ilgili bazı işlemlerin, genel ve katma bütçe ile ilgili olmalarına rağmen bütçeleştirilmemesi, bütçelenen ödenekler arasında yer almadığı halde, 1050 sayılı Kanun başta olmak üzere bazı yasaların verdiği yetkiye dayanılarak yıl içinde kaydedilen ödeneklerin büyüklüğü, devletin varlıkları ile ilgili kayıt ve kontrol sisteminin, yeterli etkinlik düzeyine ulaşamaması ve devletin taahhütleri konusunda tam bir bilgi setine sahip olamaması, devletin teşvik politikalarıyla yarattığı vergi istisnaları, indirimleri ve muafiyetlerinin tutarının bütçeleştirilmemesi, mevzuatta yer alan bazı hükümlerle, iç ve dış borç faiz ödenekleri ile sosyal güvenlik kurumlarına yapılan transferlere ilişkin ödeneklerin yetersiz kalması durumunda ödemelerin gerçekleşmesine imkan sağlaması (Mutluer ve D. 2007: 420) gibi nedenlerle 1050 Sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış ve yerine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile bütçelere yeni bir anlayış getirilmiştir.

Yukarıda özetlenen nedenleri başlıklar halinde irdeleyecek olursak;

2.3.1 Dış Kaynaklı Nedenler

Hızla bir değişim süreci geçiren ülkeler diğer ülkeleri değişime zorlamış özellikle ekonomik kaynakların sınırlılığı ülkeleri daha rasyonel tedbirlere yöneltecek düzenlemeler yapmaya zorlamıştır. Dünyada özellikle de son dönemde Avrupa'da yaşanan ekonomik sorunlar KMY' yi daha profesyonel bir yaklaşımla ele almaya zorlamıştır.

Keynesyen ve diğer devletçi politikaların alternatifi olarak ortaya çıkan “Neoliberalizm” görüşü piyasaya yönelik reformları işaret ederken kamunun da piyasa ekonomisi doğrultusunda kendisini yeniden şekillendirmesi görüşü ağırlık kazanmıştır.

Neoliberalistlere göre az gelişmiş ülkelerin aşırı kamu harcamaları ve mali savurganlıkları bütçe açıkları gibi ciddi sorunlara neden olabilmektedir. Devletin bütçe açıkları gibi ciddi sorunlara neden olabilmektedir. Devletin bütçe açıklarını finanse etmek için borçlanmaya gidecek olması faizleri yükselterek kredi kullanmak isteyen yatırımcıların cesaretlerinin kırılmasına ve enflasyonist bir baskının doğmasına neden olacaktır (Köse, 2008: 9).

Neoliberal görüş bütçe açıkları sorununu aşırı harcamaya bağlayarak çözüm önerisi olarak “mali disiplin” ‘ i ön plana çıkartır. Bu görüşe göre az gelişmiş ülkeler harcama sorunlarını çözebilmek için mali disipline zorlanmalıdır. Uluslar arası sermaye kesimleri (çok uluslu şirketler) eğer devletin mali disiplini sağlama konusunda yetersiz kaldığını düşünüyorsa, bu durumda dışarıdan mali hedeflerin dayatılması gündeme gelmelidir. Nitekim IMF yardımlarının ön şartı harcamaların kısılması ve buna yönelik reformların hayata geçirilmesidir. IMF, her finansal kriz sonrasında ülkelere sıkı mali disiplin uygulamaları adına sağlık, eğitim gibi sosyal harcamalar dahil olmak üzere tarım, enerji, ulaştırma ve iletişim gibi pek çok alanda harcamaların kısılması yönünde baskı yapmaktadır (Güzelsarı, 2004: 146).

Son dönemde Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerdeki uygulamalara bakıldığında da durumun aynı olduğu gözlemlenmektedir. Euro bölgesi başkanı Jean-Claude Juncker’ın açıklamalarında Yunanistan’ın troyka olarak bilinen Avrupa Birliği, IMF ve Avrupa Merkez Bankası’ndan 130 milyar euroluk kurtarma paketi alması karşılığında uygulayacağı kamu reformların ana hedefi kamu harcamalarıdır. Zaten derin bir resesyonda olan Yunanistan’da işsizlik oranı yüzde 20’nin üzerinde iken AB ülkeleri ülkede kamu çalışan sayısının azaltılması, sosyal harcamaların kısılması, maaşların dondurulması, altyapı yatırımlarının dondurulması gibi ağır tedbirler istemekte ve bu tedbirlerin ana hedefi Yunanistan borcunun çevrilebilirliğini

sağlamak olmakla beraber sosyal boyut tamamen göz ardı edilmiş, tedbirler ekonomik boyut üzerinde inşa edilmiştir.

Türkiye’de Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun çıkarılmasına dek AB ve IMF tarafından Türk Kamu Mali Yönetim Sistemine getirilen eleştiriler ve siyasal iktidarın bu eleştirilere ilişkin yapılan düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

2.3.1.1. International Money Found’a Verilen Niyet Mektupları

Siyasal iktidarların 09.12.1999 yılından başlayarak 2004 yılına kadar kamu mali yönetim alanında 12 niyet mektubunda da yer verilmiş ve bu alanda yapılacak düzenlemelere yönelik niyetler dile getirilmiştir.

09.12.1999 yılında ele alınan niyet mektubunda temel olarak KMY hükümetin istikrar programının anahtarı olarak görülmüş ve bu amaçla bütçe hazırlanmasını, uygulanmasını ve kontrolünü kuvvetlendirmek; bütçe işlemlerinin şeffaflığını ve güvenilirliğini arttırmak, vergi sistemini ve idaresini iyileştirmek için önemli değişikliklerin gerektiğini ve bütçe dışı fonların kapatılması gerektiği 61 bütçe fonundan kademeli olarak önce yirmisi daha sonra 25’inin 2000 yılı Ağustos ayına kadar kapatılacağı, bütçe işlemlerinde şeffaflığın ve güvenilirliğin arttırılacağı, mali yönetimi iyileştirmek için bunun gerekliliği vurgulanmış 2000 yılı bütçesine kamu bankalarının kredi sübvansiyon maliyetleri dahil edilmiş, devlet garantilerinin ve tüm ihtiyari yükümlülüklerin bir stoku çıkarılarak ve bunun kamu oyuna duyurulacağı ve ve garantilerin kamu hesaplarına kaydedileceği bir sistemin kurulacağı beyan edilmiştir (Hazine, 2012) bu mektupta önemli olan husus siyasal iktidarın KMY’nin şeffaf olmadığını yazılı olarak kabul etmesidir. Uygulama aşamasında ise gerçekten de belirlenen bir çok kamu tarafında kurulan fonlar kapatılmış, vergi idaresi ise Gelir İdaresi Başkanlığı adı altında yeniden yapılandırılmıştır (Hazine, 2012).

Bir sonraki 22 Haziran 2000 Tarihli niyet mektubu gözden geçirildiğinden 25 bütçe içi ve 2 bütçe dışı fonun tasfiye edildiği 20 bütçe fonunun daha kapatılacağı kalan bütçe fonlarının ise Kamu Harcamaları ve Kurumsal Gözden Geçirme Raporu temel alınarak bir daha gözden geçirileceği belirtilmiş, kamu maliyesi alanında şeffaflığı arttırıcı tedbirlerin gerekliliği vurgulanmış bu çerçevede IMF tarafından

yayımlanan “Kamu Finansal Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Kamu Maliyesinde Şeffaflık” hususundaki komitenin ve misyon raporunun tavsiyelerinin dikkate alınacağı Kasım ayı içerisinde parlamentoya sunulacak Yıllık Program’ın içeriğini, Hükümet’in kamu maliyesi politikaları ve taahhütleri belirtilerek gerçekleşeceği ve dokümanın 2001 yılının ortasında hazırlanacak bir Ekonomik ve Mali Güncelleştirme raporu ile birbirini tamamlayacağı belirtilmiş, vergi ve sosyal güvenlik katkı payı ödemeleri ve var olan görev zararı ve gecikmiş vergi borçları stoklarının çözüme kavuşturulması da dahil olmak üzere merkezi hükümet ile kamu teşebbüsleri ve sosyal güvenlik kuruluşları arasındaki ilişkinin revizyona tabi tutulması gerekliliği vurgulanmış ve devlet garantilerinin vade yapısı ve ihtiyati yükümlülüklerinin koşullarının yayımlanması suretiyle şeffaflığın sağlanması gerekliliği belirtilmiştir (Hazine, 2012).

18 Aralık 2000 tarihli niyet mektubunda ise tüm bütçe fonlarının 2002 tarihinde kaldırılacağı belirtilmiş, kamu maliyesi şeffaflığı anlamında ise kamu sektörü için açık borçlanma kuralları ve limitleri ortaya koyan ve Hazine’nin devirli kredi on-lending ve borç garantilerini de bütçe kapsamına alan Kamu Finansmanı ve Borç Yönetimi Kanunu 2001 yılı Haziran ayı sonuna kadar meclise sunulacağı belirtilmiş, hazine tarafından verilecek borçlar ve garantiler için yeni kriterler getirilmiş, 2001 ortasına kadar devlet birimlerindeki harcama ve maliyetlerin daha iyi takip edilmesini sağlayacak bilgisayarlı muhasebe uygulamasına geçileceği belirtilmiş ve niyet mektubundaki en önemli unsur 2001 Haziran ayına kadar uluslararası standartlara uygun tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçilmesine ilişkin gerekli çalışmaları başlatmak niyetinde olduğunu hükümet IMF’ye bildirmiştir (Hazine, 2012).

03 Mayıs 2001 tarihli niyet mektubunda yine mali şeffaflık ve yönetimin iyileştirilmesi üzerinde durulmuş, mali yönetimin hesap verilebilirliğinin artırılması için daha da geliştirilmesi gerektiği belirtilmiş, bütçe içi fonların DFİF hariç 2002 bütçesinde ortadan kaldırılacağı ve bütçe dışı fonlarında Sosyal Yardımlaşmayı Sağlama ve Dayanışma Fonu, SSDF, Tanıtma Fonu, TMSF, Özelleştirme Fonu hariç yeni fon yaratılmayacağı belirtilmiş, döner sermayelerin sayısının en az yarıya indirileceği niyetinde bulunulmuş, hükümetin mali politikalarını ve taahhütlerini açıklayan ve kamu maliyesi hesapları konusunda açıklayıcı bilgiler sağlayacak Yıllık

Program'ın kapsamı genişletilmiş, bu doküman öncesinde 2001 Temmuzunda Ekonomik ve Mali Güncelleme Raporu'nun yayımlanacağı ve kapsamına döner sermayeli kuruluşlar, KİT'ler, yerel yönetimlerin (yapısal benchmark) dâhil edileceği belirtilmiştir (Hazine, 2012).

26.06.2001 tarihli niyet mektubunda ağırlıklı olarak şeffaflık üzerinde durulmuş, vergi kimlik numaralarının finansal sektörü de kapsamasını öngören yeni bir vergi düzenlemesinin yapılması gerektiği belirtilmiş, tahakkuk esaslı bir muhasebe sistemine geçiş için teknik toplantılar yapıldığı, kamu hesapları ve muhasebesini iyileştirmek için çalışmaların devam ettiği belirtilmiştir. Kamu Harcamaları ve Kurumsal Gözden Geçirme çalışması Dünya Bankası'nın desteğiyle bir dizi seminerle gerçekleştirilmiş, İstanbul'da Türkiye'de 'Etkin Yönetim ve Yolsuzlukla Mücadelenin Geliştirilmesi' isimli bir konferans, Dünya Bankası ile işbirliği halinde sorunun ne olduğunun irdelenmesi, hareket planının belirlenmesi ve siyasi desteğin harekete geçirilmesi amaçlarıyla Eylül ayı başlarında gerçekleştirilecektir (Hazine, 2012).

Yeni Stand-By Düzenlemesi 2002-2004 dönemini kapsayan 18 Ocak 2002 tarihli Niyet Mektubunun 43. paragrafında *“Kamu Sektörü Reformu” ele alınmış, “harcamaların etkinliğinin arttırılması hedeflenecek (daha az kaynakla daha fazla iş yapılmasına kaynak sağlanacaktır.) vergi sistemi (vergi tabanını genişletmek ve daha sürdürülebilir hale getirmek amacıyla) ve kamu hizmetleri (etkinliği arttırmak ve kamu hizmetlerinin kalitesini arttırmak amacıyla) reforma tabi tutulacaktır. Bu adımların toplumun en fakir kesimi üzerindeki etkilerini gidermek amacıyla sosyal harcamalar arttırılacak ve hedeflere daha iyi yönlendirilmeleri sağlanacaktır. ”* (Hazine, 2012) şekli ile ifade edilmiş ve kamu sektöründe iddialı bir reform yapılma niyetinde olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda bahsedilen kamu reformları daha çok harcama sistemi üzerinde yoğunlaşmış, harcamaların etkinliğini arttırmak amacıyla, satın alma yöntemlerinin geliştirmek ve kamu yatırım programlarını rasyonel hale getirmek amacıyla, BM standartları (UNCITRAL) ile uyumlu KİK 4 Ocak 2002 tarihinde TBMM tarihinde kabul edilmiştir. Sonrasında Kamu İhale Kurumunun kurulması ve eşik değerler ile ilgili bir takım düzenlemeler yapılmıştır. 2002 Haziran ayı sonuna kadar da

standartlara uyumlu bir Mali Yönetim ve İç Kontrol Kanunu'nun da meclise sunulacağı ve bu kanunun da Mali Yönetim ve İç Kontrol Kanunu bütçeleme, muhasebeleştirme, şeffaflık ile iç ve dış kontrolü kapsayacağı belirtilmiştir (Hazine, 2012).

03.04.2002 tarihli niyet mektubunda yine şeffaflık ve ek olarak iyi yönetim üzerinde durulmuş bu çerçevede memurların ve kamu görevlilerinin görevlerini ifa ederken uyacakları etik görev ve uygulama esaslarına ilişkin bir kanunun çıkarılacağı belirtilmiştir. Vatandaşların bilgi isteme hakkını ve kamu kurumlarının bilgi sağlama yükümlülüğünü belirleyecek bir “*Bilgi Edinme Özgürlüğü Kanunu'nun*” 2002 sonuna kadar hazırlanacağı belirtilmiştir. (Hazine, 2012)

19.06.2002 tarihli niyet mektubunda ise Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun hazırlanmış olduğu belirtilmiş bu kanunun hali hazırda gözden geçirildiği Dünya bankası, IMF ve AB ile görüşüldükten sonra TBMM'ye sunulacağı belirtilmiştir.

30.07.2003, 05.04.2003, 25.07.2003 ve son olarak 31.10.2003 tarihli niyet mektupları incelendiğinde mali anlamda ana temanın yine Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu olduğu görülmektedir. Yeni kanunun bütçenin hazırlanması, yürütülmesi, muhasebe ve raporlama ile iç ve dış kapsamlı kontrolüne ilişkin kapsamlı bir çerçeve olduğu belirtilmekte, yeni kanunun düzenleyici kuruluşları, sosyal güvenlik kuruluşlarını, döner sermayeleri, bütçe dışı fonları, katma ve özel bütçeleri ortak bir sınıflandırma altında tek bir genel bütçe içerisinde bir araya getireceği belirtilmiş, kanun Maliye Bakanlığı'na tüm kamu sektöründeki muhasebe, mali kontrol ve raporlamaya ilişkin standartları belirleme yetkisi vermiştir. Kanun Sayıştay denetiminin kapsamına tüm kamu kuruluşlarını almakta, Sayıştay'ın da harcamalarını dış denetime açmaktadır. Kanunun finansal kontrolün zaman içinde harcamacı kuruluşlara kaymasına izin verecek ve kamu maliyesindeki bölünmüşlüğü ortaya çıkaran nedenleri yok edip, performansa yönelmeyi gerçekleştireceği belirtilmektedir. Sayıştay'ın önceden kontrol (vize) işlemleri ortadan kaldırılacak, iç denetim birimleri ve ön kontrol fonksiyonları harcamacı kuruluşlara kaydırılacaktır. Teftiş standartlarında da önemli bir değişim ön görülmüş tüm teftiş birimlerinin yeniden yapılandırılacağı belirtilmiş, işe alınma ve çalışma prensiplerinin yeniden

belirleneceği iç denetim ve ön denetimin harcamacı bakanlıklara geçeceği belirtilmiştir.

2.3.1.2. Avrupa Birliği Katılım Ortaklığı Belgesi

14 Nisan 2003 Tarihinde AB Konseyi tarafından kabul edilen nihai metinde mali yönetim ile ilgili olarak kısa vadede üyelikten kaynaklanan yükümlülükleri üstelenebilme yeteneği alt başlığı altında mali kontrolün AB uygulamaları ve uluslararası düzeyde kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak hazırlanması gerekliliği vurgulanmıştır. Kamu iç mali kontrolüne ilişkin mevzuatın kabul edilmesi ve etkili biçimde uygulanmasının sağlanması belirtilmiştir. Komisyona usulsüzlüklerin etkin bir şekilde iletilmesi dâhil olmak üzere, katılım öncesi yardımı etkileyecek usulsüzlükler ve şüpheli sahtecilik vakaları ile ilgili işlem yapacak idari kapasitenin güçlendirilmesi gerekliliğinin altı önemle çizilmiştir (DPT, 2012). Bu iki işlev ile birlikte mali kontrolün etkinleştirilmesi ve usulsüzlüklerin zamanında ve etkin bir şekilde tespit edilmesi için kısa vadede tedbirlerin alınması öngörülmüştür. Orta vadede ise mali kontrolün toplulukların mali çıkarlarının korunmasının hukuki, idari ve operasyonel tüm yönlerden koordinasyonundan sorumlu ve yürüttüğü işlemler bakımından bağımsız bir sahtecilikle mücadele koordinasyon birimi oluşturulmasına yönelik hazırlıkların yapılması kararlaştırılmıştır. Dış denetim işlevinin INTOSAI kurallarına uygun olarak yeniden düzenlenmesi, Sayıştay'ın bağımsızlığının sağlanması, Sayıştay'ın ex-ante denetim işlevinin kaldırılması ve sistem bazlı mekanizmaların ve performans denetiminin geliştirilmesi için yeni mevzuat çıkartılması (DPT, 2012) hususuna yer verilmiş bu çerçevede 832 Sayılı Sayıştay Kanunu değiştirilmiş yerine 03.12.2010 Tarihinde 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmış ve bu kanun içerisinde performans denetimi gibi hususlara yer verilmiş ex-ante denetim işlevi kaldırılmıştır. Mali ve Bütçesel Hükümler ile ilgili olarak da kısa vadede topluluk katılım öncesi fonlarının yönetimi için âdemi merkezîyetçi bir sistemin oluşturulması planlanmıştır. 2004 yılı bütçesi için Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan yeni bütçe kodu yapısının bütçe içi, bütçe dışı ve döner sermayeli bütün kamu kurumlarını kapsayacak şekilde uygulanması (DPT, 2012) hükmüne istinaden 2005 yılında uygulanan ekonomik ve fonksiyonel koda ek olarak kurumsal kod sistemi de getirilerek sisteme müdahil edilmiştir. Orta vadede ise mali ve bütçesel hükümler ile ilgili olarak KDV ve

gümrük vergilerinin tahsil edilmesi için idari kapasitenin güçlendirilmesi ve sahtecilikle mücadele için etkili araçlar oluşturulması hükmü konulmuştur. Öz kaynaklar sistemine ilişkin sorumlu bir koordinasyon biriminin oluşturulması (DPT, 2012) ibaresine yer verilmiş ve bu çerçevede Maliye Bakanlığı içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığı adı altında yeni bir idare oluşturulmuş ve ilgili idareye Defterdarlıklardan bağımsız olarak hareket edebilme kabiliyeti getirilmiştir.

2.3.1.3. Avrupa Birliği İlerleme Raporları

Müzakere süreci, aday ülkenin AB müktesebatını (acquis communautaire), ne şekilde ve hangi takvim çerçevesinde kabul edeceğinin ve uygulama için gereken idari yapıyı nasıl oluşturacağını saptandığı ayrıntılı bir inceleme sürecidir. Burada müzakere edilen husus esas itibarıyla uygulama takvimidir (İTO, 2009).

AB müktesebatı, AB hukuk sistemine verilen isimdir ve yaklaşık 120 bin sayfadan oluşmaktadır. Üye devletleri AB'ye bağlayan hak ve yükümlülükler ortak temelini bütünü tanımlamaktadır. Sürekli olarak gelişmekte ve değişmekte olan AB 305 müktesebatı, Avrupa Topluluğunu kuran antlaşma (Roma Antlaşması) ile onu tadil eden antlaşmaların (Tek Senet, Maastricht Antlaşması, Amsterdam Antlaşması, Nice Antlaşması) yanı sıra, Topluluk kurumları tarafından kabul edilen tüm ikincil mevzuat (tüzük, direktif, karar, vb.) ile diğer tüm belgeleri kapsamaktadır (İKV Müzakere Süreci, 2009).

AB Konseyinin aday ülkelerin her biriyle yürüteceği katılım müzakerelerinin, bir müzakere çerçevesine dayalı olacağı belirtilmiştir. Bu çerçeve ile Birliğe katılımın ne anlama geldiği tarif edilmiştir. Buna göre katılım, aday ülkenin müktesebat olarak adlandırılan, Birlik sistemine ilişkin tüm hak ve yükümlülükler ile Birliğin kurumsal yapısını kabul etmesidir. 5. Genişlemede tüm aday ülkeler için AB müktesebatı, 31 başlık altında incelenirken, Hırvatistan için hazırlanan ve Türkiye için de geçerli olan “Müzakere Çerçevesi”nde (Council of the European Union Decision, 2005), müktesebat başlık sayısı 35 olarak belirlenmiştir. Müzakere çerçevesi, her aday ülkenin kendine özgü koşullarına göre oluşturulmaktadır ve müzakere sürecinde Türkiye'den beklentilerin ifade edildiği tek taraflı bir AB belgesidir (Bilge, 2010: 306).

Katılım ortaklığı belgeleri ile ilgili olarak 5018 öncesi ve sonrası süreç ile ilgili olarak bu belgeleri iki aşamada inceleyecek olursak;

2.3.1.3.1. 5018 Sayılı KMYKK Öncesi Avrupa Birliği İlerleme Raporu

Mali konularla ilgili olarak 2001, 2002 ve 2003 yıllarında Avrupa Birliği sürecine ilişkin olarak üç ilerleme raporunda da değinilmiştir. Bu üç raporda da mali ilerlemenin sınırlı olduğu belirtilmiş, ana hatlarıyla mevcut sistem ortaya konulmuş, sistemdeki eksiklik ve aksaklıklar belirlenmiş ve uyum sürecinde yapılması gerekenler sıralanmıştır.

2001 yılı ilerleme raporunun ilgili bölümlerinde mali konularla ilgili olarak 28. Bölüm Mali Kontrol bölümünde hükümet mevcut mali yönetim ve kontrol sistemindeki yetersizlikleri belirlemiştir. Ulusal programda, mevcut Türk sisteminin, iç kontrol ve iç denetim konularında uluslararası kabul görmüş ve AB'ye uygun kavram ve tanımları içerecek şekilde değiştirilmesi öngörülmektedir. Genel değerlendirmelerde ise Türk Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin (PIFC), kavram ve uygulamanın uyumu açısından eksik ve yasal çerçeve açısından yetersiz olduğu, sağlam mali yönetim, şeffaflık, kamu kredibilitesi ve performans yönetimi gibi konularda uluslararası kabul görmüş prensipleri düzenli olarak takip etmediği ve sonuç olarak Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin (PIFC) mevcut uygulaması kaçakçılığı, yolsuzluğu ve/veya diğer ciddi kanunsuzlukları önleyecek nitelikte olmadığı belirlenmiş, kamu harcamalarının çoğunun (bazı riskli olanlarının da dahil) kontrol ve denetim dışında kalması, bu alandaki temel aktörler arasında kontrol ve denetime ilişkin sorumlulukların açıklığa kavuşturulmamış olması, Kamu İç Mali Denetimine ilişkin uyumlu bir hükümet yaklaşımının bulunmaması, Kamu İç Mali Denetim Sistemine ilişkin bir kanun bulunmaması ve Kamu İç Denetim meselesinin Türkiye'de yer almaması önemli bir sorun olarak belirlenmiştir.

İç ve dış mali kontrole ilişkin rol ve sorumlulukların sağlıklı olarak belirlenmediği, değişik kamu kurum ve kuruluşlarınca oluşturulan iç denetim birimlerinin sayısının 129 olduğu ve bu birimlerinin işlevlerinin kesin olarak belirlenmesine ihtiyaç bulunmadığı belirtilmiştir. Türkiye'nin kontrol yöntemlerini

tanımlaması ve Maliye Müfettişler Kurulunun Uluslararası Denetim Enstitüsü standartlarına uygun bir şekilde faaliyette bulunmasını temin etmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Mevcut yapıda, aynı faaliyet birden fazla denetime tabi tutulduğu veya bazı konuların denetim dışında kaldığı, idari yapıda, özellikle iç ve dış denetim faaliyetleri açısından, yapı içerisinde mali yönetim ve kontrol fonksiyonları arasında yeterince netlik bulunmadığı belirtilmiştir (AB Bakanlığı, 2012). Uygulamaya bakıldığında da bu tespitin nedenli haklı olduğu görülmektedir. Hem Sayıştay hem de Maliye Bakanlığı tarafından kapsamlı ex-ante (ön kontrol) denetimler yapılmaktaydı. Maliye Bakanlığı'nın denetim fonksiyonu taahhütler ve tahakkuklar ile sınırlı kalırken, Sayıştay denetimi tüm mali işlemleri kapsamaktaydı. Bu denetimler ayrı olarak harcama işlemlerinin düzenliliği ve yasalara uygunluğu yoluyla yapılmaktaydı. Türkiye'nin iç denetimi Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulacak merkezi bir birim tarafından yerine getirecek şekilde durumunu yeniden değerlendirmesi gerektiği belirtilmiştir (AB Bakanlığı, 2012).

Hükümetin mali ve bütçesel politikalarını etkileyen tüm bütçe harcamaları ile bütçe dışı harcamalar ex-ante denetim ve iç denetime tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Bütçe dışı fonların mevcudiyeti birçok önemli alandaki hükümet harcamalarının kontrolsüzlüğüne veya tüm kamu sektörünün kontrol ve denetiminde büyük bir uyumsuzluğa neden olduğu belirtilmiş, bu duruma bütünsel mali kontrol ve iç denetim yaklaşımından yoksun pek çok denetimin kurumunun var olmasının neden olduğu belirtilmiştir (AB Bakanlığı, 2012).

Sayıştay, ex-ante denetimin bir sonucu olarak, bütçe harcamalarına ilişkin dış denetim görevlerini yerine getiremediği ve bu durumun anılan kurumun ex-post dış denetim fonksiyon ve yükümlülükleri ile çeliştiği belirtilmiş, Sayıştay'ın ex-ante denetim fonksiyonunu devretmesi gerektiği, sistem temelli ve hükümetin bütçe harcama birimlerinde oluşturulan Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin (PIFC) performans denetimine yoğunlaşması gerektiği Sayıştay'ın ayrıca ilgili bakanlıklar ve Meclis ile birlikte uygun raporlama ve izleme prosedürlerindeki denetim faaliyetinin artırılmasına ilişkin stratejiler geliştirmesinin gerekliliği belirtilmiş, kontrol ve denetim yöntemleri arasında eşgüdümü sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde bir Merkezi Uyumlaştırma Birimi kurulmasına işaret edilmiştir. Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin tüm kamu harcama sektörleri için

denetim rehberi ve yöntemleri ile mali yönetim ve kontrol rehberleri hazırlamaktan sorumlu olacaktır. Bu birim ayrıca tavsiyelerinin düzgün bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etme yetkisine sahip olacak AT mali çıkarlarının korunmasının sağlanması çerçevesinde Türkiye ile ilgili AT kurumlarının nokta kontroller yürütmesine imkân tanıyacak müktesebatı üstlenecek ve yeterli idari kapasiteyi geliştirecek şekilde yapılandırılması planlanmıştır (AB Bakanlığı, 2012).

2002 yılı İlerleme Raporu'nda bazı düzenleyici ve denetleyici kurumların (BDDK) gibi Sayıştay denetimi dışında bırakıldığı ve Yüksek Denetim Organları hakkındaki Lima Bildirisi'nde belirlenen ilkelere uyumlu olarak Sayıştay'ın yeniden yapılandırılması ve sadece dış denetimden sorumlu hale getirilmesi gerektiği belirtilmiş, 2002 yılı İlerleme Raporu'nda Türk Kamu Mali Yönetim yapısına getirilen eleştirilerin odağında geleneksel kamu yönetim ve kontrol yapısının AB'nin uyguladığı kriterler ile uyumlu olmaması, yöneticilerin hesap verilebilirliğinin olmaması ve modern iç denetim eksikliğinin olması ortaya konulmuş Maliye Bakanlığının taahhütler ve tahakkuklar ile sınırlı olan Sayıştay'ında tahakkuklar dahil tüm mali kararları içine alan kapsamlı ex-ante denetimlerinin mevcut olduğu yapının değişmesi gerektiği belirtilmiş, teftiş kurulları ile denetim elemanlarının sayısının hızla artmasına rağmen etkili ve sistemli bir kontrol sürecinin hala kurulamadığı ve bunun kısa sürede sağlanmasının da mümkün olamayacağı belirtilmektedir (AB Bakanlığı, 2012).

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı TBMM'ye sunulmuş ve kamu mali kontrol sistemi ile ilgili olarak en azından bu dönemde bir politika belgesi ortaya konulmuştur. Kamu harcaması yapan birimlerin bu kanun ile tüm gelir, gider, aktif ve pasifleri tek bir ulusal bütçede birleştirme gerekliliği ortaya konulmuştur.

Mali raporlama alanında da sorunların olduğu belirtilmiş, mali raporların daha kapsamlı olması gerektiği, Türkiye'nin istatistik kapasitesinin geliştirilmesi gerektiği, DİE'nin GSMH' nin hesaplanmasında üç yöntemin (üretim, harcama ve gelir tabanlı) bütünleştirilmesine ihtiyaç olduğu belirtilmiş, gümrük mevzuatının ise AB müktesebatı ile uyumlu olduğu belirtilmiştir. 2003 Yılındaki ilerleme raporlarında da yukarıda sıralananlara benzer hususlar belirtilmiş ve Türk Kamu Mali Yönetim Sistemindeki aksaklıklar ana hatları ile

- Sayıştay ve Maliye Bakanlığının ex-ante denetim yetkilerinin yeniden gözden geçirilmesi gerektiği,
- Teftiş ve denetim kurumlarının yeniden yapılandırılması ve etkin bir iç kontrol sistemine geçilmesi gerektiği,
- Sınırları önceden belirlenmiş bütçe standardına bağlı olarak bütçe disiplinin sağlanması ve kamu kaynağını kullanan bütün kuruluşların gelir, gider, aktif ve pasiflerinin tek bir ulusal bütçede birleştirilmesinin gerektiği,
- Sayıştay'ın sorumluluk alanının özerk kurumlar da dâhil olmak üzere genişletilmesi gerektiği,
- Bütçe dışı döner sermaye ve fonların kapatılması gerekliliği vurgulanmıştır.

2.3.1.3.2. 5018 Sayılı KMYKK Sonrası Avrupa Birliği İlerleme Raporu

5018 KMYKK sonrası dönem ile ilgili olarak yayımlanan ilerleme raporlarında Türk Mali Yönetim alanında mütevazı adımlar atıldığı belirtilmiştir. Ancak KMYKK' nın etkili bir şekilde uygulanması için tüm ilgili idari yapıların oluşturulmasının sağlanması ve Sayıştay'ın Ana Sözleşmesinin zamanlıca kabulünün sağlanmasının gerekliliği ortaya konulmuş, idari kapasitenin genişletilmesi ve güçlendirilmesinin gerekliliği vurgulanmıştır (AB Bakanlığı, 2012).

Mali kontrol alanında mütevazı düzeyde ilerleme kaydedildiği belirtilmiş, iç kontrole ilişkin bazı düzenlemelerin yapılması gerektiği ve iç denetçilerin göreve başlaması ve kurulan idari yapının kurumsallaşması gerekliliği vurgulanmış ve yeni Sayıştay Kanunu üzerinde durulmuş bu kanunun mutlaka gözden geçirilmesi gerekliliği vurgulanmıştır. Sonrasında ise bir dış denetim kanunu'nun çıkarılması gerekliliği vurgulanmıştır (AB Bakanlığı, 2012).

2.3.2. İç Kaynaklı Nedenler

İç kaynaklı nedenleri sıralayacak olursak öncelikli olarak yasal metinlerde ifadesini bulan KMY Sisteminden başlayabiliriz.

2.3.2.1.Düzenleyici Metinler

Anayasada, kanunlarda, kalkınma planlarında, hükümet programlarında ve çalışma belgelerinde yer alan KMY ile ilgili düzenlemeleri özetleyecek olursak;

2.3.2.1.1. Anayasa

Başta Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın vergi ödevi ile ilgili 73. maddesi, Sayıştay ile ilgili 160. maddesi, bütçenin hazırlanması ve uygulanması ile ilgili 161., bütçenin görüşülmesi ile ilgili 162., bütçelerde değişiklik yapılabilme esasları ile ilgili 163., kesin hesap ile ilgili 164., KİT' ler ile ilgili 165., planlama ile ilgili 166., piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi ile ilgili 167. maddeleri kamu mali yönetim sistemini düzenleyen unsurlarla ilgilidir. Özellikle "Planlama" başlıklı 166. maddede devlete ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirmesini yaparak verimli bir şekilde kullanılmasını planlamak ve bu amaçla gerekli tedbirleri almak görevi vererek mali yönetim sisteminin düzenlenmesi hususu direk olarak devletin görevi sayılmıştır.

2.3.2.2. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı

Sekizinci beş yıllık kalkınma planının 203. Maddesinde "*Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi bütçesel sonuçların elde edilmesinde önemli bir araç olan, mali saydamlığın yaygınlaştırılmasını sağlayacak mekanizmalar geliştirilecektir. Bu anlamda öncelikle muhasebe ve mali raporlama standartları geliştirilecek ve sisteme aktif bir şekilde dâhil edilecektir.*" ifadesi ile bir anlamda yeni kamu mali yönetim ve kontrol kanununun ana hatlarını çizmiştir. Ayrıca 204. maddesinde siyasi ve yönetsel sorumlulukların açık olarak tanımlanması üzerine kurulu etkili bir hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. 205. Maddesinde denetim

sisteminin bağımsızlaştırılması, 206. maddesinde performans denetimine geçilmesi ve 207. maddesinde kamu harcamalarının kontrol altına alınması ile ilgili süreçler değerlendirilerek bir anlamda yeni kamu mali kontrol kanununun nasıl olması gerektiği ile ilgili ana görüntü çizilmiştir (DPT, 2012).

Sekizinci beş yıllık kalkınma planında kamu yönetimi ile ilgili olarak da kamu yönetiminde köklü bir değişime ihtiyaç olduğu belirtilmiştir. Kamu kuruluşlarının amaçlarında, görevlerinde, görev paylaşımında, teşkilat yapısı ve personel sistemlerinde, kaynakların kullanılış biçimi ile kamu-halkla ilişkiler sistemi içerisinde ciddi sorunların olduğu bunların giderilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Hızla değişen dünyaya paralel olarak değişen toplumsal ihtiyaçların giderilmesinde kamu yönetiminin yetersiz olduğu ve hızla gelişen bilim ve teknolojiye ayak uydurmakta zorlandığı bunun içinde örgütsel yapının değişmesi gerektiğine değinilmiştir.

Yerelleşmenin ön plana alınması merkez, taşra ve yerel yönetimler arasında yetki dağılımının yeterince sağlıklı şekilde olmasına yardımcı olacağı düşünülmüştür. Halka dönük bir yönetim anlayışı ile devletin teşkilat yapısının fonksiyonel hale getirilmesinin gerekliliği dile getirilmiş, kamu kurum ve kuruluşları arasındaki görev, yetki ve sorumluluk dengesinin iyi kurulamamış olmasının etkililiği zayıflattığına işaret edilmiştir.

Kamu personel rejimi sistemindeki ücret vs. dengesizliklere değinilmiştir. Kamu personel reformunun gerçekleştirilebilmesi için 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu, 926 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 2802 Sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu, 2914 Sayılı Üniversite Öğretim Üyeleri ve Yardımcıları Kanunu ile KİT'lere ilişkin 233 ve 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamelerde (KHK) ve diğer teşkilat kanunlarında yer alan mali ve sosyal yardım ve hakların ayıklanması gerekmektedir. Tüm kamu kurum ve kuruluşlarının ücret rejimlerinin ve istihdamla ilgili diğer hususların tek ve ortak bir kanunda toplanmasının planlandığı belirtilmiş ve memurlara örgütlenme hakkının verileceği belirtilmiştir (DPT, 2012).

Özetle KMY ile ilgili olarak sekizinci beş yıllık kalkınma planında öncelikle bütçeleme sürecinin iyi belirlenmesi, gerekli personel reformlarının yapılması ile görev, yetki ve sorumlulukların açıkça tanımlanması gerekliliğine değinilmiştir.

2.3.2.3. 2001, 2002 ve 2003 Yılları Yatırım Programları

2001 Yılında daha çok idari yapı ile personel sistemindeki aksaklıklar ile ücret rejimindeki adaletsizliklerden bahsedilmiş ve mali konularla ilgili olarak denetim yetersizliği ile görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde dağılımındaki aksaklıklardan bahsedilmiş. Ombudsmanlık gibi bir takım kurumsal yapılanmaların oluşturulacağından bahsedilerek mali konulara görev yetki ve sorumluluklar çerçevesinde değinilmiştir.

2002 Yılında ise mali kontrol ve bütçesel işler alanındaki mevzuatın AB mevzuatına uyum amacıyla gözden geçirileceği belirtilerek iç mali kontrol sistemini düzenleyen, sistemi standart hale getiren, uygulama birliği sağlayan ve AB'nin mali kontrol hususlarındaki standartlarını kapsayan bir ulusal belge hazırlanacağından bahisle Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunundan bahsedilmiştir. Kamu Yönetimi Bilişim Sisteminin Kurulması Yönündeki çalışmalar olduğu da bu belgede belirtilmiştir.

2003 Yılındaki programda ise mali kontrol ve bütçesel işler alanındaki mevzuatın, AB mevzuatı ile uyumlu hale getirileceği ve bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sisteminin geliştirilmesi ile ilgili yasal düzenlemelerin tamamlanacağından bahisle 5018 Sayılı Kanun'un çıkarılacağı belirtilmektedir. Ayrıca bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumların saydam bir ortamda çalışmalarını ve hesap verebilmelerini temin edecek düzenlemelerin yapılacağına bu programda işaret edilmektedir.

2.3.2.4. 59. Hükümet Programı

59. Hükümet Programı ayrıntılı olarak irdelendiğinde genelde KMY şeffaflık ve hesap verilebilirlik şeffaf ve etkin bir mali piyasa üzerinde durmuştur. Bunları sıralayacak olursak;

- Yeni bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanılarak, kamu kuruluşlarının hizmet ve işlemleri halka duyurulacak, yönetimde şeffaflık sağlanacağı,
- Kamuda verimliliğin artırılması ve şeffaflığın sağlanması için hizmet birimlerinin, parlamentoya ve kamuoyuna performans raporu sunmaları yönünde çalışmalar başlatılacağı,
- Toplumun istek ve arzuları politik süreçlere doğrudan yansıtılacağı,
- İlan edilen politikalar güçlü bir siyasi irade ile destekleneceği,
- Anlaşmalara bağlılık ve evrensel standartlar devlet taahhütlerinin devamında temel kıstas olacağı,

Hükümet toplumdan aldığı yetki çerçevesinde;

- Demokratik piyasa toplumu ve ekonomisi,
- Etkin ve şeffaf mali ve finansal sistem,
- Ahlaki değerlere sahip bir bürokrasi
- Evrensel standartta düzenleme, denetleme ve yaptırım sistemi
- Rekabet, etkinlik, verimlilik ve alternatif maliyetlerinin önemli göstergeler olarak işlev gördüğü ekonomik ortam oluşturmayı ön planda tutacağı belirtilmektedir.
- Mali disiplinin mali açıkların ekonomik istikrarsızlığa neden olmayacak ölçekte ve sürdürülebilir yapıda tutulmasının sağlanacağı belirtilmektedir.
- Kamu harcamalarında önceliklerin ekonomik getirisi yüksek ve gelir dağılımını arttırıcı alanlara yönlendirileceği belirtilmektedir.
- Kalite, alternatif maliyetler ve kamu yönetiminde etkinliğin kamu harcamalarının yön ve şeklini belirleyeceği belirtilmektedir.
- Yurtiçi kaynak ve imkânları kullanabilecek projelerde yabancı fon ve kaynak kullanılmayacağı, kamu borç yönetiminde temel prensibin borç yükünü en aza indirmek olacağı ve bunun kuralının da sözleşmelere ve piyasa kurallarına bağlılıktan geçtiği belirtilmekte, kamu borçlarının şeffaf ve etkin yönetimine ağırlık verileceğine işaret edilmektedir.
- Makro politikaları oluşturma yetkisi hükümetlerde kalmak şartıyla, bağımsız ve özerk kurulların düzenleme ve denetleme işlevini sürdüreceği, özerk

kurumların kamuoyuna, hükümete ve TBMM'ye düzenli bilgi vermelerinin sağlanacağı, bu kurum ve kuruluşların evrensel standartlarda denetimlerini gerçekleştirecekleri belirtilmektedir.

- Kamu çalışma alanında fayda- maliyet analizi ve diğer yöntemlerle etkinlik ve şeffaflığın artırılacağı belirtilmektedir.
- Toplumsal kaynak ve imkânların ekonomik performansı mümkün olan en yüksek düzeye çıkarmak amacıyla en etkin şekilde kullanılacağı, bu çerçevede de kamu birimlerinin organizasyonu ve kamusal mal ve hizmet üretim süreçlerinde bir dizi iyileştirme yapılacağı belirtilmektedir.
- Kamunun sunduğu mal ve hizmetlerde maliyetler, üretim düzeyi ve toplumsal tercihler arasındaki ilişkiye, kaynakların daha verimli bir şekilde kullanılmasına özel önem verileceği belirtilmektedir.
- Ekonominin iç ve dış performansını arttırmak amacıyla tutarlı ve doğru olarak formüle edilmiş, alternatif maliyetleri detaylı bir şekilde belirlenmiş ekonomik politikaların uygulanacağı belirtilmiştir (Başbakanlık, 2012).

Yukarıdaki söylemler birlikte değerlendirildiğinde temel düşüncenin kaynak kullanımında şeffaflık ve etkinlik, kaynak dağılımında eşitlik, politika uygulamalarında ise etkililik ve performans kavramı üzerinde durulmuştur. Borç yönetimi ise belirli kurallara bağlanarak borç yönetiminin sınırları belirlenmiştir.

2.3.2.5.Acil Eylem Planı

AEP kapsamında 205 faaliyet bulunmaktadır. Bu faaliyetler aşağıda sayılan 4 ana başlık altında toplanmıştır (Başbakanlık, 2012).

- Kamu Yönetimi Reformu
- Ekonomik Dönüşüm Programı
- Demokratikleşme ve Hukuk Reformu
- Sosyal Politikalar

Kamu Yönetimi Reformu kapsamındaki 45 faaliyet, Merkezi İdare, Yerel Yönetimler, Devlet Personel Rejimi Reformları ile Yolsuzluklara Mücadele alt başlıkları altında yer almaktadır (Başbakanlık, 2012).

Ekonomik Dönüşüm programını oluşturan 91 faaliyet, Genel, Vergi Politikaları, Mali Piyasalar, Özelleştirme ile Reel Sektör ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar alt başlıkları altında toplanmıştır (Başbakanlık, 2012).

Demokratikleşme ve Hukuk Reformu çerçevesinde 24 faaliyet bulunmaktadır (Başbakanlık, 2012).

Sosyal Politikalar başlığı altında ise, Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması, İşsizliğin Önlenmesi, Nitelikli Eğitim, Sağlıklı Toplum, Herkese Sosyal Güvenlik ile Kentleşme ve Yerleşme alt başlıklarında yer alan 45 faaliyet mevcuttur (Başbakanlık, 2012).

AEP tablo biçiminde düzenlenmiş olup “Kod Numarası”, “Faaliyetler”, “Sorumlu Kuruluş”, “İşbirliği Yapılacak Kuruluşlar”, “Yapılacak İşlem Türü”, “Açıklamalar” ve “Süre” sütunlarından oluşmaktadır.

“Sorumlu Kuruluş”, öngörülen faaliyeti yürüterek süresinde sonuçlandırmaktan ve raporlamaktan sorumlu kuruluş, “İşbirliği Yapılacak Kuruluşlar”, faaliyetin yürütülmesi ve sonuçlandırılması sürecinde, gerçekleştirilecek faaliyet ile doğrudan veya dolaylı ilişkisi bulunan ve sorumlu kuruluşun işbirliği yaparak somut destek talep edeceği kuruluşlardır. ”Yapılacak İşlem Türü” ise faaliyetin türüne göre değişebilen nitelikte olup, faaliyetin gerektirdiği yasal, idari ve kurumsal düzenlemelerden oluşmaktadır. “Açıklama” bölümünde ise öngörülen faaliyet ve tedbirlerin genel gerekçesini ortaya koymakta ve bu bağlamda kuruluşlardan beklentileri ifade etmektedir. “Süre” faaliyetin bitirilmesi için öngörülen süreyi ifade etmektedir.

Yukarıda AEP ile ilgili genel bilgilendirme verildikten sonra AEP de yer alan ve KMY ile ilgili söylemler aşağıda kod numarası ile sıralanmış olup AEP ilgili maddeleri içeren tablo ile birlikte sunulmuştur.

EDP bölümünde EDP-18’de Hazine Tek Hesabının kapsamının yaygınlaştırılacağı, EDP-19’da kamu yatırımlarının etkinliğinin sağlanacağı, EDP-20’de çalışanların Tasarruf Teşvik Fonu Tasfiyesi ile ilgili esasların belirleneceği, EDP-21’de mali disiplin ve şeffaflığın sağlanacağı ve en önemlisi de EDP-22’de 1050 Sayılı MUK’un yenileneceği, EDP-23’de Sayıştay’ın güçlendirilerek denetim kapsamının genişletileceği, EDP-24’de TBMM’nin kamu borçlanması ile ilgili olarak düzenli olarak bilgilendirileceği, EDP-25’de ise kamu kurumlarında atıl olan ve kapasite dışı bırakılan demirbaşlarla ilgili ihtiyaç hasıl olan birimlere dağıtılacağı ile ilgili bir takım hususlara yer verilmiştir (Başbakanlık, 2012).

KYR ile ilgili olarak da KYR-14., 15., 25., 26., 45. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde kamu dernek ve vakıflarının tamamen kapatılacağı döner sermayelerin gelir ve harcamalarının yeniden düzenleneceği, kamuda Sayıştay tarafından performans odaklı denetim sistemine geçileceği, kuruluş düzeyinde stratejik planlama uygulamasına geçileceği, çıkarılacak kanun gerekçelerinde kanunun getireceği fayda ve maliyetlerin yer alacağı gibi hususlara yer verilmiştir (Başbakanlık, 2012).

EDP ile ilgili EDP-02., 18., 19., 21., 22., 23. maddelerinde IMF ile yürütülmekte olan Stand-By Anlaşması ile ilgili hazırlık ve görüşmelerin yapılacağı, Hazine Tek Hesabı’nın kapsamının yaygınlaştırılacağı, kamu yatırımlarının etkinleştirileceği, mali disiplin ve şeffaflığın sağlanacağı, 1050 Sayılı MUK’ un yenileneceği, Sayıştay’ın güçlendirilerek kapsamının genişletileceği dile getirilmiştir (Başbakanlık, 2012).

AEP’de yer alan hususlar hemen hemen Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında yer alan hususların tekrarı niteliğindedir. Buradaki yenilik yapılacak faaliyetlere ilişkin sorumlu kuruluş, işbirliği yapılacak kuruluş ve süre kavramının getirilmesi ve açıklama kısmında gerekçelerin verilmesidir.

2.3.2.6. 2002-3 Sayılı Bakanlar Kurulu Prensip Kararı

Türkiye’de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planına İlişkin 12.01.2002 Tarihli ve 2002-3 Sayılı Bakanlar Kurulu Prensip Kararı’nda mali yönetime ilişkin yeni düzenlemelerin yapılması gerekliliği belirtilmiştir.

İlgili prensip kararında öncelikle Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planına atıf yapılmıştır. *“Kamu yönetiminde insan kaynaklarını, yönetsel ilkeleri ve işleyişi de içine alan bütüncül, köklü ve kalıcı bir değişim ihtiyacı devam etmektedir. Bu çerçevede, kamu kuruluşlarının amaçlarında, görevlerinde, görevlerin bölüşümünde, teşkilat yapısında, personel sisteminde, kamu kaynaklarında ve bunların kullanılış biçiminde, halkla ilişkiler sisteminde mevcut aksaklıkları ve eksiklikleri gidermek Hükümetimizin öncelikli gündem konusunu oluşturmaktadır.”* ibaresi ile öncelikler içerisinde kamu kaynağının kullanılış biçimine değinilmiştir. Devamında ise görev, yetki ve sorumluluklar arasında denge kurulamayışından doğan bir takım sıkıntıların olduğu ve bu sıkıntılarında örgütsel etkinliği zayıflattığından bahisle yeni bir düzenleme ihtiyacının şiddetli bir şekilde var olduğu belirtilmiştir (Hazine, 2012).

Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun dolayısıyla da performansın arttırılması, çalışanların performansını etkin bir şekilde ölçen bir sisteme kavuşturulması amaçlanmıştır. Yetki devri ve esneklikle beraber hesap verme sorumluluğunun ve yönetsel saydamlığın güçlendirilmesi ve kamu hizmetlerinin sunumunda kalite anlayışının ve bu amaca yönelik yönetsel yöntemlerin yerleştirilmesinin gerekliliği belirtilmiş, hizmet kalitesi ve sonuç odaklı kamu yönetimi anlayışı ile etkinlik ve güvenilirliğin sağlanmasının amaçlanması gerekliliğinden bahsedilmiştir.

Nitelikli kamu yönetimi için performans yönetimi, toplam kalite yönetimi gibi çağdaş yönetim tekniklerinden kamu yönetiminin de faydalanması gerektiğinden bahsedilerek kamu yönetiminde kapsamlı bir mali ve idari reformun yapılmasının elzem olduğu belirtilmiştir (Hazine, 2012).

İdari anlamda etkinliğin önündeki temel engelin iş ve işlemlerin yeterince saydam olmaması, hesap verme sorumluluğunun tam olarak işlememesi olarak belirtilmekte ve bu aksaklıkların sonucunda idari anlamda yozlaşma, iltimas ve rüşvet gibi kavramlarla eş anlamlı olarak kullanılan yolsuzluk olgusu önemli bir sorun olarak toplumun karşısına çıktığı belirtilmektedir (Hazine, 2012).

Hukuk devleti ilkesini zedeleyen, vatandaşın kanun önünde eşitliğini ortadan kaldıran ve siyasi otoriteye duyulan güveni zaafa uğratan, özetle toplum vicdanını rahatsız eden yolsuzluklarla etkili bir mücadele için, idarenin işleyişinde ve kaynakların dağılımında açıklık ve hesap verilebilirliğin esas alınması, bu konudaki yasal ve idari boşlukların giderilmesi gerektiğinden bahsedilmiştir. Yıllık programlarda kamuda etkinliğin ve saydamlığın sağlanması hususunda her türlü tedbirlerin alınacağına karar verilmiştir. Başbakanlıktan alınmış 12.02.2001 ve 16.05.2001 tarihli iki onay ile Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Adalet Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı'nın temsilcilerinin bulunduğu bir Yönlendirme Komitesi ve bu Komiteye yardımcı olmak amacıyla bir Çalışma Gurubu oluşturulması kararlaştırılmıştır. Bu doğrultuda bir eylem planı oluşturulması ve bu eylem planına sivil toplum kuruluşları, KOBİ temsilcileri, öğretim üyeleri, basın-yayın kuruluşları, kamu yöneticilerinin de görüşlerinin dâhil edilmesi planlanmıştır (Hazine, 2012).

Yukarıda bahsedilen çalışmalar neticesinde 09.07.2001 tarihinde 2001/38 Sayılı Başbakanlık Genelgesi çıkartılmış ve bütün kamu kurum ve kuruluşlarının kendi görev alanlarına giren konularda saydamlığın arttırılması ve kamuda etkin yönetimin geliştirilmesine ilişkin önerileri alınmıştır. 12-13 Temmuz 2011 tarihlerinde Dünya Bankası uzmanlarının katılımıyla bir toplantı daha düzenlenmiş ve bu toplantıya konu ile ilgili çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarından 30 kadar uzmanın katılımı gerçekleşmiştir. Görüş ve önerilerden yararlanılmış devamında ise 21 Eylül 2001 tarihinde geniş katılımlı bir konferans düzenlenmiş ve yukarıda belirtilen bütün çalışmalardan faydalanılarak eylem planı hazırlanmıştır. Hazırlanan bu eylem planında özetle (Hazine, 2012);

- Topyekûn kamu hizmet sunum süre ve standartlarının belirlenmesi,

- Sorumlu olacak görevlilerin kurumlar ve birimler bazında ivedilikle belirlenmesi,
- Kamu görevlilerinin işlemlere ilişkin takdir haklarının objektif ölçütlere bağlanması,
- Haklı bir talebin karşılanması için aracı bulma veya ödeme yapma endişesinin vatandaşlar açısından tamamen ortadan kaldırılması,
- Rüşvet ve benzeri menfaat karşılığında haksız bir talebin karşılanmasına meydan verilmemesi için caydırıcı disiplin ve cezai işlemlerin uygulanmasında etkinliğin sağlanması,
- Yönetimi, yönetimin koyduğu objektif kriterlere göre içten ve dıştan denetleyen ve sorgulayan bir sistemle denetlemek,
- Aşırı düzenleyici işlem yükünün hafifletilmesi,
- Kamuya ve siyasal düzene olan güvenin güçlendirilmesi,
- Kamu hizmet sunumunda performans standartlarının oluşturulması
- Bilgi edinme hakkının genişletilmesi ve geliştirilmesi,
- Kara para aklama ile mücadelenin etkin hale getirilmesi,
- Mal beyanında hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

Eylem planını değerlendirecek olursak hastalığın gerekçeleri ortaya konulmaya çalışılmış ancak tedavi sürecinde sadece ağrı kesicilerle yetinilmiştir. Yani şöyle ki sistem bütünüyle ortaya konulmamış sistemdeki bozukluğun sebebi sadece şekilsel ve idari anlamda bir takım küçük aksaklıklara bağlanmıştır. Değerlendirmeler bir bütün olarak üçüncü bölümde yer alacağından ayrıntılara girilmemiştir.

2.3.2.7. Özel İhtisas Komisyonu Raporu

KMY alanındaki sıkıntılara bundan önceki çalışmalara göre en kapsamlı şekilde Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ve KMY'nin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu'nda yer verilmiş sorunlara bütünsel ve çok yönlü olarak yaklaşılmaya çalışılmıştır.

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları 14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile başlatılmıştır. Bu genelgenin "*VIII. Plan, Araştırma*

ve Uygulama Kapsamı” başlığının altında hemen ikinci sırada yer alan 16. maddesi; “ Kamu kesimi açıklarının son on yılda artarak sürmesi ve yapısal reformların gerçekleştirilmesinde yeterince başarılı olunamaması sonucu enflasyon sorunu, son on yılda sağlanan olumlu gelişmeye rağmen kalıcı bir şekilde çözülememiş ve istikrarlı bir büyüme ve gelişme ortamı sağlanamamıştır. Yeni bir yüzyıla girerken Türkiye’nin ciddi atılımları gerçekleştirebilmesi için, öncelikle kamu hizmetlerinde etkinliği ve saydamlığı artırıcı düzenlemelerin yapılarak mali disiplinin güçlendirilmesi.... gerekmektedir.” denilmek suretiyle gelecek dönemde kamu hizmetlerinde etkinliği ve saydamlığı yaygınlaştırıcı düzenlemelerin yapılması gereğini, planın öncelikli konuları arasına dahil etmiştir (DPT-2517-ÖİK: 535).

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları kapsamında kamusal karar alma süreci içinde kamu kaynaklarının daha verimli ve etkin kullanılmasının temel prensiplerini ve uygulama çerçevesini ortaya koymaya çalışan bu komisyonun, katkıda bulunmayı hedeflediği temel amaçlar dört başlık altında toplanabilir. Bunlar, kamu mali yönetiminde;

- Üretilen hizmetin etkinliğinin ve veriminin arttırılması,
- Yeterince bilgilendirilmiş ve hızla karşılık veren bir kamusal karar alma sürecinin oluşturulması,
- Mali raporlama ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi ile birlikte mali saydamlığın sağlanması,
- Denetim etkinliğinin arttırılması ve performans denetimine geçiş olarak sıralanabilir.

Komisyon, Başbakanlık Genelgesi çerçevesinde ilgili kuruluşların görevlendirmiş olduğu uzmanlar ile Planlamanın bu komisyon çalışmalarına katılmasında fayda gördüğü uzman, akademisyen gibi son derece seçkin bir kadroyla çalışmalarını yürütmüştür.

Bu çerçeve üzerinde çalışmaya başlayan komisyon, ilk toplantısı sonunda beş alt komisyona ayrılmış ve çalışmalar aktif olarak bu alt komisyonlar bünyesinde sürdürülmüştür. Çalışma çerçevesine bağlı kalınarak oluşturulan alt komisyonlar aşağıda sıralanmıştır (Hazine, 2012).

- Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş
- Kamu Maliyesinde Saydamlığın Arttırılması, Tahakkuk Bazlı Muhasebe Ve Raporlama Sistemine Geçiş İle Yarı Mali Nitelikteki Faaliyetler İle Koşullu Yüklölölüklerin KMY Kapsamında Yeniden Ele Alınması.
- Parlamentonun Bütçe Denetim Sürecinde Etkinliğinin Arttırılması
- Denetim Sisteminin Etkinliğinin Arttırılması
- KMY'nin Kurumsal Anlamda Yeniden Yapılandırılması gibi sistemsel dönüşümde gerekli reformların yapılacağı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen süreçlerin temel amacı olarak da aşağıdaki veriler maddeler halinde sıralanmıştır (Hazine, 2012).

- Üretilen hizmetin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması,
- Yeterince bilgilendirilmiş ve hızla karşılık veren bir kamusal karar alma sürecinin oluşturulması,
- Mali raporlama ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi ile birlikte mali saydamlığın sağlanması,
- Parlamentonun bütçe sürecinde üstlendiği rollerin gözden geçirilerek mali yönetimde etkinliği sağlayacak bir yapıya kavuşturulması,
- Denetim etkinliğinin artırılması ve kamuda kaynak kullanımında verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun değerlendirilmesine yönelik denetim uygulamasının geliştirilmesi,

Yukarıda belirlenen komisyonlar iki aylık bir sürede çalışmalarını tamamlamış ve ortak bir rapor hazırlamışlardır (Hazine, 2012).

Özel İhtisas Komisyonu Başkanı olan Hazine Müsteşar Yardımcısı Ferhat AMİL'in hazırlamış olduğu raporda ana hatlarıyla Kamu Mali Yönetim sisteminin ciddi sorunları olduğu belirtilmiştir. Vergi mükelleflerinin bu sorunlara duyarsız kalmamaları ve vergi mükelleflerinden toplanan kaynakların tahsisi mekanizması üzerindeki demokratik denetimlerin arttırılması suretiyle oluşturulacak sistemin geliştirilmesinin ancak mükelleflerin bu konulara eğilmeleri ve anlamaları ile değişim sürecinin hızlandırılması sonucunda mümkün olacağı belirtilmiştir.

Özel İhtisas Komisyon Raporu aynı zamanda Devlet için Kamu Mali Yönetim Sistemine yöneltilmiş bir özeleştiri mahiyeti de taşımaktadır.

KMY, bütçe süreçleri, devlet muhasebe ve denetim sistemleri gibi konunun uzmanı olmayan kesimler için “sıkıcı”, “anlamsız”, “fazla bürokrasi kokan” bu konular bu raporun yayımı öncesi geçmiş beş yıldan bu yana hem ekonomi bürokrasisi hem de kısıtlı bir ekonomik çerçevede yoğun bir biçimde tartışılan konulardır. Bu rapor bir bakıma muhtelif zeminlerde tartışılan bu sorunlara belli bir sistematik içerisinde tespitler getirmek ve çözümler üretmek amacını da taşımaktadır. Bu açıdan rafta kalmaya mahkûm “bir diğer” rapor olma tevazuunu taşımamaktadır. Zira Kamu Mali Yönetim Sisteminin ciddi sorunları vardır ve vergi mükelleflerinin bu sorunlara duyarsız kalmamaları ve kendilerinden toplanan kaynakların tahsisi mekanizması üzerindeki demokratik denetimlerini arttırmaları, ancak bu konulara eğilmeleri, anlamaları ve değişim sürecini hızlandırmaları ile mümkündür (Hazine, 2012). Bunun sağlanabilmesi içinde ancak vergi mükelleflerin bilinçlendirilmesi, bilgilendirilmesi ve veri akışının sürekli olması gerekmektedir yani başka bir deyişle saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun KMY’de daha etkili hale getirilmesi gerekmektedir. Toplumu bilgilendirme süreci kamu yönetiminin hesap verme sorumluluğunun önemli bir parçası haline getirilmiş ve devletin mali saydamlığının mali yönden ne olması gerektiği hakkında çözüme yönelik ipuçları vermiştir.

Çalışma genel olarak incelendiğinde daha çok KMY’de bütçe uygulama sonuçlarına yönelik değerlendirmeler yapılmıştır. Reformların gerekliliği bir takım sayısal verilerle açıklanmıştır. 1990 Yılında toplam kamu kesiminin büyüklüğünün GSMH’ye oranının yüzde 28’ine karşılık gelirken bu oran 1999’da yüzde 38,4’e çıkmış, 2000 Yılında ise 42,3’e çıktığı belirtilmiş (DPT Tanımı) ve kamu kesiminin GSMH içerisindeki payının sürekli yukarıya doğru bir eğilim içerisinde ilerlediği belirtilmiştir. Bunun da sistemin neden reforma tabi tutulması gerektiğinin izahı olduğu belirtilmiştir.

Kamu yönetimindeki genel anlamdaki sistemsiz bozukluğun yalnızca mali yönetimdeki reforma duyulan ihtiyaca bağlanması kısmen doğru ve eksik bir tespit

olmuştur. Sistemin komple revize edilmesi gerekirken sadece mali yönetimde köklü değişikliklere gidilme gerekliliğinin belirtilmesi önemli bir eksiklik olmuştur.

Özellikle 1980’li yıllarda bütçenin birlik ve genellik ilkesi dışına çıkılması, bütçenin esnekliğini yitirmesi, bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde üretilen hizmetin etkinliğine bütçesel sürecin katkısının azalması, kaynak ayırma ve harcama süreçlerinin çok karmaşık ve uzun politikalara yoğunlaşan bir yapıya sokmuştur. 1995’de Dünya Bankası projesi olarak başlatılan “*Kamu Mali Yönetim Projesi*” ve bir yönüyle 2000-2002 istikrar programı uygulaması ve bu olumsuzlukların giderilmesine yönelmiştir. Gerekli düzeltmelerin zamanında ve içerden gelen inisiyatiflerle gerçekleştirilmemesi, keza kurum ve kurum içi birim taassubunun aşılamaması sonucunda sorunlar birikmiş ve deyim yerindeyse kendi evimizi düzene sokmak için uluslararası finans kuruluşlarının müdahalesine açık bir yapı oluşturulmasına zemin hazırlanmıştır (Hazine, 2012).

Raporda kaynak ve harcama planlaması için orta vadeli bir yaklaşım öncelikli görülmüş kaynakların nasıl ve hangi birimlerce toplanacağı, yük dağıtımının nasıl yapılacağı, hangi sektörlere hangi harcama yöntemleriyle dağıtılacağına yönelik ifadeler yer almıştır. Hedef ve stratejiler doğrultusunda mali işlemlerin denetleme şeklinin planlanması ile bu konuda gerekli olan stratejilerin geliştirilmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir. Beş Yıllık Kalkınma Planları, hedefleri belirleyen ama uyulmayan niyet mektupları olmaktan çıkarılması gerektiği “Plan-program-bütçe” süreci içinde daha gerçekçi işleyen bir yapıya sokacak ve bu süreci bütün aşamalarında denetleyen bir düzeneğin (mekanizma) kurulma gerekliliğinden bahsedilmiştir. Bu anlamda odak nokta politika oluşturma, planlama ve bütçeleme arasındaki ilişkinin kurulması olarak belirlenmiştir (Hazine, 2012).

OECD ülkelerinin çoğunda uygulanan orta vadeli yaklaşım üzerine kurulu çok yıllık veya bütçe yılını takip eden iki yılın bütçe tahminlerinin yer aldığı projeksiyonlar üzerine kurulu bütçeleme sistemi 5018 Sayılı KMYKK ile mali sistemimize girmiştir.

Raporda belirtilen ve bilginin dağılımındaki problem veya bilginin yüksek maliyetlerle elde edilmesi yeni bütçe kod sistemi ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile kısmen çözümlenmiştir.

3. 1050 SAYILI MUHASEBE-İ USUL KANUNU VE 5018 SAYILI KMYKK İLE MALİ SİSTEME GETİRİLEN YENİLİKLER

Daha önce de değinildiği gibi bütçe hakkı ülkemizde 1924 Anayasası ile tanınmış ve Kamu Mali Yönetim Sistemine ilişkin ilk düzenleme Cumhuriyet Döneminde 1927 yılında çıkarılan 1050 Sayılı MUK ile gerçekleşmiştir. Ancak 1910 yılından itibaren ikinci bölümde de belirtildiği üzere zaten 1050 Sayılı MUK'un genel ilkeleri uygulanmaya başlanmış idi.

Türkiye'de kamu idarelerinin çeşitlenerek büyümesi ve Dünyada yaşanan gelişmeler, uluslararası uygulamalar 5018 Sayılı KMYKK geçişin en önemli nedeni olmuştur.

5018 sayılı KMYKK ile genel olarak, bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmüştür (Çolak, 2008: 12).

Yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin dayandığı temel unsurlar, esaslar şunlardır (Candan, 2006: 2);

- Hesap verme ve yönetim sorumluluğu
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı
- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme
- Çok yıllık bütçeleme(Orta Vadeli Harcama Programı)
- Mali saydamlık
- Tahakkuk esaslı muhasebe
- Mali istatistikler ve faaliyet raporlarının yayımlanması
- İç kontrol sistemi
- Etkin bir iç denetim
- Dış denetim

Kanun bu esaslar dâhilinde aşağıdaki amaçları gerçekleştirmek üzere çıkarılmıştır (Cebeci ve Tosun, 2006: 2).

- KMY’de saydamlık ve hesap verilebilirliği arttırmayı, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim sistemlerini uluslararası standartlara uygun hale getirmeyi, harcamacı kuruluşların harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası iç denetim konusundaki inisiyatiflerini genişletmeyi ve mali disiplini sağlamayı,
- Kamu idarelerinin gelir, gider ve yükümlülüklerini etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetmeleri için görev, yetki ve sorumluluklarda dikkate alınarak, mali işlemleri yürütecek olanların belirlenmesini ve buna göre gerekli mali sistemin oluşturulmasını
- Kurumların stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara, belirlenmiş esas ve usuller ile hizmet gereklerine uygun bir şekilde hazırlanmasını,
- Mali denetimin uluslararası belirlenmiş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesini,
- Dış denetimin kapsamını genişleterek daha etkin bir hale getirmesini amaçlamaktadır.

5018 Sayılı KMYKK’nın yukarıda belirtilen amaçları gerçekleştirmek üzere Kamu Mali Yönetim Sistemimize getirdiği yenilikler iki ana başlık altında irdelenmiştir.

3.1. KAMU MALİYESİNİN TEMEL İLKELERİ BAKIMINDAN GETİRİLEN YENİLİKLER

1970’li yıllardan itibaren devletin bir yandan üretici rolünü terk ederek düzenleyici rol üstlenmesi, yeni yönetim anlayışını toplumsal talebi göz önüne alarak önceden belirlemiş olduğu hedefleri gerçekleştirmek üzere, performansa dayalı ve sonuç odaklı faaliyet göstermesine zorlamıştır. Kamu yönetiminde daha küçük fakat daha etkin bir yönetim anlayışı egemen olmuştur (Bilgin, 2004: 2).

Kamu kaynağının kullanımında “saydamlık” , “hesap verme sorumluluğu” gibi kavramların yerleştirilmesi tüm dünyada devletlerin en önemli önceliklerinden biri olmuştur.

Özel sektör mantığı ile hareket eden ve kamu kaynağının kullanımında saydamlık, etkinlik ve verimlilik gibi kavramları hedef alan yeni bir anlayış doğmaya başlamıştır.

1970’lerin ekonomik krizi, hükümetlerin sosyal ve ekonomik yaşamdaki farkı ideolojik algılanışı, Keynesyen ekonomi yönetimi ve evrensel refah düşüncesi üzerindeki savaş sonrası konsensüse dayalı görüşlerin yıkılması, refah devletinden sosyal hizmetlere yönelik taleplerin artması ve bunun sonucunda sık sık mali krizlerin görülmesi, ekonomiyi geliştirmek için en uygun kurum ve tekniklerin araştırılması; hantal, bürokratik ve zorlayıcı yapılar içerisinde etkinliğin ve verimliliğin arttırılması çabaları (Ömürgönülşen,1997: 517) Yeni Kamu Yönetimi anlayışının oluşumu aşamasında yoğun olarak tartışılan konular olmuştur.

Bu dönemde küçültülmesi öngörülen kamu sektöründe kaynakların nasıl verimli kullanılabileceğine, verimli yönetimin nasıl gerçekleştirilebileceğine çözüm aranmış fiyat tabanlı, bürokratik olmayan, piyasa odaklı ve müşteri tercihli kamu hizmetlerinden oluşan yapı en uygun yapı olarak düşünülmüş ve genelde bu yaklaşım “Yeni Kamu Yönetimi” düşüncesi olarak adlandırılmıştır (Özer, 1997: 3).

Ülkemizde kamu yönetimi reformunun mali ayağı 10 Aralık 2003 tarihinde TBMM’ce kabul edilen ve 5018 sayılı KMYKK ile düzenlenmiştir. 5018 sayılı KMYK Kamu Mali Yönetim kavramını Tanımlar başlıklı 3. maddesinin 1 bendinde “Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler” olarak tanımlamıştır.

1050 Sayılı Kanunda yerini bulmamış olan ve Yeni Kamu Yönetimi anlayışının neredeyse temelini oluşturan mali saydamlık, hesap verilebilirlik, kamu kaynağının kullanımında etkinlik ve verimlilik gibi kavramlar 5018 Sayılı Kanunda yerini bulmuştur.

Yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması hedef alan 5018 sayılı KMYKK ile kamu maliyesinin temel ilkeleri bakımından getirilen temel yenilikler ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

3.1.1. Bütçe Türlerinin Uluslararası Standartlara Uygun Hale Getirilmesi

Bütçe türleri uluslararası standartlarda belirlenen biçimde yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmıştır. Bu çerçevede katma bütçe kaldırılmış, kamu idareleri, idari ve mali statülerine göre genel veya özel bütçeli hale getirilmiştir.

5018 sayılı KMYKK bütçe sistemini yeniden ele alarak kamu bütçelerinin hazırlanma usul ve esaslarını, uygulama ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilme ve raporlama hususlarında yeni düzenlemeler getirmiş bütçenin kapsamı da genişletilmiştir. Söz konusu genişlemede uluslararası standartlar etkili olmuştur.

5018 Sayılı Kanunu'nun bütçe süreci ile getirdiği bir önemli yenilik de kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bağlar kurulmasıdır.

Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin sağlanması amacıyla özel hükümler getirilmiş ve çok yıllık bütçeleme sistemine geçiş sağlanmış, kamu idarelerinin bütçe sürecindeki görev yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir.

Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerine önemli oranda esneklikler sağlanmış ayrıca tüm gelir ve giderlerin bütçede yer almasını sağlayarak bütçe haricinde gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmeye çalışılmıştır.

5018 Sayılı KMYKK’da yer alan bütçe türlerini aşağıda bir tablo halinde verecek olursak;

Tablo:1 5018 KMYKK’da Türk Bütçe Sistemi

MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİ	SOSYAL GÜVENLİK KURULUŞLARI BÜTÇESİ	MAHALLİ İDARELER BÜTÇESİ
GENEL BÜTÇE		BELEDİYE BÜTÇELERİ
ÖZEL BÜTÇE		İL ÖZEL İDARELERİ BÜTÇELERİ
DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUM BÜTÇELERİ		MAHALLİ İDARELER BİRLİK VE İDARE BÜTÇELERİ

Merkezi Yönetim Bütçesi 5018 Sayılı KMYKK’nın 12. maddesinde belirtildiği üzere ilgili kanun ekinde yer alan (I) Sayılı Cetvelde Genel Bütçe, (II) Sayılı Cetvelde Özel Bütçe ve (III) Sayılı cetvelde yer alan Düzenleyici ve Denetleyici Kurumları kapsamaktadır. 1050 sayılı kanunda katma bütçe olarak tanımlanan kurumların bir kısmı (DSİ, TCK vb.) 5018 sayılı Kanun ile genel bütçeye dahil edilmişlerdir. Böylece 1050 Sayılı Kanunda yer alan “Katma Bütçe” kavramı mali sistemden tamamen çıkarılmıştır.

Özel Bütçe yine 5018 Sayılı KMYKK’nın 12. maddesinde tanımlanmıştır. “Bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen kuruluş ve çalışma esasları kanunla düzenlenen ve Kanuna ekli (II) Sayılı Cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.” şeklinde tanımlanan özel bütçeli kurumların genel bütçeli kurumlardan farkı kendi öz gelirlerinin olması ve ürettikleri mal ve hizmetlerin faydası bölünebilen, faydalandırılabilen kurumlar olmalarıdır (Günday, 2004: 141). Özel bütçeli kurumlara ait gelirler özel bütçe kapsamında yer almakta ve kendi gelirleri ile karşılayamadıkları giderleri genel bütçeden yapılan transferler yoluyla karşılanmaktadır.

Düzenleyici ve Denetleyici Kurum bütçesi ise özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve 5018 Sayılı Kanuna ekli (III) Sayılı cetvelde yer alan her düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Düzenleyici ve Denetleyici kurumlar; özel kanunlarla kurulan kurul, kurum veya üst kuruluş şeklinde teşkilatlanmış kurumlardır (Tosun ve D.,2011:9-10). Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar bankacılık, telekomünikasyon ve elektrik gibi belirli sektörleri düzenlemekle görevli olan kurumları siyasi müdahalelerden uzak tutmak ve idari ve mali özerkliklerini teminat altına alma amacıyla ortaya çıkmışlardır. Bu kurumlara idare hukukunda bağımsız idari otoritelerde denilmektedir (Günday, 2004:251). Bu kuruluşların mali kontrol sistemleri 5018 Sayılı KMYKK'dan önce kendi özel sistemlerinde de düzenlenmiştir. Söz konusu kurumların mali ve idari özerkliklerinin korunabilmesi amacıyla bu kuruluşlar 5018 Sayılı Kanun'un bütün hükümleri yerine yalnızca bazı hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir. Bu kuruluşlara getirilen en önemli özerklik ise bütçelerini doğrudan Maliye Bakanlığı aracılığı ile TBMM'ye sunabilmeleridir.

Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi ise yine 5018 Sayılı KMYKK'nın ekli (IV) Sayılı Cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesine sosyal güvenlik kurumu bütçesi denilmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumlarının bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve diğer mali işlemler, 5018 sayılı KMYKK hükümleri saklı kalmak kaydıyla kendi kanunlarındaki hükümlere tabidir. Ancak sosyal güvenlik kurumlarının ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçe ile birlikte hazırlanır, görüşülür, onaylanır. Ödenekler de bu husus ve esaslara göre kullanılır. Dolayısıyla bu kurumlar kendi gelirleri ile kendi giderlerini karşılamaktadırlar. Ancak bu kuruluşlarda gelir – gider açığı ortaya çıkması halinde genel bütçeden yapılacak transfer harcaması ile bu açık finanse edilmektedir (Bülbül ve D., 2005: 48).

Mahalli idare kapsamında yer alan kamu idarelerinin bütçelerine mahalli idareler bütçesi denilmektedir. Mahalli idareler merkezi yönetimin aksine, toplumun geneline değil sadece belli bir kısmını ilgilendiren hususlarda, belli bir bölge ile ilgili olarak faaliyet göstermek amacıyla kurulmuş kurumları ifade eder (Tosun ve D, 2011: 10). Bu idarelerin yetkileri belirli bir coğrafi alanla sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idareleri ve bunlara bağlı olarak kurulan ya da faaliyet gösteren birlik ve idarelerden oluşmaktadır.

3.1.2. Kamu Mali Yönetimi'ne Yapısal ve İşleyiş Olarak Yeni Bir Anlayış Getirilmesi

5018 Sayılı KMYKK mali yönetim ve kontrol sistemimizin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele alarak bu hususların temel esaslarını düzenlemiş, kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını belirlemiştir. Bu çerçevede;

3.1.2.1. Bütçe İlkeleri'nin Çağın Gereklerine Uygun Hale Getirilmesi

Öncelikle bütçenin oluşumunu kullanımını 5018 Sayılı KMYKK belirli ilkelere bağlamış ve bu kanunun 13. maddesinde bütçe ilkeleri belirlenmiş ve kamu idare bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü sırasında dikkate alınması gereken ilkeler tanımlanmıştır. Bu ilkeler maddeler halinde açıklanacak olursa;

- 13-(a)'da *“Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.”* denilmektedir. Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte kalkınmayı sağlama ilkesi bütçenin ekonomik fonksiyonunun bir gereğidir (Başaran ve Koçak, 2012: 97). Bütçeler ekonomik ve mali politikaların uygulanmasını sağlayan araçlardan birisidir. Ekonomide istikrarlı bir biçimde dengenin sağlanarak korunması, kalkınmanın sağlanması ve ülkenin refah seviyesinin yükseltilmesini sağlamak tüm bütçelerin çağdaş birer fonksiyonudur.
- 13-(b)'de *“Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.”* Bu ilke yönetim görevini üstlenmiş ve aynı zamanda harcama yetkisi verilmiş olan sorumluların bu yetkilerini kullanırken sınırsız ve keyfi bir biçimde kullanamayacaklarını ifade etmektedir.
- 13-(c)'de *“Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.”* Bu ilke bütçenin amaçlarına ulaşma ve kaynak kullanımında etkinliği sağlama açısından önem taşımaktadır.

Kalkınma planları uzun dönemli bir perspektife sahip olan planlardır. Programlar ise bu planların uygulanmasını gösteren süreçlerdir. Bütçelerin kalkınma plan ve programlara uygunluk göstermesi kıt kaynakların daha etkin ve verimli kullanımını sağlamaktır (Başaran ve Koçak, 2012: 97).

- 13-(d)'de *“Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.”* İfadesi esasen bütçenin yıllık değil çok yıllı hazırlanmasını ifade eder. Çok yıllı bütçeleme sisteminde temel amaç stratejik planların göz önüne alarak bütçe öngörülerinin önümüzdeki iki yılı kapsaması ve bu sayede kıt ve sınırlı olan kamu kaynaklarının ihtiyaçlar dâhilinde daha etkin ve verimli kullanımını sağlamaktır.
- 13-(e)'de *“Bütçe kamu mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görülmesini sağlar.”* İlkesi son yıllarda Dünya’da ve ülkemizde gündeme gelen yeni kamu yönetimi anlayışının bir yansımasıdır. Yeni kamu yönetimi anlayışı kaynak kullanımında saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması için, kamu mali işlemleri bütçeler aracılığı ile kapsamlı ve saydam bir biçimde izlenebilmeli ve denetlenebilmelidir.
- 13-(f)'de *“Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.”* İlkesi bütçenin genellik ilkesinin bir sonucudur. Bu ilkeye göre bütçede tüm gelir ve giderler gayri safi olarak yani birbirine mahsubu yapılmadan gösterilmelidir. Bu sayede bütçenin denetimi kolaylaşır. Ancak kamunun üretmiş olduğu bir mal ya da hizmetin maliyetini net olarak hesaplamak bu ilkeye göre güçtür.
- 13-(g)'de *“Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsil edilmemesi esastır.”* Bu ilkeye âdem-i tahsis ilkesi de denilebilir. Bu ilkeye göre toplanan gelirler özel bir harcama için özellikle tahsis edilemez.
- 13-(h)'de *“Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.”* İlkesi yapılması planlanan harcama tutarında gelir toplanmasını esas alır. Bu sayede kıt kaynakların kullanımında etkinlik sağlanır.
- 13-(i)'de *“Bütçeler , ait olduğu yıl başlamadan önce TBMM veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanmaz.”* İlkesi ön izin ilkesinin bir sonucudur.

- 13-(j)'de *“Bütçede bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.”* ilkesi farkı bir yasal düzenleme gereken uygulamaların bütçede yer almaması gerekliliğini ifade eder.
- 13-(k)'da *“Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır.”* İlkesi bütçenin uluslararası alanda karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla düzenlenmiş bir ilkedir. Bütçe ile ilgili değerlendirme ve analizlerin etkinliğini sağlamak amacıyla bu ilke uygulanır.
- 13-(l)'de *“Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır.”* ilkesi yeni kamu yönetimi anlayışının getirmiş olduğu saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlama açısından önem arz etmektedir. Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi aşamalarının kamuoyuna sunulması ve içeriğinin kamuoyu tarafından anlaşılabilir olması bu ilkenin temel amacıdır.
- 13-(m)'de *“Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.”* İlkesi bütçe dışında hiçbir suretle gelir toplanmaması ve harcama yapılmamasının gerekliliğini ifade eder. Bu ilke bütçe dışı herhangi bir fon yaratma ve kullanımının önlenmesi amacı güder.
- 13-(n)'de *“Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.”* İlkesi bir kamu harcaması yapılabilmesi için öncelikle bütçede ödeneğin yer alması gerektiği söz konusu ödeneklerin de bütçede yer alması ve önceden belirlenmiş plan ve programlara uygun olarak yapılması gerekliliğini ifade etmektedir.
- 13-(o)'da *“Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek için kullanılır.”* İlkesi bir harcamanın yapılabilmesi için öncelikle harcama konusu iş için bütçe kanununda ödeneğinin olması gerektiğini ifade eder.

3.1.2.2. Bütçe Yapısı'nın Değişmesi

5018 sayılı KMYKK'nın orta vadeli bir bütçeleme anlayışının sonucu olarak çok yıllık bütçeleme, mali yönetim sistemimize girmiş bulunmaktadır (Arcagök ve D, 2006: 75). Çok yıllık bütçeleme anlayışı, yönetsel politikalar ile bütçe imkânlarını bir araya getirerek bütçe üzerinde mali disiplini bozucu unsurları azaltıcı bir etkiye sahiptir. 2006 yılından itibaren mali sistemimiz içerisinde bütçe üç yıllık olarak hazırlanmakta ve ilk yılın bütçe TBMM'ye ayrıntılı olarak sunulurken kanunlaşmaktadır. İzleyen iki yılın bütçesi ise sadece gelir ve gider olarak kanun metninde yer almakta ayrıntılara yer verilmemektedir. Bütçe her yıl yeni bir yıl ilave edilerek yeniden hazırlanmaktadır. Bu sayede tahminler güncel koşullara göre yeniden düzenlenmektedir.

3.1.2.3 Merkezi Yönetim Bütçe Uygulaması'nın Getirilmesi

Devlet bütçelerinin hazırlanması ülkelerin çoğunda yürütme organı tarafından yapılmaktadır. Bunun doğal nedeni olarak bütçeler yürütme organlarının bir yıllık faaliyetlerinin göstergesidir. Ülkemizde merkezi yönetim bütçesini hazırlayıp TBMM'ye sunma görevi Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının hazırlanması ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından Maliye Bakanı sorumludur.

5018 sayılı KMYKK üç yıllık dönemi kapsamına alan ve çok yıllık bütçeleme sürecine geçilmesini öngörmüş ve konsolide bütçe sistemine son verip merkezi yönetim bütçe uygulamasını getirmiştir (Karaaslan, 2008: 176).

Merkezi yönetim bütçelerinin kapsamına; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçeleri girmektedir.

5018 sayılı KMYKK'nın 15. Maddesinde merkezi yönetim bütçesi “...merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren bir kanun” olarak tanımlanmıştır.

Merkezi yönetim bütçe kanununda;

- Yılı ve izleyen iki yılı izleyen gelir ve gider tahminleri,
- Varsa bütçe açığının ve fazlasının tutarı,
- Açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı,
- Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri,
- Borçlanma ve garanti sınırları,
- Bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler,
- Bağlı cetveller,
- Mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak veya kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer almaktadır.

Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci Bakanlar Kurulu'nun mayıs ayının sonuna kadar toplanarak, makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki ekonomik büyüklükleri kapsayacak orta vadeli programı onaylaması ile başlamaktadır (BUMKO, 2011).

Maliye Bakanlığı'nın OVP ile uyumlu olmak üzere gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren OVM'yi hazırlayarak YPK'da karara bağlanması ile devam eder (BUMKO, 2011)

Kamu kurum ve kuruluşlarınca hazırlanan Bütçe ve Performans Programı teklifleri 1-30 Ağustos tarihleri arasında BUMKO ve ilgili kuruluşlar arasında müzakere edilir.

Bütçe Kanun Metni çalışmaları 1 Temmuz-17 Ekim tarihleri arasında BUMKO tarafından yapılarak Bütçe Kanun Metni tasarısı 17 Ekim tarihine kadar TBMM'ye sunulur ve 17 Ekim-10 Aralık tarihleri arasında TBMM'de görüşülerek 25-31 Aralık arasında ilgili metin kanunlaşır.

Baştan sona bütün süreç Tablo:2'de özetlenecek olursa;

Tablo:2 5018 Sayılı KMYKK Çerçevesinde Bütçe Hazırlama Süreci

FAALİYET	FAALİYETTE BULUNAN KURUM	TARİH	İÇERİK
İdari Faaliyet Raporu	Genel Yönetim Kapsamındaki Kuruluşlar	Nisan Sonu	İdarelerin üst yöneticileri, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idari faaliyet raporlarını düzenleyenler kamuoyuna sunarlar.
Orta Vadeli Program	Devlet Planlama Teşkilatı	Mayıs ayı sonuna kadar.	Kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri kapsar.
Orta Vadeli Mali Plan	Maliye Bakanlığı hazırlar Yüksek Planlama Kurulu(YPK) karara bağlar.	15 Haziran'a kadar.	Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içerir.
Bütçe Çağrısı Ve Eki Bütçe Hazırlama Rehberi	Maliye Bakanlığı	Haziran Ayının Sonuna Kadar	Bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini ve diğer bilgileri içerir.
Yatırım Genelgesi Ve Eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi	Devlet Planlama Teşkilatı	Haziran Ayının Sonuna kadar.	Bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini ve diğer bilgileri içerir.
Genel Faaliyet Raporu	Maliye Bakanlığı	Haziran ayının sonuna kadar.	Merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıl faaliyet sonuçlarını gösterir rapor.
Bütçe Ve Performans Programı Tekliflerini Hazırlanması	Harcamacı Kuruluşlar	1-31 Temmuz	Gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında; orta vadeli program ve mali planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esaslar, kalkınma planı ve yıllık program ve öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları, kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllık bütçeleme anlayışı, idarenin performans hedefleri doğrultusunda hazırlanması.
Bütçe Ve Performans Tekliflerinin İncelenmesi Ve Görüşülmesi	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Harcamacı Kurumlar	01 Ağustos-30 Eylül	Kamu idarelerinin yetkileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında bütçe görüşmeleri yapılır.
Bütçe Kanun Metni Çalışmaları	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü	01Temmuz-17 Ekim	Kanun metni;Genel Hükümler, Devlet Borçları ve Kamu İktisadi Teşebbüslerine ilişkin hükümler, Kamu Personeline İlişkin Hükümler ve Çeşitli Hükümler olmak üzere dört kısımdan oluşmaktadır.
Yatırım Büyüklükleri Koordinasyon Toplantısı	D.P.T., Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Merkez Bankası	10-25 Eylül	Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı Bakanlar Kurulunca TBMM sunulmadan önce Yüksek Planlama Kurulunun toplanarak makro ekonomik göstergeler ve büyüklüklerini görüşmesi
Yüksek Planlama Kurulu(YPK)	Devlet Planlama Teşkilatı	En geç Ekim ayının ilk haftası	Kanun Tasarısı Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulmadan önce Yüksek Planlama Kurulu'nun toplanarak makro ekonomik göstergeler ve büyüklüklerini görüşmesi.
Bütçe Ve Performans Programı Tasarısının T.B.M.M.'Ye Sevki	Bakanlar Kurulu	15-17 Ekim	Makro ekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu, mali yıl başından en az 75 gün önce bakanlar kuru tarafından TBMM'ye sunulur.
Bütçe Kanun Tasarısının TBMM'de Görüşülmesi	TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu	17 Ekim-10 Aralık	Anayasanın düzenlediği şekliyle uygulama devam etmektedir.
Bütçe Kanun Tasarısının Kanunlaşması	TBMM ve Cumhurbaşkanı	25-31 Aralık	Anayasanın düzenlediği şekliyle uygulama devam etmektedir.
Yürürlük	İcra	01 Ocak-31 Aralık	Merkezi yönetim bütçe kanunu mali yıl başından önce Resmi Gazete'de yayımlanır.

Kaynak:Başaran Ve Koçak, 2012: 107

5018 Sayılı KMYK'nın getirdiği yeni bütçe sisteminde yukarıda belirlenen süreçleri sırası ile değerlendirecek olursak;

3.1.2.3.1. Orta Vadeli Program'ın Hazırlanması

Kamu ve özel kesim için öngörülebilirliği artıracak bir yol haritası niteliğinde olan OVP, makro politikaların yanı sıra, temel gelişme eksenini ve ana sektörleri de kapsamaktadır. Programda, uzun vadeli amaçlara katkıda bulunacak şekilde, üç yıllık dönemde üzerinde yoğunlaşılması gereken öncelikler tespit edilmektedir. Bakanlık ve kurum bütçelerinin hazırlanmasında, idari ve yasal düzenlemelerin gerçekleşmesinde, kurumların karar alma ve uygulama süreçlerinde programın amaç ve öncelikleri esas alınmaktadır.

OVP, hareketli bir yapıya sahiptir. Üç yıllık süreci içeren program, yıllık uygulama sonuçları ve genel kabul edilen şartlardaki değişimlere paralel olarak her yıl yenilenmektedir. Bu nedenle programı etkileyecek tüm dışsal gelişmeler izlenmekte ve değerlendirilmektedir. Programın amaç ve öncelikleri bakımından uygulananın izlenmesi, değerlendirilmesi ve Bakanlar Kuruluna bilgi sunulmasından DPT müsteşarlığı sorumludur (DPT, 2012). Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci Bakanlar Kurulu'nun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel makro büyüklükleri kapsayacak şekilde DPT Müsteşarlığınca hazırlanan OVP' yi kabul etmesiyle başlar. OVP aynı süre içerisinde resmi gazetede yayımlanır.

2012-2014 dönemini kapsayan OVP'nin temel amacı, ülkemizin refah seviyesinin artırılması nihai hedefi doğrultusunda istikrarlı bir büyüme sürecinden istihdamı artırmak, mali disiplini sürdürmek, yurt içi tasarrufları arttırmak, cari açığı azaltmak ve böylece makroekonomik istikrarı güçlendirmektir (BUMKO, 2012).

Bütçe süreci Orta Vadeli Program, hazırlık çalışmaları ile başlamaktadır. Bu süreç içinde harcamacı kurumların yapacakları ön hazırlık aşamaları çok önemlidir. Bu hazırlıklar kapsamında stratejik hedefler doğrultusunda çalışmalar planlanarak en küçük birimlerin dahi ihtiyaçları tespit edilmektedir (Şensoy, 2004: 77).

Programın uzun vadeli olması, daha önce ortaya çıkan ve çıkması muhtemel olan etkilerin dikkate alınmasını sağlamaktadır. Daha sonra OVP' nin ortaya koyduğu temel amaç, öncelik ve makro hedeflerle tutarlı olmak üzere OVM hazırlanacak ve YPK kararıyla yürürlüğe girecektir.

3.1.2.3.2.Orta Vadeli Mali Plan'ın Hazırlanması

5018 sayılı KMYKK'nın öngördüğü yeni bütçe sistemi çerçevesinde, çok yıllık bütçe hazırlık sürecinin Bakanlar Kurulu'nun OVP' yi kabul etmesiyle başladığı daha önce belirtilmişti. Bu bölümde ise OVP ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleriyle birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak Haziran ayının 15'ine kadar YPK tarafından karara bağlanan OVM' den ayrıntılı olarak bahsedilecektir.

5018 Sayılı KMYKK'nın 16. maddesinde “*OVP ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan OVM, Haziran ayının onbeşine kadar YPK tarafından kara bağlanır ve Resmi Gazete’de yayımlanır.*” Hükümü amirdir.

OVM, gelecek üç yıla ilişkin merkezi yönetim bütçesinin toplam gelir ve gider tahminlerini içerir. Mali plan, hedef bütçe dengesini ve açık varsa bu açığın hangi tür borçlanma araçları ile kapatılacağını ya da bütçe fazlası varsa bu fazlanın nasıl değerlendirileceğini belirtir.

OVM'nin en önemli özelliklerinden birisi, kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarının belirlenmesidir. Böylece düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere merkezi yönetime dahil kurumların ödenek tekliflerine ekonomik sınıflandırmanın birinci düzeyinde bir üst limit getirmektedir.

3.1.3. Bütçenin Kapsamı'nın Genişletilmesi

Bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla, bütçenin kapsamı genişletilmiştir. Böylece belirlenen harcamaların parlamentonun bilgi ve denetimine tabi olması sağlanmaya çalışılmıştır. Bunun kapsamı, uluslararası sınıflandırmaya uygun olarak genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir. 1050 Sayılı MUK'da sadece devlet tüzel kişiliğine dâhil idareler ve katma bütçeli ve özel (mahalli) bütçe idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsarken 5018 Sayılı KMYKK'da merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır.

Zaten 5018 Sayılı KMYKK'nın genel gerekçesine bakıldığında *“halen ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunla kurulan kamu tüzel kişiliğine haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Bunlardan sadece genel ve katma bütçeler TBMM tarafından kabul edilerek kanunla yürürlüğe konulmakta, diğer bütçeler ise yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir. Ayrıca anılan bütçelerin uygulama usul ve esasları da önemli farklılıklar arz etmektedir.”* Denilmekte ve kanun gerekçesinin bütçenin kapsamı ile ilgili olduğu belirtilmektedir.

1050 Sayılı MUK Türkiye’de devlet bütçesini ifade eden konsolide bütçe, *“Genel ve katma bütçeli kuruluşları bütçe toplamından hazine yardımının düşülmesiyle oluşan büyüklüktür.”* olarak ifade edilmekte, genel bütçe, devlete dair ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanun” olarak tanımlanmakta (1050 Sayılı Kanun m.6), Giderleri özel gelirlerle karşılanan ve Genel Bütçe dışında yürütülen bütçelere “katma bütçe” denilmektedir (1050 Sayılı Kanun Madde 15).

5018 sayılı KMYKK'nın düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar ile ilgili istisna hükümleri hariç kapsamı çok geniş tutulmuş, uluslararası standartlara ve yaklaşımlara uygun olarak, Kanun’un kapsamı genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri(kısaca genel idare) olarak öngörülmüştür. 1050 sayılı Kanun’dan farklı

olarak kamu mali yönetim sistemi, bütüncül bir yaklaşımla düzenlenmekte ve yıllardır özel hükümlerle ayrıcalık tanınan ve istisnai düzenlemelere tabi tutulan kurum ve kuruluşlar da Kanun kapsamına dâhil edilmektedir. Kapsamın çok geniş tutulmasıyla birlikte, KMY’de disiplin, bütünlük ve şeffaflığın sağlanması ve ortak standartların oluşturulması yönünde önemli bir adım atılmıştır (Çolak, 2008: 13).

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

5018 Sayılı KMYKK yukarıda ARIN’ın belirttiği eksikliği büyük ölçüde gidermiş bütçe dışı fonları ve kurumları kanun kapsamına dahil ederek parlamentonun denetimi altına almıştır.

3.1.4. Kamu İdarelerinin Tüm Gelir ve Giderlerinin Kapsama Alınması

Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçe kapsamına alınarak bütçe dışında gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmek istenmiş ve bütçede birlik sağlanmıştır.

Bütün kamu kesimi üretici birimlerinin harcama ve gelirlerinin tek bir bütçe içinde toplanmasına bütçenin “birlik ilkesi” denir. Bu ilkeye göre, bir ülkede kamu harcama ve gelirleri tek elden tahmin edilmekte, planlanmakta ve dengelenmektedir. Bunun sonucu kamu kesiminin tek birim üretici olarak düşünülmesi ve kamu hizmetlerinin ülke çapında düzenlenmesidir (Başaran ve Koçak., 2012: 74).

Anayasanın 161. maddesinde; devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişiliklerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır denilmekte ve mevcut durum bir bakıma onaylanmaktadır.

Birlik ilkesinde esas olan devletin tüm gelir ve giderlerinin bir bütçede toplanmasıdır. Bütçe ilkelerinin hakkıyla gerçekleşebilmesi birlik ilkesine uyulmakla sağlanabilir. Günümüz kamu yönetiminde, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve idare edebilir olmaya ulaşabilmede birlik ilkesinin çok önemli rolü bulunmaktadır. Bu bakımdan birlik ilkesi, klasik ve modern maliyecilerin vazgeçemedikleri bir ilkedir. Birlik ilkesi devletin mali durumunun tamamının kavranmasına yardımcı olduğu, kamu gelirlerinin ne ölçüde kamu harcamalarını karşılayabildiğini göstermesi, bu sonuçların bütçenin yasama organı tarafından denetlenmesine yardımcı olabileceğine yardımcı olması, bu sayede gelecek için plan ve programların yapılmasına ve kamuoyuna istenilen bilgilerin aktarılabilmesine imkân sağlamasından dolayı faydalı olduğu söylenebilir. Çağdaş maliyecilerin bu ilkenin biraz yumuşatılması görüşlerine karşın yine de değişen ve gelişen iktisadi, mali, sosyal koşulların gereği olan ayrıcalıkları bütçe içinde uygulanmakla beraber, birlik ilkesinden tümünden vazgeçmek mümkün değildir (Coşkun, 1997: S:49).

Birlik ilkesi genellikle kabul gören bir bütçe ilkesi olmasına rağmen gerek kamunun ürettiği mal ve hizmetlerin özelliği gerek ülkelerin siyasi yapılanma biçimlerinin gereksinimleri dolayısıyla bu ilkeden bazı sapmalar olmaktadır (Mutluer ve d.,2007:399). Ülkemizde bu sapmalara; özel bütçeli kurum bütçeleri, döner sermayeli kuruluşların bütçeleri, bütçe dışı fonlar örnek olarak gösterilebilir. Birlik ilkesine istisna teşkil eden bütçe dışı yapılanmalar zaman içinde sayıları artmış ve ekonomik, hukuki ve siyasal sonuçları da beraberinde getirmişlerdir. Ülkemizde 1050 Sayılı MUK döneminde ortaya çıkan ve istisna teşkil eden bu uygulamalara 5018 sayılı KMYKK son vermiştir. 5018 sayılı KMYKK merkezi yönetim bütçe kanunu, genel yönetim içinde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerin bütçeleri dışında merkezi yönetime tabu kurumların bütçelerini bir çatı altında toplamak suretiyle TBMM'nin onayını zorunlu kılmıştır. Sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler bütçeleri hakkında gerekli bilgilerin merkezi yönetim bütçe kanununa eklenmek suretiyle TBMM'ye sunma zorunluluğu getirmiştir.

3.1.5. Kalkınma Planları ve Bütçeler Arasında Sıkı Bir Bağ Kurulması

1050 Sayılı MUK'da kalkınma planları ile bütçeler arasındaki bağlantı tamamen yok olmuş, kalkınma planlarında öngörülen hedefler tamamen kâğıt üzerinde kalmış, bütçeler stratejik karar alma aracı olmaktan çıkarılmıştı. 5018 Sayılı KMYKK ile planlı bütçeleme süreci ile kalkınma planları ile bütçeler arasındaki bağlantı sağlanmış, kamu idarelerinin kalkınma planları yıllık programlar ve mevcut kaynakları da göz önüne alarak stratejik plan hazırlamaları, bütçelerini oluşturdıkları stratejik plan çerçevesinde oluşturmaları sağlanmıştır.

3.1.6. Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçelemenin Sistemin Temel Ayakları Haline Gelmesi

5018 Sayılı KMYKK'nın tanımlar başlıklı 3. maddesinde stratejik plan “*kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plandır*” şeklinde tanımlanmıştır. Üst yönetim seviyelerinde, sistematik olarak hedeflenen amaçlara ulaşmak için kaynakların nasıl kullanılacağına dair değerlendirmedir (Başaran ve Koçak,2012:155).

5018 Sayılı KMYKK ile plan stratejik bir temele kavuşmuş ve tüm kamu kurumları için zorunlu hale getirilmiştir. Yine 5018 Sayılı KMYKK'nın 9. maddesinde ise “*...kamu idarelerinin; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonları oluşturmak, stratejik amaç ve ölçülebilir hedef ve amaçlar saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlemesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlayacakları...*” belirtilmiştir. Yine aynı maddenin devamında, “*...kamu idarelerinin bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflere uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlamaları gerektiği...*” belirtilmektedir (Başbakanlık, 2012).

5018 Sayılı KMYKK'nın yukarıda ifade edilen hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, kamu kurumlarınca hazırlanması mecbur tutulan stratejik planın

hazırlanmasında ve bu plan esas alınarak hazırlanacak olan bütçelerde, misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedefler temel alınacaktır. Hazırlanan bütçelerin belirlenen performans ölçütleri ışığında denetimi esnasında bunlar dikkate alınacaktır (Başaran ve Koçak, 2012: 155) .

Süreci formüle edecek olursak;

((Miyon +Vizyon+ Stratejik Planlar) → Bütçe Hazırlama →
Bütçenin Uygulanması → İzleme ve Değerlendirme)

Öncelikle kamu kurum ve kuruluşlarının kuruluş kanunlarında belirlenen misyon çerçevesinde ileride planladığı yada gerçekleştirmek istedikleri (vizyon) belli bir planlama dahilinde kaynak-maliyet analizi yapılarak (Stratejik Planlama) kuruluş bütçeleri hazırlanır. Bütçe uygulama sonuçları faaliyet sonuçları tablosu ve Kesin Hesap Kanunu ile TBMM tarafından izlenerek değerlendirilir.

Stratejik Planlama ve İlişkili kavramların kısa açıklaması yapılacak olunursa;

3.1.6.1. Misyon

5018 sayılı KMYKK ile kamu idarelerine mecbur tutulan ve bütçeler hazırlanırken esas alınacak misyon kavramının ne anlama geldiği ve belirlenirken esas alınması gereken ilkelerin neler olduğunun saptanması kamu idareleri açısından büyük önem arz etmektedir. Gelişi güzel belirlenmiş bir misyon ifadesi gerek bütçelerin hazırlanması gerek ilerleyen zamanlarda kamu kurumların denetilmesi esnasında kamu kurumlarında büyük sıkıntılara sebebiyet verecektir.

Misyon kavramı, örgüt üyelerine bir istikamet kazandırılması amacıyla belirlenmiş ve örgütü benzer örgütlerden ayırt etmeye yarayan uzun dönemli görev ve amaç şeklinde tanımlanabilmektedir. Bu tanım ışığında misyonun özelliklerini kısaca şu şekilde belirtmek mümkündür (Dinçer,1997:96-98). Misyon uzun dönemli bir amaç olup hiçbir zaman ortadan kalkmaz, ulaşamaz, organizasyonun dışına yöneliktir, kuruma özgüdür ve alternatif faaliyetler arasında tercih edilmesinden dolayı da özeldir.

Misyon örgütün ne olmak istediğinin ve kime hizmet ettiğinin genel bir ifadesidir (David, 2001:55). Misyon bir kuruluşun varlık sebebidir; kuruluşun ne yaptığını, nasıl yaptığını ve kimin için yaptığını açıkça ifade eder. Misyon bildirimi stratejik plan dokümanının diğer kısımlarına da temel oluşturur (Başaran ve Koçak, 2012:179).

Misyon kavramı en kısa deyişle bir kuruluşun varlık sebebidir denilebilir. Misyon toplumda belirli bir görevi yerine getirmektir (Makalemarketi, 2012). Misyon kamu kurumunun gelecekte olmak istediği yer, yapmak istedikleri gibi anlamlar taşır. Türk Dil Kurumu sözlük anlamı ise *“Bir Misyon (Özgörev, Vazife): Bir kurumun varlık sebebi olup, ne yaptığını, nasıl yaptığını ve kimin için yaptığını ifade eder. Bir kimse kurum veya kuruluşun var oluş nedeni”, “Bir kimse, kurum veya kuruluşun yapması beklenen görevi’dir”* şeklinde tanımlanmış Fransızca bir kelimedir.

Örgütün yaptığı işi ve amaçlarını belirleyen bir misyonu vardır. Örgüt misyonunun tanımlanması zorunluluğu yönetimi, kurumun hizmet alanını açıkça belirlemeye zorlar. Tüm örgütler bir kimliğe sahiptir. Kimlik bir örgütün mevcudiyetinin sebebidir. “Biz neyiz?” sorusuna kimlik cevap verir. “Bir örgüt adı, statüsü veya kuruluş beyannamesindeki maddelerle tanımlanamaz. Örgüt görevi ile tanımlanır. Örgütün yalnızca görev ve amacının açık bir şekilde tanımı, örgüt amaçlarının açık ve gerçekçi biçimde ortaya konulmasına imkân sağlayacaktır. “diyerek “İşimiz nedir?” sorusunun, “Görevimiz nedir?” sorusuyla eş zamanlı olduğu söylemiştir. Bu yüzden herhangi bir kurumun bütünlüğünün korunabilmesi ve faaliyetlerinden sonuç alınabilmesi ancak açık seçik, iyi odaklanmış, ortak bir amaçla sağlanabilir. Bu olmadığı zaman örgüt kısa zamanda güvenilirliğini kaybeder (Çoban, 2007: 78).

Faaliyet sahasının sınırlarının iyice belirlenmesi kuruluşun hangi yöne gelişimini belirlemede kuruluşa yardımcı olur. Görev tanımı örgütün ne yaptığını, kime hizmet götürdüğünü, uzun vadeli olarak açıklayan bir tanımdır. Görev tanımı ile kuruluşun kimliği belirlenmekte bu kimlik de stratejik amaçların gerçekleştirilmesinde kuruluşa yön vermektedir.

Organizasyonun var oluş nedenini ortaya koyan misyonun ifade edilmesinin amacı, organizasyon içindeki çeşitli unsurları ortak bir amaç çevresinde birleştirmek, organizasyona stratejik bir yön göstermek ve kaynakların bu doğrultuda kullanılmasını sağlamaktır. Misyon ifadesi bir bakıma örgütün anayasası olarak kabul edilebilir (Kılıç ve Erkan, 2006: 81).

Misyon kavramını kamu kurumları şahsında düşünürsek hükümet tarafından planlanan ya da programlanan hedeflere belirlenen programlara uyumluluk şeklinde tanımlanabilir. Kurum ve kuruluşların kuruluş kanunlarında genelde belirtilir.

Stratejik planın geneline yol gösterici bir işlev üstlenen misyon bildirimlerinde sekiz unsur ön plana çıkmaktadır (Erkan, 2008: 25).

- Amaçların belirlenmesi
- Bilgi toplama
- Amaçlara ulaşmak için seçeneklerin oluşturulması
- Karar alma
- Uygun seçeneğin belirlenmesi
- Faaliyet programlaması
- İzleme
- Değerlendirme

3.1.6.2. Vizyon

Vizyon firmanın gelecekte ulaşması istenilen durumu anlatan genellikle kısa, çarpıcı, yaratıcı ve iddialı bir ifadedir. Vizyon firmaya ve çalışanlara yol ve hedef gösterir. Sadece içinde bulunulan durumu değil, aynı zamanda geleceğin de dikkate alınmasını sağlar (Erkan, 2008: 25).

Vizyon kuruluşun geleceğini sembolize eder. Kuruluşun gelecekte neleri yapmak istediğinin güçlü bir anlatımıdır. Vizyon bildirimi kuruluşun kendisi için istediği geleceğin, iddialı ve aynı zamanda ulaşılabilir bir ifadesidir. Bu gelecek ifadesi, bir yandan çalışanları ve karar alıcıları ilerlemeye teşvik etmeli, diğer yandan

da gerçekçi olmalıdır. Vizyon bildirimi misyon bildirimi ile birlikte kuruluşun planlama sürecinin çatısını oluşturur (Başaran ve Koçak, 2012: 180).

Vizyon organizasyonun gelecekte ulaşması istenen durumunu anlatan kısa, iddial ve akılda kalıcı bir ifadedir (Nafak, 2009:36).

Özelliği itibariyle kurumun vizyonu, kuruluşun kendisi için tasarladığı geleceğin ulaşılabilir ifadesidir. Bu kavram bir yandan çalışanları ve karar alıcıları motive edecek bir yapıda olurken diğer yandan ise belirlenen hedefler ve amaçlar gerçekçi olmalıdır. Bu yönleri itibariyle vizyon, misyon ile birlikte kuruluşun planlama sürecinin üst yapısını oluşturmaktadır.

3.1.6.3. Stratejik Planlama

Stratejik plan kavramına geçmeden önce plan kavramı üzerinde durulması stratejik plan ruhunun anlaşılmasında yardımcı olacaktır.

Yaşamı rasyonel temellere oturtma yolunda modernleşme düşüncesinin en temel araçlarından birisi planlama olmuştur. Planlı davranış medeniyet ve kültürün karşılıklı belirleyiciliğinde, kaynağını çağdaş uygarlıktan alarak çıkmış bir davranış şeklidir (Akbulut, 2002: 30-33).

Planlama ile insan rasyonel yöntemlerle beşeri ve coğrafi çevre üzerindeki kontrolünü sağlamaya çalışır. Planlama olaylara rasyonel bir şekilde müdahale etmeyi gerektirir. İleri merkezli ve iyimser bir yapı taşıyan planlama, diğer beşeri varlıklardan ayrı olarak insanın şartları geliştirme ve kendi çıkarlarına, amaçlarına göre belirleme yeteneğini ortaya koyan bir düşünme ve uygulama süreci olarak da görülebilir.

Genel anlamda plan tutulacak yol ve davranış biçimi; planlama ise mevcut kaynakların belirli amaçlar doğrultusunda kullanılarak en etkin sonuçları elde etmek için yapılan çalışmalar, gerekli bilgi, teknik ve sistematik eylem programları hazırlamak olarak tanımlanmaktadır (Seyidoğlu, 1992: 693). Plan ve planlama

işletme, sektör, şehir, bölge ve ülke (ulusal düzeyde) düzeyinde ya da uluslararası düzeyde olabilmektedir (Ekiz, 2005: 2).

Yönetimin işlevlerinden biri olan planlama yönetimin temelini oluşturmaktadır (Yılmaz M., 2011: 1). Yönetimin sağlıklı bir planlama yapması için öncelikle bilgi toplama, analiz yapma, varsayımların kurulması ve karar verme gibi konular ön plana çıkar.

Planlama harekete geçmeden önce düşünmeyi sağlamaktır. Gelecekteki belirsizliği azaltmak isteyen yöneticiler alınan bütün kararları sistematik bir şekilde incelemek amacıyla yönetimin planlama işlevinden faydalanırlar. Planlama, yönetimi sistematik düşünmeye ve gelecekte belli bir zaman sonunda ulaşılmak istenen amaçların açıkça belirlenmesine zorlar (Karakakaş, 2011: 2).

Planlamanın konusu gelişmiş ülkelerde ekonomik büyüme ve ekonomik hedefler olurken, gelişmekte olan ülkelerde ekonomik kalkınmanın hızlandırılması ve toplumsal yapının buna paralel olarak geliştirilmesi olmaktadır. Ülke ekonomilerinin planlanmasında kullanılan planlama süreçleriyle, işletmelerde kullanılan planlama süreçleri büyük benzerlikler göstermektedir (Yurdakul, 1990: 15)

Planlamanın özellikle kamu kesimine sağlanan bazı faydalarından bahsedecek olursak daha akılcı kural ve ilkelerin geliştirilmesini sağlar, kontrol ve denetimde kullanılacak standartları ortaya koyar ve sınırsız sayıdaki ihtiyaçlar ile kıt kaynaklar arasında bir denge sağlar.

Kuruluşların herhangi bir planı yok ise o kuruluş için uygulanabilecek her yöntem doğru olur, denetim karmaşası yaşanır ve ihtiyaçların karşılanması aşamasında rasyonel olmayan yöntemler gelişir.

Eğer gidilecek yol belirlenmemiş ise, yani plan yoksa her yol doğru olur. Oysa gelecekte olabilecekler üzerinde yaklaşık bir düşünceye sahip olmak, hiçbir şey bilmemekten daha iyidir (Yılmaz M, 2011: 50-51). Montaigne'nin söylediği gibi gideceği limanı bilmeyen gemiye hiçbir rüzgârdan fayda gelmez.

Planlamada aşırı detaycılıktan kaçınılmalı, planın süre, detayı ve esnekliği iyi ayarlanmalıdır. Planın etkili olabilmesi için özellikle kamu kuruluşlarında üst yönetim tarafından benimsenmesi gerekmektedir. Ayrıca planın amaçları, plandaki amaçlara ulaşmada kullanılacak yöntemler, yetki ve sorumluluklar açık, net ve anlaşılır olarak ortaya konulmalıdır. Planlar; planın objesi, süresi, nitelikleri, kullanma biçimi, amaçları, hedefleri, esneklikleri ve organizasyonun türü gibi esas alınan ölçüte göre farklı şekilde sınıflandırılabilir (Alpugan, 1997: 147) .

Süreleri açısından planlar değerlendirildiğinde kısa, orta ve uzun vadeli planlar olarak sınıflandırılabilir. Sürelerle ilgili kesin rakam verilememekle beraber genellikle bir yıla kadar olan planlar kısa vadeli plan, bir ve beş yıl arası planlar orta vadeli, 5 yıldan fazla süreli planlar ise uzun vadeli planlar olarak değerlendirilmektedir.

Kısa vadeli planlarda kesin değişmezlik görülür, kurumun yapısı, stratejisi ve nitelikleri sabit olarak değerlendirilir (Öztürk, 2003: 163). Genellikle bir dönemli planlardır ve kısa vadeli planlarla gerçekleşebilir, sonuçlara ulaşılması daha olasıdır. Yıllık programlar, bütçeler kısa vadeli planlardır. 5018 Sayılı KMYKK açısından değerlendirildiğinde kamu kurumları bütçelerini genelde orta vadeli mali plan çerçevesinde hazırlamakta kamu kurumlarına yaşanan değişime paralel olarak bir sonraki yıl bütçesini revize etme şansı tanınmakta buda bütçelerin uygulanması aşamasında kamu kuruluşlarına büyük bir esneklik tanımaktadır.

Nitelikleri açısından değerlendirildiğinde plan türleri stratejik ve yönetsel planlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Stratejik planlama genel olarak kurumun tamamını ilgilendiren, kurumun büyüme ve gelişimini etkileyen büyüme hedefleri vb. sorunlarla ilgili, kurumun bulunduğu çevredeki durumunu dikkate alarak yapılan planlardır (Thopson,1997:12). Konu başlığımızı ilgilendiren Stratejik Planlama geleceğe yönelik, bütüncül ve sürekli bir planlama türüdür. Stratejik Planlama değişim ve belirsizlik koşullarında örgüt ile çevresi arasındaki ilişkiyi iç, dış çevre ve paydaş analizi yardımıyla düzenlemeye yönelik bir planlama türüdür (Nafak, 2009: 19).

Yönetmel planlar stratejik planlarla saptanan amaçlara ulaşmada nasıl hareket edileceğini belirler ve genellikle örgütün kontrolünde bulunan öğelerle ilgilidir.

Stratejik planları diğer planlamadan ayıran dört ana özellik bulunmaktadır. Bunları;

- Zaman süreci ve ufku,
- Verilerin yapısı,
- Verilerin sayısı
- Organizasyon düzeyi şeklinde sıralamak mümkündür.

Stratejik plan üç yıldan daha fazla süreleri kapsar.

Veriler ise yapısal olarak daha geniştir. Örneğin bir satış ya da pazarlama planı sadece işletmenin müşterileriyle ilgilidir. Veriler müşterilerin sosyo-ekonomik özelliklerinden oluşur. Gerçekte, stratejik planlar dikkate almak zorunda olduğu veriler itibarıyla sadece müşterilerin özelliklerini değil, hükümetin uyguladığı politikaları teknolojik değişme ve gelişmeleri vb. dikkate almak zorundadır.

Stratejik planlama kavramsal olarak tanımlanmaya çalışılırsa strateji tarihsel süreç içerisinde önceleri savaş taktiklerinde karşımıza çıkan bir kavramdır. Tarihi süreçte değerlendirildiğinde Büyük İskender, Atilla, Fatih Sultan Mehmet, Atatürk gibi devlet adamları ve komutanlar stratejinin bir “düşünce metodu” olduğunu bize göstermişlerdir. 19. Yüzyıla kadar daha çok kendi gücü ile karşısındakinin gücünü karşılaştırarak savaş alanlarında uygulanacak yöntemleri belirleme sanatı olarak karşımıza çıkan strateji kavramı sanayileşme ile birlikte işletme yönetimine de girmiş 20. Yüzyıldan sonra da gelişen ve çeşitlenen kamu hizmetlerinin sunumu ve kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımı arasında bir denge sağlamaya yönelik kamu yöneticileri de strateji kavramını iyiden iyiye düşünsel dünyalarına sokmaya başlamışlardır. Strateji konusunda Türk Dil Kurumu “*Önceden belirlenen amaca ulaşmak için tutulan yol, bir ulusun belirlediği politikalara en fazla desteği vermek amacıyla politik, ekonomik, psikolojik ve askeri güçleri bir arada kullanma bilimi ve sanatıdır.*” Şeklinde tanımlanmaktadır (Eren,1990:13-41). Literatürde strateji kelimesinin kaynağı iki kökene dayanmaktadır. Bunlardan ilki; Latince yol

çizgi ve yatak anlamına gelen statum kelimesidir. İkincisi ise eski Yunanlı General Strategos'un savaş sanatını ve bilgisini ifade etmektedir. Türkçe'de ise strateji sürme, gönderme, gütme, götürme anlamına gelmektedir (Dinçer,1994:6). Dinçer'in tanımını mali anlamda değerlendirecek olursak bilinmezlikler ve hızlı değişim süreci içerisinde bulunan dünyada ülkeler mevcudiyetini devam ettirmek amacıyla mutlaka mali anlamda da bir strateji belirlemesi gerekmektedir. Yani mali raporlar vs. aktörlerle mali durum belirlenmeli, kamu maliyesinin güçlü ve zayıf yönlerini böylelikle iyi saptayabilmeli ki politikacılar kıyaslama yaparak ona göre sağlıklı bir hareket tarzı belirleyebilsin. Strateji belirlemeyen günü birlik politikalar geçmişte olduğu gibi gelecekte de yok olmaya mahkûm görülmektedir.

Strateji amaçlara bağlı bir unsurdur. Bir işletmenin stratejisi o işletmenin genel amaçlarına hizmet eder ve güçlerin bu amaçlar etrafından toplanmasını sağlar (Friedman, 1997:18). Strateji işletmenin çevresiyle diyalektik ilişkilerini düzenler. Ekonomik, teknolojik, politik ve sosyal bakımdan çevresel değişimlerin kavranmasına, işletme üzerindeki olumsuz etkilerin giderilmesine ve olumlu etkilerin de zamanında farkına varılarak onlardan yararlanma fırsatına olanak verir (Eren, 1990: 17-18). Çoğunlukla işletme için tanımlanan bu kavram zamanla kamu mali yönetim alanında da kendine yer bulmuştur. Mali yönetim alanında stratejik amaçlar kuruluşun misyonunu gerine getirmesine katkıda bulunmalı, gerçekçi ve ulaşılabilir olmalı ve stratejik planlama sürecinin daha sonraki aşamaları için bir çerçeve sunmalıdır. Stratejik amaçlar orta vadeli bir zaman dilimini kapsamalı ve zorunlu dışsal değişiklikler olmadığı sürece değiştirilmemeli ve tutarlı olmalıdır.

Bunun dışında tarihsel süreçte pek çok tanımlama yapılmasına rağmen strateji tanımlarının ortak temeli bugün bulunulan nokta ile gelecekte ulaşılmak istenen nokta arasında kurulan ilişkiyi gösteren bir yapıdır.

Kamu mali yönetim sistemimizin 5018 Sayılı KMYKK yürürlüğe girene kadar devam eden geleneksel kamu yönetimi anlayışı 5018 sayılı KMYKK ile birlikte yerini yavaş yavaş kamu işletmeciliğine bırakacaktır. Bu yapısal değişim kamunun da işletme gözü ile görülmesi ve işletme yönetiminde geçerli olan kuralların kamuda da geçerli olması gerekliliğini gözler önüne sermektedir.

Özellikle 1980’li yıllardan sonra Türkiye’de kamu yönetim sistemi büyük bir değişim ve dönüşüm hareketi içerisine girmiş kamu yönetim sisteminde yaşanan büyüme yeni kurumların doğmasına yada var olanların değişmesine neden olmuştur.

Özellikle 1983 yılında yayımlanan Reform çalışmalarında en kapsamlı örnek Kamu Yönetimi Araştırma (KAYA) Projesidir. 1988 yılında Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlıklarına temel oluşturmak üzere DPT tarafından TODAİE’den kamu yönetimini geliştirmek ve yeniden düzenlemek üzere bir çalışma yapmasını talep edilmiştir. Çalışmanın çıkış noktası, 1983’te kurulan hükümetin kamu yönetiminde yaptığı değişikliklerin sonuçlarını incelemek, ortaya çıkan eksiklikleri ortaya koymak, uygulama problemlerini tespit etmek ve kamu yönetiminin yaşanan hızlı toplumsal değişmelere ne derecede uyabildiğini belirlemek olarak ortaya konulmuştur. Projenin amacı, kamu yönetimini “etkili, süratli, ekonomik, verimli ve nitelikli hizmet görececek bir düzene kavuşturmak; kamu yönetiminin gelişen çağdaş koşullara uyumunu sağlamak; kamu kuruluşlarının amaçlarında, görev, yetki ve sorumluluklarında ve bunların bölünüşünde, örgüt yapılarında, personel sistemlerinde, kaynaklarında ve bu kaynakların kullanılış biçimlerinde, yöntemlerinde, mevzuatında, haberleşme ve halkla ilişkiler sistemlerinde varolan aksaklıkları, bozuklukları ve eksiklikleri saptamak” ve sorunlara yönelik çözüm önerilerini sunmaktır (TODAİE, 1991).

Projede Türk Kamu Yönetimi sistemindeki kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı incelenmiş ve merkezileşmeden kaynaklanan bir takım sıkıntıların olduğu, kamuda görev karmaşası olduğu ikincil görevlerin zamanla asli görevlerin yerini aldığı, kaynak kullanımında yetersizliklerden bahsedilmiştir.

KAYA Projesine yönelik önemli eleştirilerden birisi projenin 1980’li yılların sonrasında hazırlanmasına karşın, bu dönemde devletin rolünde yaşanan değişimin üzerinde yeterince durmamasıdır (Güler 1996:39).

Bu dönemde, küreselleşme, özelleştirme ve yerelleşme politikalarının gündeme gelmesi ile birlikte devletin rolünde ve kamu örgütlerinin yapı ve işleyişinde farklı bir anlayış ortaya çıkmıştır. 1990’lı yıllarda bu eğilimlerin yaygınlık ve derinlik

kazanması ile birlikte yeni kamu yönetimi yaklaşımı ortaya atılmıştır. Türkiye’de de 1990’larda başlayıp 2000’lerde hız kazanan değişimleri yeni kamu yönetimi çerçevesinde inceleyip değerlendirmek mümkündür (Erkan, 2008: 63).

1990 sonrası kamu yönetiminde temel değişiklikler düşünülmüş, sistemin bütünü üzerinde bir takım çalışmalar yapılmış, Kamu Yönetimi Temel Kanunu tasarısı hazırlanmış, “*Değişimin Yönetimi için Yönetimde Değişim*” adını taşıyan belgede kamu yönetiminin yapılandırılmasının nedenleri ve reformun yönü kamuoyuna ilan edilmiştir (Dinçer ve Yılmaz, 2003: 47-78).

1990 sonrası dönemde yapılan tespitleri kısaca özetleyecek olursak kamuda bütçe disiplini ortadan kalkmış ve büyük sapmalar ile gerçekleşen borç finansmanı üzerine kurulu bütçe gerçek anlamını yitirmiştir. Bölünmüş katı kurallar ile çalışan, aşırı etkin olmaya çalışan bir denetim sistemine dayalı, şeffaflık ve hesap verme konusunda yetersiz, kuruluşlara operasyonel esneklik tanımayan, performans yerine girdi odaklı bir anlayışı içeren bütçe sürdürülemez bir boyuta gelmiştir. Bu durum bütçenin yeniden yapılanmasını ve yeni kamu yönetimi vizyonu doğrultusunda dönüştürülmesini gerektirmektedir (Dinçer ve Yılmaz, 2003: 39).

DİNÇER’in “*Değişim Yönetimi için Yönetimde Değişim*” adlı çalışmasında 1050 Sayılı MUK’un genel bir değerlendirilmesi yapılmış, değiştirilmesi gerektiği belirtilmiş, bu kanunun değiştirilerek bütçe birliğini sağlayan, bütçenin hazırlanması sürecini daha etkili kılan, girdi değil çıktı odaklı bir yaklaşım ve iç mali kontrol gerektiren, kuruluşlara bütçe uygulamasında daha fazla esneklik veren, bütçe uygulamasında mali saydamlık ve hesap verilebilirliği arttıran yeni bir kamu mali yönetim kanunu çıkarılması yönünde görüş belirtilmiş, böylelikle stratejik plan yapan kuruluşların uygulama esnekliğinin arttırılacağı ve performans esaslı bir bütçe sistemine geçişin alt yapısının hazırlanacağı düşünülmüştür.

KMY’de mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlayacak, kamu idarelerine performans ölçümüne dayalı denetime dayanak teşkil edecek temel unsurlardan biri de mali işlemlerin raporlanma biçiminin uluslar arası standartlara uygunluk göstermesidir. Oluşturulacak muhasebe sistemin sadece nakit esaslı bütçe işlemlerini

değil, tahakkuk esaslı tüm mali işlemleri raporlaması ve kaydetmesi de raporda değinilmesi gereken önemli hususlardan biridir.

DİNÇER'e göre Türkiye'de kamu yönetiminde yeniden yapılandırmayı gerekli kılan dört temel açık bulunmaktadır (Dinçer ve Yılmaz, 2003: 65) Bunlar;

- Stratejik Açık
- Bütçe Açığı
- Performans Açığı
- Güven Açığı

DİNÇER'in belirlemiş olduğu yukarıda sıralı dört unsur temelinde kar amacı güden kuruluşlara odaklanma ile birlikte son dönemde kamu yönetiminde değişen koşullara uyum sağlayabilmesi temeline yönelik kamu yönetimi alanında da bir reform aracı haline gelmiştir. Kamu yönetiminin de toplumu tatmin eden çözümler üretebilmesi, varlığını etkili bir şekilde sürdürebilmesi ekonomik sorunların çözülmesinin yanı sıra, sürekli değişim ve yenilik eksenine oturtulmasına bağlıdır(Dinçer ve Yılmaz, 2003: 67).

Stratejik Planlamadan çoğu zaman KMY reformu kapsamında, idari ve mali tarafının yanında orta ve uzun vadeli yaklaşımın hâkim kılınması, çıktılar yerine sonuçlara odaklanma, hesap verme sorumluluğu, katılımcılık, bütçelemeye performans esasının uygulanması gibi kavramlarla birlikte bahsedilmektedir. Kamuda Stratejik Planlama genelde kapsam ve potansiyelinin daha etkili kullanılabilmesini sağlayacak, bir takım yönetim ve reform bileşenleri ile aynı bütünün parçası olarak düşünülmektedir. Stratejik Planlamanın bir reform aracı olarak etkili olabilmesi geniş anlamda kamu kesimi reformlarının etkili olmasına bağlıdır. Reform olarak Stratejik Planlama ile yönetim aracı olan Stratejik Planlama ilişkili ama farklı iki olgudur. Yönetim aracı olarak Stratejik Planlama ile reform aracı Stratejik Planlama arasında karşılıklı bağımlılık mevcut olsa da, birincinin başarısı, ikincinin yönetim ve başarısına bağlıdır (Aktan, 2012b: 193).

Herhangi bir kamu idaresinde gerçekleştirilecek stratejik planlama çalışması, planlamadan beklenen etki, katkı, ihtiyaçlar, kurumsal kapasite ve belki de en belirleyici etken olarak liderlik doğrultusunda biçimlenir (Aktan, 2012b: 193).

Stratejik planlamanın kurumsal anlamda kamuda biçimlenmesini etkileyen faktörlere daha geniş bir perspektif ile bakacak olursak stratejik planlama çalışmasına liderin yapacağı etki bir parça katkı sağlayabilir. Asıl etken ihtiyaçlar doğrultusunda kurumsal kapasitenin doğru bir şekilde saptanarak piramidin tabanından en tepesine kurumsal organizasyonda rol alan personel, donanım ve tüm araçların doğru bir şekilde kaynaklarda göz önünde bulundurularak yönlendirilmesi ile planlamanın doğru bir şekilde yapılması ile sağlanacaktır. Stratejik planlamada sistemi oluşturan parçaların niteliği ve birbirine uyumu göz önünde bulundurularak gelişimin ya da planın yönü belirlenmelidir.

5018 Sayılı KMYKK'da ise stratejik plan kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren bir plandır (Başbakanlık, 2012).

Üst yönetim seviyelerinde, sistematik olarak hedeflenen amaçlara ulaşmak için kaynakların nasıl kullanılacağına dair değerlendirmedir. Makro düzeyde belirlenen ulusal stratejiler ve kalkınma planları çerçevesinde kuruluşlarca hazırlanacak stratejik planlar 5018 Sayılı KMYKK ile yasal zemine oturtulmuş ve yasal zorunluluk halini almıştır.

Kamu kuruluşlarınca hazırlanması mecbur tutulan stratejik planın hazırlanmasında ve bu plan esas alınarak hazırlanacak olan bütçelerde, misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerin temel alınacağı belirtilmiştir.

5018 Sayılı KMYKK yayımlandıktan kamu maliyesinde çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme gibi fonksiyonel kavramlar getirilmiş ana sistem olan 5018 Sayılı KMYKK'ya dayalı olarak bu kanuna dayalı olarak 08.06.2005 tarihli Resmi Gazete(RG)'de 2005/8844 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği yayımlanmış, 30.12.2006 tarihli ve 26342 Sayılı Resmi

Gazete’de ise Merkezi Yönetim ve Muhasebe Yönetmeliği yayımlanarak kamudaki mali işlemlerin raporlanması ve kaydedilmesi sürecine belirli standartlar getirilmiştir (Başbakanlık, 2012).

3.1.6.4. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Geçilmesi

1050 Sayılı MUK’un 6. maddesinde bütçe “*Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanundur.*” Şeklinde tanımlanmıştır. 5018 Sayılı KMYKK’nın 9. maddesinin 2. fıkrasında “*Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; Stratejik planlama, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadır.*” hükmü yer almaktadır. Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) kanuni dayanağını yukarıdaki kanun maddesinde bulmuştur.

Ülkemizde Cumhuriyetin ilk yıllarından 1973 yılına kadar klasik bütçe sistemi uygulanmış, 1973 yılından 5018 KMYKK yürürlüğe girene kadar da Program Bütçe Sistemi uygulanmıştır (Mutluer vd., 2007: 423).

Tarafsız devlet anlayışının ve denk bütçe ilkesinin ön plana çıktığı Klasik Bütçe anlayışında kamu faaliyetlerinde adalet ve güvenlik hizmetlerinin iktisadi hayatın işleyişinin devamlılığı açısından yeterli olduğunu savunmuştur. Bu nedenle, devlet bütçesinin gerek gelirler gerekse giderler yönüyle hacmi ve kamusal hizmetlerin kapsamı son derece sınırlı tutulmuştur (Özen, 2008: 9).

Klasik Bütçe Anlayışında amaç devlete yön vermek ve yasama organının denetiminde kolaylık sağlamaktır (Moğol, 2002: 127). Amaç böyle olunca harcama kapsamı dar tutulmakta ve harcamalar “harcama kalemleri” şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmada önemli olan harcanacak para olup, kaynak kullanımında sağlanan fayda göz ardı edilmekte ve girdi odaklı bir sistem olarak kullanılan kaynak miktarına odaklanılmaktadır.

Klasik Bütçe sisteminde kanuniliğin temel amaç olması ve kontrol sisteminin de bu esasa dayandırılmasından dolayı hizmetlerin sunumunda etkinlik ölçümlerinin

geliştirilmesi ihmal edilmiştir (Falay, 1979: 36). Sistemde etkinlik göstergelerinin dikkate alınmaması neticesinde, gelecek dönemlerde yapılacak kaynak dağıtım kararı için yetersiz bilgi elde edilebilmiş ve bu durum kıt kaynaklar ile artan toplum ihtiyaçlarının karşılanmasında bütçe sisteminin aksayan yönünü oluşturmuştur (Özen, 2008: 9).

Kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin yasama organınca onaylandığı şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetimi, geleneksel bütçe sisteminin temel amacıdır. Bu amaç doğrultusunda kamu kesimine aktarılan kaynakların savurgan şekilde kullanılması engellenmeye çalışılmaktadır (Aktan,2012b:205). Ayrıca sistemde yılsonu itibariyle kamu kurumlarının tasarruf ettikleri ödenekler merkezi yönetime teslim edilmekte ve gelecek yılın kaynak tahsis sürecinde kamu kurumuna harcanmayan bu kısım düşülmek suretiyle ödenek verilmektedir. Bundan dolayı yapılan harcamanın maliyetleri dikkati alınmaksızın yıl sonu itibariyle harcama baskısı ortaya çıkmakta (Odabaş, 1998: 96) ve harcamacı kurumların aldıkları ödeneklerden tasarrufa gitmeleri söz konusu olmamaktadır.

Devletin ekonomide ön plana çıkması ve ekonomide birçok faaliyetin kamu kurumları tarafından yapılmaya başlanmasıyla birlikte geleneksel bütçe sisteminin yetersizliği de ön plana çıkmıştır. Toplumun ihtiyaçlarının pek çoğunun devlet tarafından karşılanması ve kamu yönetiminde etkinlik sorunun ortaya çıkması (Coşkun, 2000: 53-54) gibi nedenler modern bütçe sistemlerine ihtiyacı ortaya çıkarmıştır.

Klasik Bütçe Anlayışı daha çok girdi odaklı olmakla beraber devletin mecburi yapmak zorunda olduğu eğitim, sağlık, savunma, güvenlik vs. harcamalar için hangi kaynakların kullanılabileceğini gösteren girdi odaklı bir sistemdir. Geleneksel bütçe modeli de denilen bu sistemde hangi kuruluşların hangi harcama kalemlerine ne miktar ödenek verileceği tespit edilerek meclisin onayına sunulur. Klasik Bütçe Modelinde ödenekler kuruluşlar düzeyinde verildiği için bu modele örgüt bütçesi de denilmektedir (Mutluer vd.,2007 :411).

Klasik bütçeleme sistemi harcama keyfiyetinin önüne geçmek amacıyla sıkı bir ödenek tahsis sistemi ve etkin bir hukuki denetimini öngörür. Harcama öncesi ve

harcama aşamasındaki kontroller bu bütçe sisteminde ön plandadır. Klasik bütçe sisteminde kamu harcamalarında fayda maliyet analizi yapılamadığından alternatif yöntemler üzerinde de durulamamıştır. Klasik bütçeleme sürecinde yaşanan bu eksiklikler Kalkınma Planları ile birlikte yerini Program Bütçe Sistemi'ne bırakmıştır.

Program Bütçe Sistemi bütçelemeyi ülkenin amaçları çerçevesinde ele almaktadır. Klasik Bütçeleme anlayışındaki gibi bütçeyi kuruluşlar düzeyinde değil ülke düzeyinde ele almaktadır. Ülkede hangi hizmetlerin öncelikli olarak yapılması gerektiği belirlenmekte ve hizmetlerin tespitinde de sosyo-ekonomik fayda ve hizmetlerin maliyetleri ayrıntılı olarak analiz edilmektedir. Hizmetlerin öncelikli olarak tercih edilme gerekçeleri ortaya konulmaktadır (Mutluer vd., 2007: 413).

Program Bütçe Sistemi üç aşamadan oluşturulmaktadır. İlki sistemin planlamaya dayanılarak oluşturulması, ikincisi programların gerçekleştirilmesi ve son aşama ise kamu hizmetlerinin fonksiyonel olarak sınıflandırılmasıdır (Mutluer vd., 2007: 415). Bütçe bu aşamalardan sonra oluşturulur, benzer programlar birleştirilir. Bütçeler bütün olarak ele alınır.

Hükümetler tarafından ortaya konulan amaçlar (kalkınma planları) doğrultusunda ödenekler belirlenmekte sonrasında bütçeleme yapılmaktadır.

Sistemde hangi kamusal faaliyetin yapılacağı tespit edilmektedir. Oysaki bu hizmetlerin nasıl yapılacağı veya yapılıp yapılamamasının mümkün olup olmayacağı üzerinde fazla durulamamaktadır. Öte yandan hizmetlerin belirlenmesinde bilimsel hesaplamalar dikkate alınmakta ve ülkede yaşayanların istekleri dikkate alınmamaktadır. Bu bakımdan sistem çoğu zaman ülke gerçekleriyle bağdaşmamakta ve teorik olarak kalmaktadır (Mutluer vd., 2007 :415) .

Hizmet üretimine odaklanarak bu hizmetlerin asgari düzeye indirilmesi gibi faydalı yönleri ile sistem başarılı olsa da, sistemi uygulayabilecek personel eksikliği nedeniyle program bütçe sisteminin günün koşullarına kendisini uyarlayamaması gibi nedenlerle program bütçe sistemi zamanla ihtiyaçlara cevap verememiş ve 5018 KMYKK ile birlikte yerini PEB'e bırakmıştır.

PEB'e geçiş sürecinde öne çıkan ana unsurlardan biri toplumsal hayattaki demokratik gelişmelere paralel olarak vergi verenlerin verdikleri vergilerin hesabını sorma, kaynak kullanımının toplumsal beklentilere paralel olma talepleri kaynak kullanımında etkinliği ve verimliliği zorunlu hale getirmiş ve demokratik gelişmelere paralel olarak teknolojik gelişmeler de hizmetlerin sunumunda kalite yönetimine ilişkin kriterler getirmiştir. Kaynakların sınırlı olması idareler açısından kaynakların stratejik önceliklere göre kullanımı zorunluluğunu getirmiştir. Yeni kamu yönetimi anlayışı ile birlikte hayatımıza giren Performans Yönetim Anlayışı, Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirlik gibi kavramların ön plana çıkması mali sistemde bütçe, performans ve güven açığının bulunması gibi nedenler PEB'e geçişi kaçınılmaz hale getirmiştir.

Kelime anlamı olarak performans, belirlenen koşullara göre bir işin yerine getirilme düzeyi veya çalışanın davranış biçimi olarak tanımlanmaktadır (Özen 2008: 24). Herhangi bir işte performanstan söz edilebilmesi için öncelikle ulaşılabilinecek hedefler belirlenmeli ve dönem sonunda hedeflere ulaşılma düzeyi ölçülmelidir. Kamu yönetimi açısından performans, kamu kurumlarının topluma sunmak üzere üstlendikleri mal ve hizmetleri yerine getirmeleri ve sunmalarıdır. Bu anlamda performans; maliyet-hizmet etkinliğini ve kamu kaynaklarının kullanımında tasarruf sağlanmasını ifade etmektedir. Performans yoluyla kamu kesimi çalışanlarının güçlü maliyet bilincine kavuşturulması amaçlanmaktadır (Eren, 1990: 93).

PEB sistemi, kamu harcamalarını etkin kılan, hizmeti esas alan, hizmet gelişim sürecini takip eden, performansı merkez alan ve buna uygun denetim esasları getiren bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Ateş ve D.,2004:264). PEB sistemi kamu hizmetlerine ödenek tahsisi yapılmadan önce yürütülecek her faaliyet ve programın maliyetlendirilmesine ve ayrıca yürütülecek her faaliyet ve proje için performans hedefleri (etkinlik, verimlilik, kalite, çıktı, sonuç, değerlendirme vs.) oluşturulmasını öngören bir bütçe yönetim sistemidir (Aktan, 2012a: 206).

PEB; kaynak tahsislerinin programlarda, stratejik planlarda, kurumsal ya da üst politika dokümanlarında yer alan amaç ve hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için

yapıldığı; performans hesap verilebilirliğin etkililik ve ekonomiklilik ölçümleriyle yapıldığı bir bütçe sistemidir (Karacan: 2010: 14).

Bu bütçe sisteminin diğer bütçe sistemlerinden farkı sadece bir bütçe sistemi olmayıp aynı zamanda bir yönetim aracı olmasıdır. Bu nedenle günümüzde, çoğu ülke tarafından farklı enstrümanlar kullanılarak ve kamu örgütlenmesi çerçevesinde uyumlaştırılarak uygulanmaya çalışılmaktadır (Karacan, 2010: 14).

PEB Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan PEB Hazırlama Rehberi'nde *“Kaynakların kamu idarelerinin amaç ve hedefleri doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan ve performans ölçülmesi ve değerlendirmesi yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını tespit eden ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir.”* şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere devletin yüklendiği görevleri yerine getirebilmesi için gerçekleştirdiği hizmetler ile bunların birim maliyetlerinin önem kazandığı bir bütçeleme sistemi olan PEB mal ve hizmet üretimi yapmaya yönelik kamu kuruluşlarının faaliyetlerinin etkinliğinin ölçülmesi güdülen amaç olup, üretim maliyetinin düzeyi ile üretim miktarı arasındaki ilişki önem kazanmaktadır (Akdoğan, 2005: 358).

PEB; performans yönetim anlayışının bir parçası olup, organizasyonun misyon ve vizyonuna uygun olarak önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere, kaynakların tahsisini amaçlayan ve önceden belirlenmiş performans ölçütlerine göre, organizasyonun amaçlarına ulaşıp ulaşmadığını içeren bir bütçeleme süreci yaklaşımıdır (Curristine,2005:131).

Kaynakların kamu idarelerinin amaç ve hedefleri doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını tespit eden ve sonuçları raporlayan bir bütçe sistemi olan PEB'e (Başaran ve Koçak, 2012: 204) 5018 sayılı KMYKK'da kamu idarelerinin; orta ve uzun vadeli amaçlarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren stratejik plan hazırlamaları ve bütçelerin stratejik planda yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak

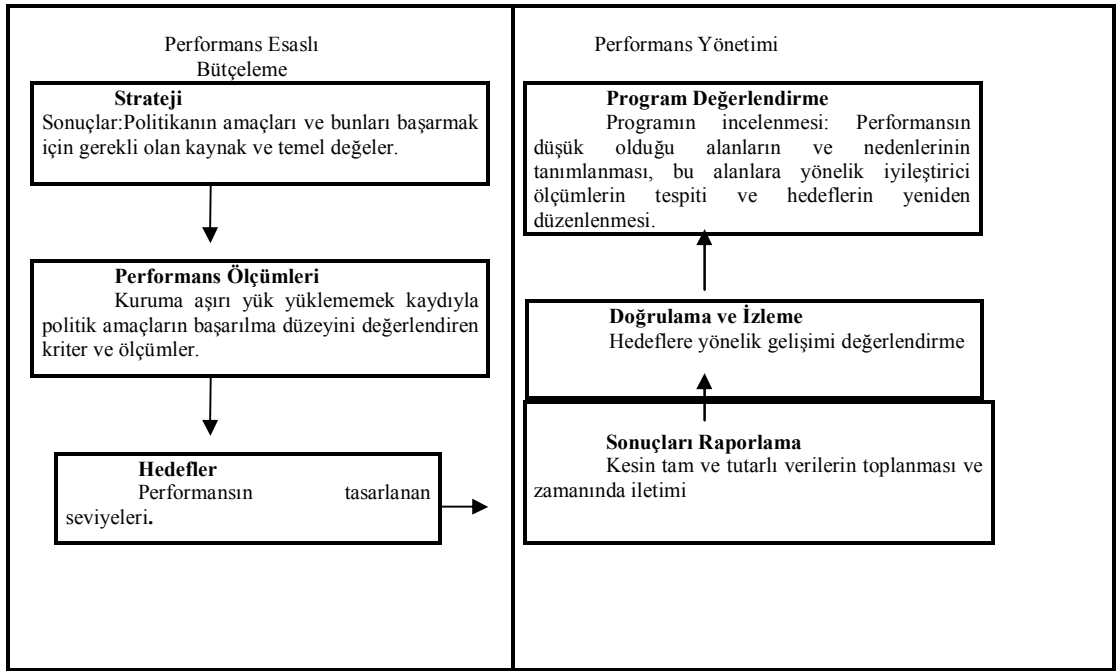
hazırlanması gerektiği öngörülmüştür. Stratejik plan ve bütçe ilişkisi performans programları aracılığı ile geliştirilmektedir. Bütçe hazırlık sürecine ile bütünleştirilen performans programları, idare bütçelerinin stratejik planlarda belirlenmiş amaç ve hedefler doğrultusunda hazırlanmasına yardımcı olmaktadır (BUMKO, 2009 PEB Rehberi).

Performans yönetiminin bir parçası olarak performans esaslı bütçeleme; stratejileri, performans ölçümleri ve hedefleri ortaya koyarken performans yönetimi uygulama sonuçlarını raporlayarak, ortaya konulan hedeflere yönelik çalışmaları izlemekte ve bunları analiz etmektedir. Performans incelemesi sonucunda elde edilen performans bilgisi sayesinde performans esaslı bütçeleme dâhilinde yeni stratejiler geliştirilmektedir. Böylece süreç yeniden başlamaktadır (Özen, 2008: 26) .

Norveç ve ABD'deki yasal düzenlemelere neredeyse birebir düzenlemeler 5018 Sayılı KMYKK'da yapılmış ama uygulama aşamasında aynı başarı gösterilememiştir. Performans yönetimine ilişkin idari sorumluluklar ne idareler ne de Maliye Bakanlığı tarafından tanımlanmamış ve dolaysı ile performans yönetiminde yer alan performans ölçümü ve performans izlenimi sadece metinlerde kalmış bir sözcük gurubu görünümü vermiştir.

PEB sistemi ise sistemin temel ayaklarından olan performans yönetiminin doğru işleyememesinden dolayı belge üzerinde kalan bir sistem halini almıştır.

PEB Sisteminin temelde dört ayağının olduğu söylemek mümkündür. Bu amaçlar; hükümet programları çerçevesinde amaç ve kaynakları birlikte değerlendirmek, programları daha etkin yürütecek otoriteleri belirlemek, performans bilgisi ile rasyonel karar almaya imkan vermek ve hesap verilebilirliği arttırmaktır. Bu amaçlar yanında sistemin kurumsal gelişimi sağlama ve devlet kaynaklarını arttırma gibi bazı amaçları da bulunmaktadır (BUMKO, 2009 PEB Rehberi).

Tablo 3: Performans Esaslı Bütçeleme ve Yönetim İlişkisi

Kaynak: ODI, "Results-Oriented Public Expenditure Management: Will It Reduce Poverty Foster?", ODI Briefing Paper, April 2003, s.1

PEB sistemini diğer bütçeleme sistemlerinden ayıran en önemli farklılıkları; PEB sistemi diğer bütçeleme sistemlerinin aksine yöneticilere girdilerin belirlenmesinde geniş bir esneklik sağlamakta ve tüm dikkatleri çıktı ve sonuçlar üzerine yoğunlaştırmaktadır. PEB’de ayrıca maliyet-hizmet etkinliğinin ölçümüne yönelik analizler kullanılmakta denetim ise yıl sonu teftiş sisteminden ziyade sürekli kontrol ve denetim mekanizmaları işletilerek yapılmaktadır. PEB’de diğer bütçe sistemlerine oranla yöneticilerin esnekliği ve hesap verebilirliği ön plandadır. PEB’de belirli bir stratejik plan temel alındığından diğer bütçe sistemlerine oranla hedefler daha anlamlı, ulaşılabilir ve birbiriyle uyumlu olabilmektedir. PEB’de bütçenin hazırlanması uygulanması ve denetimi sistemin önemli parçaları haline gelmekte, toplumsal öncelikler sıralanmakta ve ancak bunlar belirli bir zaman sürecinde ele alınmakta ve performansın ölçülmesine yönelik unsurlar bütçeleme sürecine dâhil edilmektedir.

PEB sistemi bütçe dönemi sonunda ödeneği kullanan kamu görevlisinin ve dolayısıyla ilgili kurumun performansını belirlemeye imkân tanımakta ve yöneticilere yönelik hesap verme mekanizmalarının işletilebilmesi için uygun ortamı sağlamaktadır.

PEB Sistemine özetle kamu harcamalarında ayrılan kaynak düzeyi ile maksimum çıktının alınabilmesi için geliştirilen yöntemlerden oluşan bir modeldir diyebiliriz.

İlk uygulamaları daha çok verimli ve yüksek kaliteli kamu hizmetleri elde edilmesini amaçlayan PEB uygulamalarının en önemli özelliği; bütçelerde girdilerden çok nihai hedeflere odaklanmasıdır. Örneğin milli eğitim politikasında giderleri düşürmek amacıyla daha az derslik daha az öğretmen ve kalabalık sınıflar ile maliyet düşürülerek elde edilen düşük kaliteli eğitim yerine öğrenci sayısını dersliklerde düşürerek öğretmen sayısını arttırarak elde edilecek kaliteli eğitimin ülkeye daha çok fayda vereceği tartışılmazdır. Nihai hedef öğrenci sayısını arttırmak maliyetleri düşürmek değil eğitim kalitesini yükseltmek verilen eğitimin üretkenliğini ve verimliliğini sağlamaktır. Aynı düşüncüyü yargı sisteminde karar verme sürelerini kısaltmak, hastanelerde bekleme sürelerini asgariye indirmek, fabrikalarda pazarlama, üretim ve araştırma alanlarında belli bir kalite düzeyini yakalamak gibi gösterilebilir.

PEB sisteminde öncelikle planlanan işler sınıflandırılır. Sınıflandırılan bu işlerin maliyeti belirlenir ve elde edilen çıktı ve sonuçlar tespit edilerek başarı yada başarısızlığın değerlendirilmesi yapılır.

PEB’de uygulanan bu sistemin en önemli faydalarından biri uygulama sürecindeki esneklik ve uygulama sonucu elde edilen çıktı ve sonuçların önceden belirlenen amaç ve hedeflere ne derece ulaşıldığını, yapılan faaliyetin etkisi ve kalitesinin nasıl olduğunu temel aldığı için ilgili kamu idaresinin performansını da dönem sonunda bir nebze yansıtmaktadır.

PEB’de yetki ve sorumluluklar açık ve ayrıntılı bir şekilde tanımlanması şartıyla hesap verme mekanizmaları da etkili bir şekilde işletilmiş olur.

PEB sistemine yöneltlen en büyük eleştirilerden biri de mali disiplini sağlayamadığı yönündeki eleştirilerdir. OECD ülkelerinin büyük çoğunluğunda son yıllarda PEB sistemi uygulanmakta ve bütçeleme tekniklerinde mali disiplini öne

çıkarmalarının yanı sıra hem verimliliği arttırmayı hem de kamuoyuna karşı olan sorumlulukları daha iyi yerine getirebilmesine yönelik uygulamaların yaygınlaşmasına neden olmuştur (Özyıldız, 2000: 80).

PEB sistemine yöneltelen diğer bir önemli eleştiri ise sistemi uygulayan görevlilerin sistemi benimseyip benimsememeleri sistemden beklenen başarıya bire bir etki etmektedir. PEB sistemi kamu görevlilerine daha fazla iş yükü ve sorumluluk yüklemesi sebebiyle kamu görevlilerinin sistemi uygulamaktan kaçınacakları yönünde bir takım eleştiriler bulunmaktadır (Özyıldız, 2000: 81).

PEB sistemi ile ortaya konulan ölçümler ve maliyetler her zaman gerçeği yansıtmayabilir. Ayrıca personel performans değerlendirmelerinde nasıl bir standart sağlanacağı da tartışılması gereken başka bir husustur. Yöneticiler ve görevliler performanslarını yükseltmek için illegal ya da uygun olmayan bir takım davranışlarda bulunacaklardır. Örneğin günde optimum olarak otuz hasta muayene etmesi gereken bir doktor performans kriteri korkusu ile yüz elli hastaya üstün körü bakacak ve bu durum hizmet kalitesinde düşüşe neden olacaktır.

PEB idari ve mali yapıda gerekli düzenlemelerin yapılması halinde olumlu sonuçlar verebilecek bir sistemdir. Kamu kurumlarında idari kapasitenin geliştirilmesi ve uygun yapının oluşturulması şartıyla sistemden olumlu sonuçlar elde edilebilir.

Dünyada standart bir PEB sistemi bulunmamaktadır. PEB her ülkede farklı bir şekilde karşımıza çıkmaktadır. Önemli olan sistem içerisinde mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği azami ölçüde sağlayacak bir format üzerinde durarak PEB sisteminde modeli bu yönde oluşturmaktır.

PEB Sistemi OECD ülkeleri içerisinde Finlandiya, İspanya, İsveç, Norveç, Singapur gibi ülkelerde her biri kendine özgü düzenlemelerle farklı bazı yönleriyle uygulanmaktadır. Aşağıdaki tabloda bu durum kısaca özetlenmiştir.

Tablo 4: Çeşitli Ülkelerde PEB Sistemlerinin Değerlendirilmesi

Ülke	PEB'in Ön Plana Çıkan Unsurları	PEB'in Aksayan Unsurları	Diğer Ülke Uygulamalarından Farklı Yönleri
İspanya	*Program değerlendirmesi yapılmaktadır. * Performans esaslı ücret sistemi uygulanmaktadır.	* Prim esasına dayalı ücret sistemi, kurumlar arasında benzer faaliyetleri yürüten memurların farklı ücretlendirilmesine neden olmaktadır.	*PEB sistemine tam olarak geçilmemiş olup, sistemde program değerlendirmesi yaygın olarak kullanılmaktadır.
Finlandiya	* Performans sözleşmesi yaygın olarak kullanılmaktadır. * Kurumlar geniş bir esnekliğe sahiptir. * Performans esaslı ücret sistemi uygulanmaktadır.	*Çeşitli sektörlerle yönelik performans ölçümlerinde sıkıntılar söz konusudur.	*Sistemde performans sözleşmesi yapılması gerekli olduğundan kamu kurumları geniş bir üstünlüğe sahiptir.
İsveç	*Performans ölçümü yapılmaktadır. *Kurumlar mali yönetim çerçevesinde standara göre derecelendirilmektedir. *Yönetici istihdamına yönelik olarak kamu kurumları özel sektör ile rekabet edebilme serbestliğine sahiptir.	*Uygulamada sınırlı bir alana yönelik performans ölçümü yapılabilmektedir.	*Kurumlar çeşitli kriterlere göre derecelendirilmekte ve gururlandırılmaktadır.
Norveç	*Performans sözleşmesi yapılır. *Sistemde performans bilgisi kullanılmaktadır. *Yönetici istihdamına yönelik olarak kamu kurumları özel sektör ile rekabet edebilme serbestliğine sahiptir.	*Nakit esaslı muhasebe sistemi uygulanmaya devam etmektedir. *Performans sözleşmesi uygulaması Finlandiya'daki gibi zorunlu değildir.	* Kamu kurumları, Üst Yönetim Ücret Sözleşmelerinde olduğu gibi kaliteli yönetici istihdamına yönelik özel sektör ile rekabete girmektedir.
Singapur	*Performans ölçümü yapılmaktadır. *Faaliyet Esaslı Maliyetlendirme Sistemi Uygulanmaktadır. *Bütçede performans göstergeleri yer almaktadır. *Kamu personeli özel sektör ile aynı düzeyde maaş almaktadır.	*21.YY.' da Kamu Hizmetleri Projesi kapsamında yürütülen çalışmalar henüz tamamlanamamıştır.	*Faaliyet Esaslı Maliyetlendirme Sistemi uygulanmakta ve bütçede performans göstergelerine yer verilmektedir.

Kaynak:Tügen K.Ve D.2007:45

PEB Sisteminin Türkiye'de 5018 sayılı KMYKK ile uygulanması aşamasında performans değerlendirilmesi ve denetimi üzerinde kısaca durulduktan sonra uygulanabilirliği açısından değerlendirmelerde bulunulacaktır. 5018 Sayılı KMYKK kamu kaynaklarının etkili,verimli ve ekonomik kullanımını sağlamak amacıyla performans yönetimi anlayışını getirmiş bu anlayışı da stratejik planlama, PEB, performans değerlendirilmesi ve faaliyet raporlarının düzenlenmesi gibi bir yapı üzerine oturtmuştur.

Performans değerlendirmesi yoluyla yürütülen projeler verimlilik derecesine göre sınıflandırılarak öncelikli olarak uygulama alanları seçilebilir. Geleneksel değerlendirme modellerinde uygulamalar mevzuata uygunluk çerçevesinde değerlendirilirken performans değerlendirilmesinde kuruluşun yürüttüğü faaliyetlerin

önceden belirlenen amaç ve hedeflere hizmet etme ölçüsü değerlendirilmekte ve kaynakların etkili ve verimli kullanılması aşamasında daha etkin bir sistem kullanılmaktadır. Performans değerlendirilmesinde geleneksel olarak kullanılan müfettiş, denetmen vs. denetçiler eliyle denetlenme metodundan ziyade daha etkin olan anketler, grup tartışmaları vs. farklı yöntemlerde kullanılabilir.

Performans denetiminde ise durum biraz farklılık arz etmektedir. Denetim bağımsız denetçiler eliyle yapılmakta ve hesap verilebilirliğe daha fazla önem verilmektedir. Performans değerlendirilmesi ise daha çok yönetimin iyileştirme faaliyetleri ile ilgilidir.

5018 sayılı KMYKK'nın en zayıf kalan yönlerinden biri performans değerlendirmesine yeterince vurgu yapılmamasıdır. Bu kapsamda 5018 sayılı KMYKK'da performans değerlendirilmesi sistematik bir süreç olarak yeterince ele alınmamış olup hangi kurumların değerlendirme yapmaktan sorumlu olduğu, değerlendirme sonuçlarının bütçe kararlarının alınmasında ne ölçüde kullanılacağı ve değerlendirme sonucunda yapılan önerilerin kurumlar tarafından yerine getirilip getirilmediğinin hangi mekanizmalar ile takip edileceğine ilişkin düzenlemeler net bir şekilde ve tek bir başlık halinde ele alınmamıştır (Yenice;2006, S:112). Ancak 26 Mayıs 2006 tarihli Resmi Gazete(RG)'de yayımlanan “*Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*” ‘ in dördüncü bölümünde yer alan “Planın Değerlendirilmesi” başlıklı kısmında “*Mahalli idarelerin dışındaki kamu idarelerinin stratejik planlarını değerlendirmek üzere Müsteşarlığa(DPT) göndereceği*” hükmü yer almakta ve ikinci bölümünde ise DPT'nin planları hangi açıdan değerlendireceğine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Buna göre;

- Kalkınma planları, orta vadeli mali program ve faaliyet alanı ile ilgili diğer ulusal, bölgesel ve sektörel plan ve programlara uygunluk.
- Yönetmelikte, kılavuzda ve stratejik planlama ilişkin diğer rehberlerde belirtilen usul ve esaslara uygunluk.
- Stratejik planda yer alan misyon, vizyon, amaç ve hedeflerin birbirileri ile bağlantıları ve kavramsal tutarlılık açısından uygunluk.
- Diğer idarelerin stratejik planları ile uyum ve tutarlılık konularını değerlendirmede esas alınacak başlıkları oluşturmaktadır.

5018 sayılı KMYKK'da kamu idareleri stratejik planlarını hazırlarken kalkınma planları, programlar ile mevzuatı göz önünde bulundurarak kurumun temel ilkeleri doğrultusunda bir plan hazırlarlar. 5018 sayılı KMYKK'da stratejik planlar ile buna dayalı performans kriterlerinin hazırlanmasında Devlet Planlama Teşkilatı(DPT) ile Maliye Bakanlığı öncelikli olarak görevler üstlenmiştir. DPT stratejik planları hazırlamak ve kamu idarelerinin stratejik planlarına ilişkin takvimi belirleme ile stratejik planların kalkınma planları ve programlarıyla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesinden sorumlu tutulmuştur. Maliye Bakanlığı ise stratejik plarlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetleri ile PEB'e ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Süreci özetlemek gerekirse PEB'in temel unsurlarını stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır. Stratejik plan ve performans programları vasıtasıyla kamu idarelerinin temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantı kurulmakta; söz konusu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeler ise faaliyet raporları aracılığı ile kamuoyuna açıklanmaktadır.

PEB Sisteminin Türkiye'deki uygulamalarına eleştirel olarak bakılacak olursa; kamu yönetimi sisteminde performansa dayalı bir ödül yaptırım sistemi bulunmamaktadır. 5018 sayılı KMYKK'ya paralel olarak 657 DMK, 399 Sayılı KHK, 926 Sayılı Askeri Personel Kanunu vs. personel kanunlarında gerekli düzenlemelerin yapılarak ücret ve cezalandırma sisteminin sorumluluklara paralel olarak belirlenmesi gerekirdi. Mevcut sistemde performansa dayalı olarak değil tamamen sistemsel açıdan geçmişten gelen alışkanlıklar devam ettirilmektedir. KMY alanında yapılacak olan reformlar kamu personel yönetimi ve kamu yönetimi reformları ile ayrılmaz bir bütün olarak düşünülmesi gerekmektedir.

İdareler PEB ile Stratejik planlar arasında entegrasyonu mevcut uygulamalarda hala sağlayamamaktadır.

Bütçede yer alan performans göstergeleri net olarak idareler açısından tanımlanamamakta, PEB'in bütçe sürecindeki yeri tam olarak belirlenememekte ve

kamu yönetimi sisteminde performansa dayalı bir ödül yaptırım sistemi bulunmamaktadır. Kamu kurumlarında nitelikli mali personel bulunmamakta, 5018 Sayılı KMYKK'nın getirdiği kurumsal yapı tam olarak oluşturulmamış ve kurumlar Performans yönetimine geçememiştir.

3.1.7. Çok Yıllı Bütçeleme Sistemine Geçilmesi

Cumhuriyetin ilk yılları ile birlikte uygulanan klasik bütçeleme 1973 yılında yerini program bütçe sistemine bırakmıştır. Daha sonra 5018 sayılı KMYKK ile bütçe konusunda radikal sayılabilecek değişikliklere gidilmiştir.

Ülkemizde uygulanan bütçe sisteminde reform ihtiyacını doğuran temel sorunlar planlı kalkınma dönemiyle başlamıştır. Planlar ve bütçeler arasında koordinasyon sağlanamamış, kısa vadeli harcama planlarıyla orta ve uzun dönemde mali istikrarın sağlanmasında başarıya ulaşılamamıştır. Bütçeler üzerindeki denetim hukukilik denetimi üzerinde yoğunlaştığından bütçeler gerçekçi ve güvenilir olarak hazırlanmamış, bütçe üzerinde karar alıcıların etkinliği kaybolmuş, bütçe esnekliğini yitirmiş ve bütçenin hizmet üretebilme kapasitesi önemli ölçüde azalmıştır. TBMM'nin bütçe üzerindeki denetimi azaltılmış ve toplumun bütçeden beklentileri karşılanamamıştır.

Geleneksek bütçeleme süreci girdi odaklı olduğundan yönetici yetkileri sınırlıdır. Ayrıca bütçenin işleyişi genelde girdi kontrolü üzerinde yoğunlaştığından teşvik mekanizmaları sağlıklı işlememektedir. Plan-program ve bütçeleme ilişkisi mevcut kaynaklardan bağımsız olarak belirlendiği için zayıftır. Yapılan harcamalar hükümet program ve önceliklerini yansıtmamaktadır. Kaynak talebi daha çok ihtiyaçlara dayandığından sektörler kaynak akışından belirsizliklerle karşılaşmakta bu durum hizmet üretiminde verimsizliği beraberinde getirmektedir (Mutluer vd., 2007:418)

Bütçelerin bir yıl gibi kısa süreler dikkate alınarak yasalaşması etkili bir harcama yönetimini engelleyebilmektedir. Bu nedenle çok yıllık bütçelerde gelir ve harcamalarında çok yıllık olarak hesaplanması gereklidir (Blondal, 2003: 10-12). Ayrıca bütçelerin tek yıl yerine çok yıllık süreç dikkate alınarak hesaplanması statik

bir yapıdan dinamik bir yapıya dönüşümünü sağlayabilir. Bunun sağlanabilmesi için mali yıl esasına dayanan geleneksel bütçenin çok yıllık tahminlerle güçlendirilmesi gerekmektedir (Cansız, 2007: 97).

Bir yıl için hazırlanan bütçeler, kamusal politikaların kapsamlı bir şekilde belirlenmesi, stratejik önceliklerin bu çerçevede sıralanması ve bu önceliklerin bütçe araçları yoluyla uygulamaya dökülmesinde yetersiz kalmaktadır. Orta vadeli yaklaşımın bütçe sürecinin iyileştirilmesi açısından getirdiği temel faydalardan birisi de yukarıda tanımlanan olumsuzluğun önüne geçecek bir işleyişe, kapsama ve zaman boyutuna sahip olmasıdır. Örneğin, kamuda çalışanların ve emeklilerin ücretleri, borç servisi, bütçe dışındaki kuruluşlara yapılan transferler kısa dönemde kolayca değişecek harcamalar değildir. Bunlarla ilgili en azından iki-üç yıla yayılan orta vadeli politikalar oluşturulması ve bunların bütçe içinde formüle edilmesi gerekmektedir (Yılmaz, 1999a: 19).

Ülkemizde 1973 yılından sonra uygulanan program bütçe; Devlet yükümlülüklerinin yapılan hizmet açısından değerlendirilerek sınıflandırıldığı, kamusal faaliyetlerde etkinlik sağlamayı, maliyet-fayda analizlerinden yararlanarak her programı ve projeyi değerlendirmeyi, faaliyetler arasında koordinasyon sağlamayı ve tüm bu amaçlara yönelik etkin bir denetim sistemi kurmayı amaçlayan ve kaynak ayırımında ve faaliyetlerin yürütülmesinde hizmeti esas alan bir bütçe sistemidir. Program bütçe sisteminin temel unsurları ise; planlama, programlama, bütçeleme, yönetim ve değerlendirmedir (Arslan M., 2004: 18). Planlama sürecinin çok yıllık bir yapı üzerine oturtulması, programlama sürecinde planlama ile hedeflenen unsurların yıllık olarak etkili bir şekilde uygulanması ve kontrolü sürecini kapsamaktadır. Bütçeleme ise yapılması hedeflenen işlerin uygulama sürecini, değerlendirme ise uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi sürecini kapsamaktadır. 1973 program bütçe hazırlama sürecinde “ *Önceliklerin saptanması, yapılacak hizmetlerin bünyesine, politika hedefleri ile bağlantısına, faaliyetlerin planlamasına ve maliyetlerine doğrudan doğruya bağlıdır. Bu husus beş yıllık kalkınma planlarının yıllık programları ile bütçe arasında uygun ve doğru bir bağlantı kurulmasını gerektirir.*” Ancak bu husus program bütçe süreci değerlendirildiğinde özellikle mevcut kamu yönetimindeki yapısal sorunlar nedeniyle hayata geçirilememiş daha çok klasik bütçe modeline bağlı kalınmıştır.

Yapısal sorunlara kısaca değinilecek olunursa kamu personelleri arasında yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanamaması, bütçe kapsamının dar oluşu ve bütçe dışı kuruluşların varlığı, nakit esaslı muhasebe sistemi, performans yönetimi ve denetiminin olmayışı ve denetim kuruluşlarının mevcut yapısı gibi nedenler sıralanabilir. Bu sorunlar ve daha sonra 5018 sayılı KMYKK ile öngörülen model ayrıntılı olarak değerlendirileceğinden ayrıntılı açıklamalara bu başlıkta değinilmemiştir.

Çok yıllık bütçeleme sürecine temel teşkil eden Orta Vadeli Harcama Sistemi – Medium Term Expenditure Framework, öngörülen bütçe yılı ile takip eden iki yılı kapsayan ve var olan kaynaklar ile bunların hükümetin ekonomik politikalarına paralel olarak belirlenen önceliklere göre harcama alanlarına dağıtılmasını öngören bir sistemdir diyebiliriz.

Orta vadeli harcama sistemi olarak adlandırılan sistem, öngörülen bütçe yılı ve onu takip eden iki veya daha çok yılı kapsamaktadır. Asıl amaç, ekonomideki var olan kaynak yapısına göre kamusal kararların alınması ve önceliklere göre bunların harcama alanlarına dağıtılmasıdır (Arslan M, 2004 : 2).

5018 sayılı KMYKK ile getirilen çok yıllık bütçeleme sisteminin temel amaçlarından birisi makro ekonomik denge ile mali disiplinin sağlanmasıdır. Kamudaki kaynak miktarının gerçekçi olarak belirlenmesi ve kaynak kullanımında kamuoyunun aydınlatılması, kamu kaynağı kullanımında öncelikli ihtiyaçların belirlenmesi bütçenin bütünü açısından makro ekonomik denge ve mali disiplin açısından önem arz etmektedir.

Çok yıllık bütçelemede diğer önemli bir amaç ise uygulanan programların devamlılığını sağlamaktır. Uzun dönemli planlama ve düşünme yetenekleri bütçelere kurumsal alışkanlıklar kazandırabilir.

Siyasal ve kurumsal politikalar arasındaki uyumu sağlamak da bütçeleme sisteminin amaçları arasındadır. Hükümetler orta vadeli programlarını açık bir şekilde belirleyerek kamu kaynaklarının stratejik önceliklere göre dağılımını sağlarlar.

Kaynak dağılımında etkinlik ve verimlilik ile harcama maliyetlerinin önceden planlanması, hükümet politikalarında meydana gelen değişimlere kurumların adapte olabilmesi açısından kolaylık sağlayabilmekte, kuruluşlar bir sonraki yıl bütçelerinde revizyona gidebilmektedirler.

Çok yıllık bütçelemelerde birçok ekonomik ve mali amaçla birlikte, hükümetin siyasi karar alma süreçlerinde etkinlik hedeflenmektedir. Ancak çok yıllık bütçenin planlama süreci ile birlikte düşünülmesi ve planlama bütçeleme ilişkisinin kurulması, etkin, verimli ve stratejik kararların alındığı bir bütçe sürecinin oluşturulması için gereklidir.

Çok yıllık bütçeleme süreci; ekonomik ve mali yapının iyi ortaya konulması için siyasi kaygılardan uzak objektif kriterlerin belirlenmesi, hükümetin bütçe politikasını özel ve kamu kesimine bildirim, orta vadeli bir bütçe çerçevesi geliştirme ve uygulama yöntemi aşamalarından oluşmaktadır.

1970'lerden beri süregelen bu sıkıntılar ile özellikle 2001 Yılı Mali Krizi sonrasında IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği gibi kuruluşların da önerileri neticesinde mali yönetimde yeniden yapılanma gerekliliği kaçınılmaz hale gelmiştir.

Ülkemizde 2006-2008 döneminde uygulamaya konulmuş orta vadeli program ile çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmiş, 5018 Sayılı KMYKK'nın 16. maddesinde merkezi yönetim bütçe hazırlama sürecinin *“Bakanlar Kurulu'nun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde DPT Müsteşarlığınca hazırlanacak Orta Vadeli Mali Programı kabul etmesiyle başlar.”* demek suretiyle çok yıllık bütçeleme kabul edilmiştir. Ancak TBMM 3 yıllık stratejik planlar çerçevesinde bütçeyi yıllık kabul etmektedir.

Çok yıllık bütçeleme süreci 5018 Sayılı KMYKK ile talep edilmiştir. Yani gelecek yıl bütçesi birlikte izleyen iki yılın bütçesi bütçe kanununa eklenmektedir. *“Bu süreç temelde 3 yapı üzerine kurulmuştur. Birincisi makro ekonomik yapıyla*

tutarlı bir şekilde kamu harcamaları için ayrılabilir toplam kaynağın yukarıdan aşağıya (top-down) doğru tahmin edilmesi, ikincisi hem devam etmekte olan ve hem yeni uygulanacak olan faaliyet ve projelerin maliyetlerinin aşağıdan yukarıya doğru tahmin edilmesi, üçüncüsü ise toplam kaynaklarla bu maliyetleri karşılaştıran bir süreçtir”(Yılmaz, 1996: 16). Çok yıllık bütçeleme, sonraki birkaç yılın ödeneğinin planlanması ile beraber değerlendirildiği bir bütçe yaklaşımı şeklinde algılanmalıdır (Kızıldaş, 2003: 13). Bu süreçte parlamentoya gelecek yıl bütçesi ile birlikte izleyen iki yılın bütçesinin birlikte sunulması esas alınır.

Yine 5018 Sayılı KMYKK’nın 16. maddesinin 3. fıkrasında “*Orta Vadeli Program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli mali plan, Haziran ayının on beşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmi Gazete’de yayımlanır.*” Hükmü yer almaktadır.

Türkiye’de çok yıllık bütçeleme sistemi Sekizinci Beş yıllık Kalkınma Planı ile gündeme gelmiş ve Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamalarının genel gerekçeleri Dünya Bankası Kamu Harcama El Kitabı’nda aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- *Etkili kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması*
- *Hedeflere dayalı yönetim anlayışının yerleştirilmesi*
- *Bütçe hazırlama, uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesi*
- *Hizmet kalitesinin artırılması*
- *Mali saydamlığın sağlanması*

OECD üyesi ülkelerinin yaklaşık yarısında farklı düzeylerde çok yıllık bütçeleme uygulamaktadır (Kesik, 2005b: 136). İngiltere’de çok yıllık bütçeleme daha çok harcama süreci üzerinde yoğunlaşmış vergi politikaları yıllık bütçeye dâhil edilmiştir. İsveç’te çok yıllık bütçeleme 3 ile 5 yıllık dönemleri kapsamaktadır. Yeni Zelanda’da ise kurumlar tarafından hazırlanan 3 yıllık bütçeler yeni mali yılın başlamasıyla birlikte üç yıllık planlama ve bütçeleme ile ilgili yeni strateji

çalışmaları başlatılır ve hükümet tarafından dikkate alınan bu çalışmalar, öngörülen ekonomik yapı içerisinde bütçe büyüklükleri ve stratejileri karşılaştırılarak, yazılı halde yayımlanmaktadır (Yılmaz, 1999b: 5).

Türkiye’de çok yıllık bütçe uygulamalarının geçmişten günümüze genel bir değerlendirmesini yapılacak olunursa 5018 sayılı KMYKK’ya kadar olan süreçte her ne kadar da 1973’ten sonra program bütçe uygulamasına geçilmişse de siyasi istikrarsızlıklar ve ekonomik belirsizliklerin de etkisiyle genel hatlarıyla klasik bütçe yaklaşımının dışına çıkılamamıştır. 5018 sayılı kanun ile birlikte çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmiş ve amaç devlet bütçesine uzun perspektifli bir bakış açısı kazandırarak kamu yönetiminde mali disiplini sağlamak ve performansa dayalı bütçe sistemini uygulamaya koymaktır. Politika planlama ve bütçeleme arasındaki koordinasyon eksikliğinin asıl etkisi, bütçe sonuçlarındaki verimsizlik ile kendini göstermektedir (Tügen ve D., 2004: 119). Son yıllarda uygulanmakta olan çok yıllık bütçeleme sistemi özellikle kamu kurum ve kuruluşlarında görevli personelin sistemi yeterince özümseyememesinden kaynaklanan ve enflasyonist dönemlerin etkisi ile kuruluşların geçmiş dönem harcamalarına paralel olarak gelecek yıllarda da fiyat artışlarının da devam edileceği tahmin edilerek harcamalarda otomatik bir tahminleme sistemi uygulanmakta bu da hükümet politikaları ile paralel bir bütçenin uygulanmasına engel teşkil etmektedir. Bu durum mali politikalarda katı ve durağan bir yapıyı beraberinde getirmekte, kamu görevlileri eliyle enflasyon artışı ile, orantılı bir bütçeleme yapma alışkanlığını beraberinde getirmektedir.

3.1.8. Bütçe Hazırlama ve Uygulama Sürecinin Etkinleştirilmesi

1050 sayılı kanun devlet bütçesini varidat ve masarifat bütçesi olarak ikiye ayırmış, bütçelerin kalkınma plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanıp uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Yine aynı kanuna bütçenin temmuz ayı sonuna bakanlıklarca hazırlanarak Maliye Bakanlığına gönderileceği ve Maliye Bakanlığı da kendi bütçesini de bu bütçeye dâhil ederek oluşturacağı Devletin bir yıllık genel bütçe tasarısını Bakanlar Kurulunca incelenip onandıktan sora mali yıl başından en az 75 gün önce TBMM’ye

sunulacağı hüküm altına alınmıştır. Yıl içerisinde ödenek yetersizliğinden dolayı ilaveten alınan ödenek “tahsisatı munzama” adı ile isimlendirilmiş Bütçe kanunu oluşturulurken düşünülmemiş yada planlanamamış olan hizmetler için alınan ek ödeneğe “tahsisatı fevkalade” denilmiş ve bunlara karşılık olarak yedek ödenek bulundurulabileceği hüküm altına alınmıştır. Bütçenin hazırlık aşamasının dar oluşu, yıllık oluşu bütçenin sağlıklı bir şekilde oluşturulamamasına sebebiyet vermiş yıl içerisinde bütçeye “tahsisatı fevkalade” ve “tahsisatı munzama” adı altında yapılan eklemeler bütçe dengesini bozucu bir etki yaratmıştır (Mutluer vd.,2007, S:170).

5018 sayılı Kanun, bütçeleri tanımlama konusunda 1050 sayılı Kanundan önemli bir farklılık göstermektedir. 1050 sayılı Kanun sadece bütçeleri tanımlarken kamu kurum ve kuruluşlarının bütçelerinin hangi bütçe türüne girdiğini kuruluş kanunlarına bırakmıştır. Oysa ki 5018 sayılı kanun kurum isimlerini tek tek sayarak kurum bütçelerinin hangi bütçe türüne girdiğini belirlemiştir (Mutluer vd., 2007: 189-190).

Bütçe hazırlama sürecini 5018 Sayılı KMYKK’nın 15. maddesi tanımlamış idarelerin bütçelerini yılı ve izleyen iki yılı birlikte hazırlaması gerektiği hükme bağlanmıştır. 16. maddesinde ise sonraki yılın ve izleyen iki yılın bütçe hazırlama sürecinin mayıs ayının sonunda Bakanlar Kurulu’nun orta vadeli programı kabul etmesiyle başlayacağı hükme bağlanmış ve böylelikle idarelerin bütçe öncesi çalışma zamanları ve bu çalışmaların orta vadeli mali plan ile orta vadeli mali program çerçevesinde yapılacağı ve bu hazırlıkların da Bütçe Hatırlama Rehberi ve Yatırım Programı Hazırlama Rehberi çerçevesinde yapılacağı belirlenerek bütçenin hazırlanması konusunda belirli bir standart sağlanmıştır. Ayrıca bütçe hazırlama sürecide geçmiş döneme göre daha geniş bir zaman dilimi içerisinde hazırlık süreci tasarlanmış ve kurumlara daha geniş bir zaman diliminde bütçe hazırlama olanağı sağlanmıştır (Başbakanlık, 2012).

5018 sayılı Kanun’un getirdiği diğer bir önemli yenilikte bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kontrolüne ilişkin 13. maddede çağdaş ilkeler getirmiş olmasıdır. Bu ilkelere özetle bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında makroekonomik istikrarla sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması, bütçe ile verilen ödeneklerin yerinde kullanılması, kalkınma planı ve programlarda yer alan hedef ve

önceliklere göre idarelerin stratejik planlar ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünün yapılması, bütçelerin çok yıllık hazırlanması, raporlamanın çağdaş muhasebe standartlarına göre yapılması, genellik ilkesinin uygulanması, mali saydamlık , etkinlik vs. ilkeler göz önünde bulundurularak bütçelerin hazırlanması gerektiği belirtilmiştir. 1050 sayılı Kanun'da esasen yukarıda sayılan ilkelerden makro ekonomik istikrarla sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması ilkesi hariç diğerleri teorik olarak 28. maddeden sonra bulunmaktaydı.

Bütçe uygulama sürecinde ise bir takım esaslar getirilmiştir. 5018 sayılı Kanun'un 20. maddesinde *“Genel bütçe kapsamındaki idarelerde kamu idareleri, ayrıntılı harcama programlarını hazırlar ve vize edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderir. Bütçe ödenekleri, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar çerçevesinde, nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılır. Özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programları hazırlarlar ve harcamaların bu programa göre yaparlar. Kamu idareleri bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz. Bütçeyle verilen ödenekler tahsis edilen amaç doğrultusunda kullanılır. Ancak ait olduğu mali yılda ödenmeyen zaman aşımına uğramamış borçlar ile ilama bağlı borçlar yine cari yıl bütçesinden karşılanır. Cari yılda kullanılmayan ödenekler yıl sonunda iptal edilir. Genel veya kısmi seferberlik ile savaş ilanı gibi olağan üstü hallerde MSB, Jandarma ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bütçeleri toplam bütçelerini aşmamak kaydıyla birleştirilerek kullanılabilir ve toplam ödeneklerinin yüzde onbeşi kadar ek harcama bu idarelerce yapılabilir.”* Hükmü getirilmiştir. Bu hükmün bazı fıkraları 1050 sayılı Kanun ile paralellik arz etmektedir.

İdarelere ödenek aktarımı konusunda 21 ve 22. maddede sınırlamalar getirilmiş idareler kendi bütçelerinde ödenek yaptırılacak olan ödenek kaleminin yüzde beşine kadar kendi bütçesi içerisinde ödenek aktarımı yapabilmekte ve merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları ancak ve ancak kanunla yapılabilmektedir. Personel giderlerine ilişkin ödenek kalemleri ile aktarma yapılmış kalemler ve yedek ödenekten diğer ödenek kalemlerine aktarma

yapılamamaktadır. Merkez dışı birimlere kurumlar ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderebilmektedirler (BUMKO, 2012).

Uygulama sonuçlarının izlenmesi ile ilgili olarak düzenleme yapmaya kanunun 30. maddesi ile Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış genel yönetim kapsamındaki idareleri bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları ile ikinci altı aya ilişkin beklenti ve faaliyetlerini; Maliye Bakanlığı ise merkezi yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçlarını, finansman durumu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetleri kapsayan mali durumu temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklamakla mükellef kılınmıştır.

Genel bir değerlendirme yapılacak olursa 5018 sayılı Kanun ile bütçe ilkelerinden olan doğruluk, samimiyet, denklik, önceden izin alma, dönemsellik, giderlerin kurumsal, işlevsel ve ekonomik olarak ve gelirlerin ise ekonomik sınıflandırması ile açıklık ilkelerine paralel hareket etmeye çalışıldığı gözlemlenmektedir.

3.1.9. Görev, Yetki ve Sorumlulukların Yeniden Düzenlenmesi

Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerine önemli esneklikler getirilmiş, kamu idarelerinin bütçe sürecindeki görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Bu kapsamda, kamu mali yönetimde yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmakta, yetkisiz sorumluluk ile yetkili sorumsuzluk sorunu aşılmaktadır. Harcama öncesi kontrol yapma ve harcama sonrası iç denetimi gerçekleştirme görevleri ilgili kamu idarelerine devredilmiş ve bu kapsamda yeni bir yapılanmaya gitmeleri öngörülmüştür. Bu amaçla genel yönetime dâhil tüm idarelerde üst yöneticiye bağlı strateji geliştirme birimleri kurulmuştur.

Kamu ihale mevzuatı ile paralel olarak kamu mali yönetim sistemimize ita amiri yerine harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri (ihale mevzuatında muayene ve kontrol teşkilatlarında görevli personeller), muhasebe yetkilisi(sayman yerine) gibi kavramlar getirilmiş ve bunların yetki ve sorumlulukları ayrıntıları ile belirlenmiştir.

Harcama sürecinde sistem harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi olarak üç önemli ayak üzerine oturtulmuş, kontrol süreci de iç kontrol, dış kontrol ve ön mali kontrol gibi üç önemli ayak üzerine oturtulmuş ve bunların görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir.

Harcama yetkilisi bütçeleme sürecinde, kamu kaynağının kullanımı ve ödenmesi süreçlerinin tamamından sorumlu tutulmuş, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkililerinin sorumlulukları sınırlandırılmıştır. 1050 sayılı Kanunda yer alan “Uçan kuşu saymana sorma” zihniyeti sona ermiş bütçeleme ve harcama sürecinde görev alanların görev ve sorumlulukları ayrıntıları ile belirlenmiş gerçekleşmenin nasıl olacağı gerçekleştirme belgelerinin nasıl tanzim edileceği, tahakkuk süreci ile ödeme veya tahsilat süreçleri birbirinden bağımsız olarak tanımlanmıştır.

3.1.10. Sayıştay ve Maliye Bakanlığı’nın Denetim Rolü’nün Değişmesi

Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmekte olan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize işlemi kaldırılmıştır. Bu kapsamda, Sayıştay tarafından yürütülmekte olan vize işlemi ile taahhüt ve sözleşmeleri tescil edilmesi işlemine ex-ante (ön denetim) 2005 yılında itibaren son verilmiştir. Böylece harcama öncesi kontroller azaltılmak suretiyle kamu hizmetlerinin hızlı bir şekilde sunulması için gerekli ortam hazırlanmıştır.

Kuruluşların hareket alanı serbest bırakılmış yetki ve sorumlulukları bu anlamda arttırılmıştır.

Kontrol ve sorumluluklar daha çok çıktılar üzerinde yoğunlaşmış, kamu kaynaklarının kullanımından sonra elde edilen verilerin ya da daha değişik bir ifade ile kamu kaynağının ne derece etkili, ekonomik ve verimli kullanıldığının Sayıştay tarafından denetlenmesi amaçlanmıştır.

Sayıştay Kanunu da bu çerçevede değiştirilmiş ve yeni kanunda “Düzenlilik Denetimi ile “Performans Denetimi” olmak üzere iki önemli denetim hüküm altına alınmıştır.

3.1.11. İç Denetim Sistemi'nin Yeniden Yapılandırılması

Denetim sistemleri tarihsel süreç içerisinde toplumsal evrimleşmeye bağlı olarak birey ve toplum odaklı olarak evrimleşmektedir. Alvin Toffler' a göre toplumsal gelişmenin ilk dönüm noktası tarımın ortaya çıkması, ikincisi ise sanayi devrimidir. Buna göre ilk değişiklik dalgası (tarım toplumuna geçiş) henüz hızını kaybetmemişken Avrupa'da ikinci büyük değişiklikler dalgasına yol açan Sanayi Devrimi başlamıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrasındaki yıllarda sanayileşme dalgası en üst seviyeye vardığında, mahiyeti henüz anlaşılamayan, ancak her şeyi etkisi altına alan üçüncü dalga başlamıştır (Akın, 2011: 16-18). Peter Drucker bu üçüncü dalgayı “*Kapitalist Ötesi Toplum*” olarak adlandırmıştır. Buna göre ortaya çıkan yeni toplumun temel ekonomik kaynağı, ekonomistlerin deyimiyle üretim faktörleri olan sermaye, emek, doğal kaynaklar değil bilgidir (Drucer, 2004: 18) .

Tanımlaması yapılan bilgi toplumunda geçmiş dönemlerde olduğu gibi ilişkiler çatışma ile değil işbirliği, iletişim, uzmanlaşma, karşılıklı kontrol gibi çok fonksiyonlu ve katılımcı bir yönetim modeli olarak önem kazanmaktadır. Toplumun kontrol edilmesi ve mekanize bir şekilde yönetilmesi gerekliliği anlayışından, yönetim konusunda toplumun daha çok ön plana alınarak toplumun devlet karşısında yetkilendirilmesi ve yönetime daha fazla katılımın sağlanması amacıyla gerekli mekanizmaların oluşturulmasına çalışılmıştır.

Devlet karşısında bireyi güçlendirme çabaları kamu kaynağının etkili ve ekonomik kullanımının gerekliliğini beraber getirmiş, toplumun bilgi alma talebi kamu sektörünü daha etkili ve verimli hizmet sunumu gerekliliğine itmiştir.

Ülkemiz de 1924 Anayasası “Koruyucu Devlet”, 1961 Anayasası “Sosyal Devlet”, 1982 Anayasası ise daha kapsamlı bir sosyal devlet anlayışı ön görerek bilgi toplumu alanındaki gelişmeleri takip etmeye çalışmıştır.

Kamu idarelerinin tüm faaliyetlerinin, bir yandan kamuoyunun gözetimi ve denetimine, diğer yandan da parlamento tarafından doğrudan veya parlamento adına dış denetim organlarınca, nihayet kendi iç denetimine tabi tutulması, çağdaş

yönetimlerin kamuya karşı olan sorumlulukların yerine getirilmesine yönelik bir gerekliliktir (Gürkan, 2009: 86).

Ülkemizde Anayasa gereğince faaliyet gösteren denetim organları; Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu ve 6085 sayılı Kanun ile görevleri Sayıştay'a devredilen Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'dur. Bunların dışında denetim yapısı içerisinde Bakanlıkların kendi içerisinde kurdukları teftiş kurulu başkanlıkları ile Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuş bulunan uzmanlıklardan oluşan denetim organları bulunmaktadır. Bunların dışında birde özerk yapıda kurulmuş Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu gibi kuruluşlar ile 4734 Sayılı Kanun gereği kurulan ve kamu ihale alanında faaliyet gösteren Kamu İhale Kurumu gibi kuruluşlar denetim sistemimiz içerisinde faaliyet göstermektedir.

Anayasamızın 108. maddesi gereği 2443 sayılı Kanun ile kurulan Devlet Denetleme Kurulu (DDK) Cumhurbaşkanı'nın isteği üzerine tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluştaki, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı dernek ve vakıflarda her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. Silahlı Kuvvetler ve yargı organları, DDK'nın görev alanı dışındadır. DDK tarafından hazırlanan raporlar Cumhurbaşkanı'nın onayı ile Başbakanlığa gönderilir ve bu raporlarda teftişi, tetkiki ve dava açılması istenilen hususlar en geç kırk beş gün içerisinde Başbakanlık tarafından ilgili mercilere iletilir. Cumhurbaşkanı gerek gördüğü konuları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirebilir.

Anayasamızın 160. maddesi gereği kurulan Sayıştay ise Genel ve Katma Bütçeli İdarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla yükümlüdür. Sayıştay'ın ilgili hükümleri hakkında ilgililer bir defaya mahsus olmak üzere yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içerisinde yazılı olarak karar düzeltme talebinde bulunabilirler. Bu kararlara karşı idari yargı yolu kapalıdır.

Yüksek Denetleme Kurulu ise 3346 Sayılı Kanun ile KİT’lerde uygunluk ve performans denetimi yapmak amacıyla kurulmuş ve 6085 Sayılı Kanun ile görevleri Sayıştay’a devredilmiştir.

Yukarıda sayılanlar dışında bakanlıklar ile başbakanlık iç denetimini iç bünyelerinde kurulan teftiş kurulları marifetiyle yerine getirmekteydiler. Maliye Bakanlığında ise hesap uzmanları, denetmenler, kontrolörler, maliye müfettişleri vs. adı altında birden çok denetim organı bulunmaktaydı.

AB müktesebatına uyum sürecinde, üye ülkelerin bütçe uygulamalarında standart bir uygulama olan “*Kamu İç Mali Kontrol*” modelinin ülkemizde de uygulanma hedefi, kamu maliyesinde bir reform niteliğinde sayılan 5018 sayılı KMYKK aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (Gürkan , 2009: 94).

Özellikle Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde AB-Türkiye ilerleme raporlarında iç denetim ile ilgili olarak saptanan ve 2001 ile 2009 yılları arasını kapsayan bazı tespitler aşağıya çıkarılmıştır.

Helsinki Zirvesinde Türkiye’den Mali Kontrol Sisteminin iyileştirilmesi istenmiş; iç ve dış mali kontrol için gerekli yasal çerçevenin hazırlanarak Merkezi Uyum Birimlerinin (MUB) kurulması, kamu idareleri bünyesinde iç kontrol mekanizmalarının kurulması, iç denetçilerin merkezde üst yöneticiye bağlı olması ve harcama öncesi kontrol için fonksiyonel bağımsızlığın sağlanması gibi hususların gerekliliği belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanun ile birlikte Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetim birimleri kurulması öngörülmüştür. Ancak uygulamada gözlemlenen bir çok kamu kurum ve kuruluşunun hala iç denetim birimlerini oluşturamadığı görülmüş dolayısı ile iç denetim sistemi işlevselleştirilememiştir. Kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin işlevsel hale getirilemeyişinde gerekli teknik altyapının olmaması ve iç denetim birimlerini oluşturacak nitelikli personel yapısının olmamasının büyük rolü bulunmaktadır.

Tablo 5: AB Türkiye İlerleme Raporlarında İç Denetim

2001	- Kamu harcamalarının çoğu (bazı riskli alanlar dahil) kontrol ve denetim dışındadır. - Kamu İç Mali Denetim Sistemine ilişkin bir kanun bulunmamaktadır. - Kamu İç Denetim mesleği Türkiye’de yer almamaktadır. - İdari Yapıda, özellikle iç ve dış denetim faaliyetleri açısından, yapı içerisinde mali yönetim kontrol fonksiyonları arasında yeterince netlik bulunmamaktadır. Kontrol ve denetim yöntemleri arasında eşgüdümü sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde bir Merkezi Uyumlaştırma Birimi kurulmalıdır.
2002	- Tüm bütçe birimlerinde (ilgili bakanlıklar ve kamu kurumları) kendi kurumlarının denetimini yapmak ve kurumların mali yönetim ve kontrol sistemlerini değerlendirmekten sorumlu, işlevsel açıdan bağımsız iç denetim birimleri kurulmalıdır. - Kurumların iç denetim usulleri, uluslar arası standartlarla uyumlu olarak sistem tabanlı ve performans denetim işlevine dayanmalıdır. - Faaliyetlerde işlevsel olarak bağımsız bir yolsuzlukla mücadele birimi oluşturulması gerekmektedir.
2003	- Türkiye’nin geleneksel KMY ve kontrol yapıları ile AB’nin uyguladığı kriterler arasında önemli ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılık, özellikle yöneticilerin hesap verilebilirliğin ve modern iç denetim olmaması hususlarında ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay’ın çoğu zaman örtüşen ve çatışan işlevlerinde daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. - Teftiş kurullarının sayılarındaki artışa ve Maliye Bakanlığı’nın aşırı merkezi ex-ante (ön mali) kontrollerine rağmen, sayısı nispeten yüksek olan mevcut düzensizliklerin etkili ve sistematik bir şekilde giderilmesi mümkün görülmemektedir. - Türkiye, gelecekte yapısal eylem ve harcamalarını etkili bir şekilde yönetebilmesi amacıyla özellikle kamu iç mali kontrol ve usullerini açıkça belirlemek ve bu alandaki idari kapasiteyi güçlendirmek yoluyla mevzuat iç mali kontrol sistemini yeniden yapılandırmalıdır.
2004	2003 Aralık ayında KMYKK kabul ederek önemli bir ilerleme kaydedilmiştir. Böylece, Avrupa Topluluklarının mali çıkarlarının korunması yolunda ilerleme kaydedilmiştir. - İç denetim mali yönetim ve kontrol rehberleri gibi meselelerle ilgili uygulama mevzuatı ile bir iç denetim tüzüğü’nün ve etik kurallarının da geliştirilmesine ihtiyaç vardır.
2005	- Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu müktesebatın ilkelerini takip etmektedir. Ancak, Kanun tam olarak yürürlükte olmadığı için hali hazırda sistem ne Kanun ne de müktesebatla uyum içinde değildir. - Yolsuzlukla mücadelede koordinasyon konusunda ihtisaslaşmış bir yapı oluşturmak ve Avrupa Komisyonu’nun Yolsuzlukla Mücadele Birimi (OLAF) ile işbirliği için temaslara gerçekleştirilmelidir.
2006	2003’ de kabul edilen KMYKK, özellikle iç denetim ve performans tedbirleri konusunda layıkıyla uygulanmamaktadır. - Reformun ana unsurlarından biri olan iç denetim hala işlevsel hale gelmemiştir. 2004 yılında kurulan İç DENETİM Koordinasyon Kurulu faaliyete geçmiştir. Ancak söz konusu kurulun bir danışma organı addedilmesi ve mevcut uyumlaştırma ve koordinasyon görevlerinin, kurulun bu çerçevedeki sorumluluklarının yeterli bir şekilde yerine getirilmesinin sağlanmasını teminen daimi nitelikli merkezi bir uyum birimine aktarılması gerekmektedir.
2007	- Kamu İç Mali Kontrol (KİMK-PIFC) alanında bir miktar ilerleme kaydedilmiştir. İç Denetçilerin atanmasıyla, bazı devlet kurumlarında iç denetim mekanizması işlevsel hale getirilmiştir. Ancak, belgeleme sürekli eğitim gerektirmektedir. 2002 PIFC siyasi Belgesi ve Eylem Planı’nın gözden geçirilerek yönetsel sorumluluk ve işlevsel anlamda bağımsız iç denetim ilkelerinin açıklanması ve daha geliştirilmesi ve böylece bu ilkelerin uygulanmasının ilerletilmesi sağlanmalıdır. - İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetim hususunda önemli belgeler hazırlamıştır. Ancak, Kurulun uyum ve koordinasyon görevi, daha ehil ve etkin bir işleyişi sağlayacak daimi nitelikli bir merkezi uyum birimine aktarılamamıştır. Kurulun danışma işlevini daha da geliştirmesi gerekmektedir.
2008	5018 Sayılı Kanun’un tümüyle yürürlüğe girmesi sonucunda , 2002 Kamu Mali Kontrol Politika Belgesi ile ilgili eylem planının güncellenmesi gerekmektedir. - İç Denetim ve adem-i merkezîyetçi iç denetim birimleri için operasyonel bir merkezi uyumlaştırma birimi (MUB) kurulmasına odaklanılmalıdır. - Modern kamu iç denetimin en uygun ve siyasi olmayan koşullarda gelişimi için, MUB’nin yeri konusunda mümkün olan en kısa sürede karar verilmesi gerekmektedir.
2009	2002 yılı Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesi ve ilgili eylem planının güncelleştirilmesi gerekmektedir. - İç Denetim ve teftişe dair roller ile İç denetim Koordinasyon Kurulu’nun rollerine ilişkin çalışmalar tamamlanmalıdır. - Kamu iç denetim mesleğinin optimum gelişimini sağlamak için (MUB)’un yeri konusunda karar verilmesi gerekir.

Kaynak: Gönülaçar,2007:7

5018 Sayılı Kanun Denetim meselesine farklı bir bakış açısıyla yaklaşmış ve denetimde ihtisaslaşmanın önü açılmak suretiyle belirli kuralları ve standartları olan, sürekli işleyen, ilgili kamu idaresinin içinde yer alacak bir iç denetim sistemi

kurulmuştur. Belirlenmiş bir sistem dâhilinde işleyen denetim faaliyetinin yapılmasını sağlamak ve harcama sonrası iç denetimi gerçekleştirmek üzere, tüm idarelere iç denetçiler atanmıştır. Yeni getirilen sistemin bir gereği olarak harcama sonrası denetim faaliyeti güçlendirilmek istenilmiştir.

5018 Sayılı KMYKK'nın 63. maddesinde iç denetim “ *Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve denetim hizmetidir.*” Şeklinde tanımlanmış ve yine aynı maddede iç denetim faaliyetlerinin idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirmesi gerektiği belirtilmiş ve 64. madde de iç denetçilerin görevleri sıralanmıştır. Bunlar;

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu süreçler hakkında önerilerde bulunmak.
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.
- İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına göre 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 değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerinde yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu ise iç denetim ile ilgili usul ve esaslar ile iç denetim sistemine ilişkin uygulama ve raporlama standartlarını belirlemek, iç denetçilerin eğitim ve hizmet standartlarını sağlamak, iç denetim raporlarının konsolide edilerek kamuoyuna sunulmasını sağlamak ve denetim rehberlerini hazırlamak gibi görevleri yerine getirmek amacıyla biri Başbakanın, biri DPT'nin bağlı olduğu Bakan'ın, biri Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakan'ın, biri İç İşleri Bakan'ının, ve en az bir tanesi maliye, muhasebe, ekonomi ve işletme alanında doktora tezine sahip olması şartı ile üç tanesi Maliye Bakan'ın önerisi ve Bakanlar Kurulu'nun onayı ile 7 üyeden oluşan bir kuruldur.

Dış Denetimin ise 5018 Sayılı KMYKK'nın 68. maddesinde Sayıştay tarafından yapılacağı hükme bağlanmış ve Sayıştay tarafından yapılacak olan dış denetimin amacının *“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.”* Şeklinde tanımlanmıştır. Aynı hükümde Sayıştay'ın görevleri sıralanmış;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini yapmak.
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilmesini sağlamak.

- Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay'ın bilgisine sunulur. İdarelerin iç denetçileri marifetiyle düzenlenen raporlar konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplanması istenilir. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu TBMM'ye sunar.
- 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, TBMM adına denetim yapan bir dış denetim organı olarak, mali sistemin işleyişinde çok büyük bir role sahiptir. Sayıştay'ın; parlamento adına denetim yapması, yürütmenin iş ve işlemleri hakkında yayınladığı raporlarla TBMM ve kamuoyuna bilgi vermesi demokrasinin işlerliği açısından da çok büyük bir öneme sahiptir. Yine dış denetim fonksiyonunu, denetlediği yürütme organlarından bağımsız olarak yerine getirmesi de Sayıştay'ın etkinliğini arttırmaktadır (Odyakmaz vd., 2001: 433).

6085 Sayılı Kanun ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu kaldırılarak görevleri Sayıştay'a devredilmiştir. 6085 Sayılı Kanun ile Sayıştay'ın görevleri ayrıntılı olarak sıralanmış ve idarelerin hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlama, genel uygunluk bildirimini TBMM'ye sunma gibi işlemleri yapar. 5018 Sayılı KMYKK'nın 81. maddesinde Sayıştay'ın vize ve tescil ile ilgili yetkileri kaldırılmıştır. 6085 Sayılı kanun ile Sayıştay'ın 832 Sayılı Kanun'a göre denetim alanı bir hayli genişletilmiş ve düzenlilik ve performans denetimi alanında iki önemli denetim yetkisi getirilmiştir. Düzenlilik Denetimi 6085 sayılı Kanun'un 35. maddesinde “ *Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, kamu idarelerini mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerinin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, mali kontrol ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir.*” Denilmiştir. Bu

ifadeden kasıt kamu idaresi gelir ve giderlerinin kullanımında hukuki ve mali denetimi yapar. Performans denetimi ise yine Sayıştay Kanunu’nun 2. maddesinde “*Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir*” denilmekte yaptırımın niteliğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte performans denetiminin hukuki ve mali yaptırım içermeyeceği belirtilmektedir.

6085 Sayılı Kanun ile getirilen en büyük yenilik Kamu İktisadi Teşekkülleri ile İktisadi Devlet Teşekküllerinin tamamı Sayıştay Denetimi kapsamına alınmış, TBMM, Sayıştay’ın kendisi, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, köy idareleri, vakıf üniversiteleri, Türkiye Futbol Federasyonu hariç hemen hemen bütün kamu kurum ve kuruluşları Sayıştay denetimi kapsamına alınmıştır. T.C. Merkez Bankası ise 1211 Sayılı Kanun’un 4. maddesi dışında kalan hesap ve işlemleri yönünden Sayıştay Denetimi altına alınmıştır.

TBMM ve Sayıştay’ın denetlenmesi görevi ise 5018 sayılı KMYKK’nın 69. maddesi ile TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır.

3.1.12. Kamu’da Aynı Muhasebe Sistemine Geçilmesi

1050 sayılı Kanun’un uygulandığı dönemde genel ve katma bütçeli idareler ile diğer idarelerde birbirinden farklı şekilde düzenlenmişti. Maliye Bakanlığı sadece genel ve katma bütçeli idareler ile döner sermayeli idarelerdeki muhasebe sistemlerine ilişkin bir takım düzenlemeler yapabilmiş bunların dışındaki idarelerde muhasebe sistemi idarelerin uygulamalarına bağlı kalmış ve muhasebe anlamında idarelerde yeknesaklık sağlanamamıştır.

Devlet Muhasebesi alanında 1948 yılında “*Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği*” ile “*Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği*” çıkarılmış ve izleyen yıllarda bu yönetmelikler üzerinde birçok değişikliğe gidilmiş ve 1989 yılına kadar bu yönetmelikler yürürlükte kalmıştır. 14 Ocak 1990 tarih ve 20402 sayılı Resmi

Gazete’de “Devlet Muhasebe Yönetmeliği” yürürlüğe girmiş ve bu yönetmelik 2004 yılına kadar uygulanmıştır (BUMKO, 2012).

Devlet muhasebesi hükümetin mali politikalarına ilişkin kayıtları tutmak üzere kurgulanan bir sistemdir. Devlet muhasebesinin temel amacı devletin ve diğer mali kamu kuruluşlarının bir mali yıla ait faaliyet ve sonuçlarının bütçelenmiş gelir ve giderlere uygunluğunun kontrolünü sağlamaktır. Diğer bir amacı ise devlete ait varlık ve kaynakları en iyi şekilde izlemek ve dönem sonlarında ilgililere ihtiyaçlara uygun şekilde raporlamaktır (Altun, 2013: 13-14). Ortaya denetime uygun elverişli mali sonuçlar konulmasını sağlayan devlet muhasebesi de değişen ve büyüyen ülke şartlarına ayak uydurmak zorundadır. Klasik devlet muhasebesindeki devletin gelir ve giderlerinin bütçelere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesini sağlayan anlayış günümüzde yerini devletin bütün borç ve alacaklarının izlendiği, taşınır ve taşınmaz mal varlıklarının kaydedildiği kapsamlı bir devlet muhasebesi uygulanması yönündedir.

Muhasebe sistemimiz geçmişte genel bütçeli idarelerde kurumlar bazında değil il ve ilçe bazında işletilmekte, dolayısı ile de kurum hesabı yerine deyim yerindeyse il veya ilçe hesabı tutulmaktaydı. Genel kural olarak muhasebe birimi ekonomik bir birimin ekonomik sonuç doğuran işlemlerini kaydeder ve bu kayıtlara dayanarak yıl sonunda düzenlenen mali tablolarda o kurumun yıllık mali pozisyonunu gösterir. Oysa 1050 Sayılı Kanun uygulamalarında bulundukları yer, tabi oldukları bütçe rejimi ve bağlandıkları saymanlık dışında hiçbir ortak yanları bulunmayan bakanlık şube müdürlüklerinin bütün gelir ve gider işlemlerinin kaydından oluşan hesaplar, bir çok ekonomik birimin tüm işlemlerinin karma şekilde kaydından ibarettir (Karaaslan, 2002: 56).

KMYKK ile birlikte yürürlüğe giren “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve kayıtlama işlemlerine ilişkin uygulanacak usul ve esaslar düzenlenmiştir.

1050 Sayılı Kanun'un uygulandığı dönemlerde Uluslararası kuruluşların Türkiye'ye yönelttiği eleştirilen başında genel yönetime ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir. Buna katılmamak mümkün değildir. Gerçekten de hâkim olamadığınız bir şeyi yönetemezsiniz (Kerimoğlu, 1998: 17). Yine Dünya Bankası, IMF, OECD ve AB gibi uluslar arası kuruluşlar ve organizasyonlar üye ülkelerin değerlendirilmesi açısından analiz ve karşılaştırma yapılabilmesi için aynı muhasebe sistemine sahip olmalarını ve bu sistemin mali saydamlık, etkinlik, verimlilik gibi kavramların işletilebilmesi açısından tahakkuk esasına dayanmasını istemektedirler.

Ülkemizde 1050 Sayılı Kanun'un uygulandığı dönemde 14.01.1990 tarih ve 20402 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren “*Devlet Muhasebe Yönetmeliği*” ile birlikte nakit esaslı muhasebe sistemine ek olarak, emanetler, borçlar, iştirakler, bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıklar ve gelir tahakkuklarının kaydı da muhasebe sistemine dâhil edilmiştir. Böylelikle sistem yarı nakit, yarı tahakkuk esaslı hale getirilmiştir.

Ülkemizde devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru olan bu gelişme ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamama eksikliğini nispeten gidermiştir.

5018 Sayılı Kanun'un sürekli olarak öne sürdüğü mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramlarının gerçekleştirilebilmesi için güvenilir bir raporlama ve kayıtlama sisteminin de yürürlüğe konulması bir zorunluluktur. Muhasebe sisteminden elde edilecek verilerin güvenilirliği hükümetlere gelecek ile ilgili politikalarda etkili ve güvenilir bir kaynak oluşturmaktadır.

20.02.2004 tarihli Resmi Gazete'de “*Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği*” yürürlüğe girmiş ve 5018 sayılı KMYKK ile 2004 yılında “*Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği*”, 30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı RG ile “*Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği*” uygulanmaya başlanmıştır. Bu Yönetmeliklerin amacı; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin ve işlemlerinin

gerçek mahiyetlerine uygun olarak, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, malî tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanmasına ve yayımlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Bu yönetmeliklerde benimsenen “Tahakkuk Esaslı Muhasebe” sisteminde kurumsal kod 4 düzey ve 8 haneden oluşmakta ve kamu yönetimindeki idari yapı temel alınmaktadır. Sınıflandırmadaki kriter ise siyasi yada bürokratik yönetim yetkisidir. Kurumsal kodlama sistemi ile yukarıda eleştirilen dağınık yapı giderilmiş aynı kuruluşun bile farklı saymanlıklarda tutulan hesapları birleştirilmiş ve böylelikle muhasebe bilgilerinin de kurumsal olması gerektiği belirtilerek saymanlıkların kurumlara devri yönünde görüş bildiren kimi çevrelerin görüşleri yeni muhasebe sistemiyle birlikte çürütülmektedir (Karaaslan, 2002: 56).

5018 Sayılı KMYKK öncesi benimsenen nakit esaslı muhasebe sisteminin kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına hizmet etmez. Bu nedenle nakit esaslı devlet muhasebesinin en azından bükçe uygulanmasından doğan taahhüt ve yükümlülükleri de kapsaması ve bunlarla desteklenmesi gerekir. Ayrıca nakit esaslı devlet muhasebesi emanet varlıklar ile teminat olarak alınan emanetler, avanslar, mali varlıklar gibi bazı varlık ve yükümlülüklerin de muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile sistem güçlendirilir (Karaaslan, 2002: 5).

2006 yılı başından itibaren genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planı uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca, kamu maliyesine ilişkin mali istatistiklerin hazırlanması ve kamuoyuna sunulması konusunda Maliye Bakanlığı yetkilendirilerek bu alandaki dağınıklık giderilmiştir. Bu suretle kamu idarelerinin mali verileri bir bütünlük içerisinde yayımlanmış olacaktır (Başaran ve Koçak,2012: 65).

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ile geçiş ile birlikte;

- Devlet faaliyetlerinin tamamı kayıt altına alınmış,
- Maddi duran varlıklar kayıt altına alınmış.
- Yeterli detayda ve sınıflandırılmış bilgiler üretilebilmiş,
- Devlet muhasebesinde süreklilik sağlanmış,
- Devlet muhasebesinde ödenek ve nakit planlamasına destek sağlanmış,
- Devlet Muhasebesinde süreklilik sağlanmış,
- Taahhüt ve Borçlar muhasebeleştirilmiş,
- Bütçenin hazırlanmasına kolaylık sağlayan bir muhasebe sistemi benimsenmiş
- Devletin hesap verme araçlarından en önemlisi olan Kesin Hesap Kanunu Tasarısına ilişkin bilgiler muhasebeden sağlanmış
- Vergi harcamaları (devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vazgeçtiği vergiler; vergi istisnaları, indirimleri, iadeleri vs.) raporlanabilmiş,
- Kurumsal muhasebe sistemine geçilerek muhasebe sistemindeki genel bir kural olan “Ekonomik bir birimin ekonomik sonuç doğuran faaliyetlerinin kayıt altına alınması” ilkesine işlerlik kazandırılmış, muhasebe kayıtlarına dayanılarak mali tablolar oluşturulmuş ve kuruluşların yıllık mali pozisyonları belirlenebilmiştir.
- Muhasebe sistemi kamu kesiminin bütünü hakkında verileri toplayabilmiş ve verilerden çıkardığı sonuçları raporlayabilmiştir.

KMYKK ile birlikte getirilen yeni muhasebe sistemi IMF Belgesi olan “*Mali Saydamlık ile İlgili İyi Uygulamalar Tüzüğü*” metninde belirtilen rollerin ve sorumlulukların açık olması, bütçe sürecinin açık olması, bilginin kamuoyuna açık olması ve dürüstlüğün güvencesi adı ile dört ana başlık altında sıralanan kriterlere uyum noktasında hükümete, idarelere ve çalışanlara önemli kolaylıklar sağlamıştır (IMF, 2013)

3.1.13. Analitik Bütçe Sınıflandırılmasına Geçilmesi

Bütçeler ekonomide fiyat istikrarının sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi, yatırımların teşvik edilmesi gibi hedeflerin gerçekleştirilmesinde kullanılan en önemli mali araçlardan biridir. Bütçe harcamalarının nitelikleri ve etkileri farklı olduğundan bütçenin etkin bir mali araç olarak kullanılabilmesi için harcamaların temel kriterlere göre sınıflandırılması gerekmektedir. Bütçe sınıflandırması, ekonomik ve mali politikaların planlanması, uygulanması ve sonuçlarının analiz edilebilmesi için devlet faaliyetleri kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kriterlere göre tasnif edilmelidir (BUMKO, Bütçe Hazırlama Rehberi, 2005: 8).

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

1050 sayılı Kanun'un uygulandığı dönemlerde Bütçe Hazırlama ile ilgili herhangi bir yasal çerçeve bulunmamaktaydı. Ancak Türkiye'de 1973 bütçesi ile birlikte ilk kez uygulanmaya başlanan bütçe sınıflandırma sisteminin, program bütçe sistemine önemli bir bilgi altyapısı oluşturması amaçlanmıştır. İlke olarak bütçede yer alacak programlar hizmet gurupları itibari ile tanımlanacak ve daha sonra programların çıktı ve sonuçları elde edilecekti. Ancak program bütçenin başta umulan faydaları elde edilemedi. Program olarak kamu idarelerinin teşkilat yapıları içinde yer alan ve kendilerine ödenek tahsis edilen hizmet birimleri dikkate alındı. Dolayısıyla program bütçe de olması gereken program tanımlaması yer almadı. Böylece kurumsal kodlar ve programlar iç içe geçmiş oldu. Takip edilen ekonomik sınıflandırma 100'den 900'e kadar giden ve harcama kalemleri şeklinde tarif edilen ekonomik sınıflandırmaya dayanıyordu (Mutluer ve D., 2007:142).

Bu döneme ilişkin olarak 8. Beş Yıllık Kalkınma Planında Program Bütçe Sistemi (PBS) sisteminden kaynaklanan ana problemlerin sınıflandırma, kodlama, uygulama ve altyapı sorunlarından kaynaklandığı belirtilmiştir. Sınıflandırmanın

ekonomik, mali ve idare gelişmelere ayak uyduramadığı, bütçe kodlama yapısında ekonomik ve fonksiyonel kodların iç içe yer aldığı ve kodlama yapısının yetersiz olduğu, uygulama aşamasında ortak kod kullanımının olmamasından kaynaklanan problemler yaşandığı, uygulamaya ilişkin ise gerekli teknik alt yapının olmadığı dile getirilmiştir (DPT, 2012).

8. Beş Yıllık Kalkınma Planında belirtilen eksikliklere bağlı olarak zamanla tanımına ve işlevine uymayan bir yönetim anlayışıyla sistemden bazı sapmalar olmuştur. Türkiye'nin ekonomik, mali ve toplumsal koşul ve olanaklarına göre hazırlanması ve uygulanması gereken program bütçe sistemi gerektiği gibi uygulanmamıştır. Bu sistem adı altında klasik bütçeleme esasları devam ettirilmiştir. Program bütçe sistemi sadece bir şekil değişikliğinden öteye gidememiş, bütçe sınıflandırmasında bir değişiklik olarak kalmış, kamu yönetiminde etkinliği artırıcı ekonomik ve mali araç olarak kullanılamamıştır (Coşkun, 2000: 162).

TABLO- 6'da belirtilen kod sisteminin uygulandığı PBS sisteminde her harcama biriminin altında yer alan harcama kalemleri konsolide edilerek harcamalar sınıflandırılmaktaydı. Harcamaların fonksiyonel sınıflandırması için harcamacı kuruluşların ilgili oldukları sektörlerle göre gruplandırılması ve ilgili oldukları grupta yer alan kuruluşların toplam harcamaları dikkate alınmaktaydı. Bu da ulusal hesaplar çerçevesinde uyum sorununu beraberinde getirdi. Bu nedenle uygulanmakta olan bütçe sınıflandırma sistemini uluslararası standartlara uygun hale getirebilmek amacıyla 2004 Yılından itibaren ABS uygulamasını getirdi (Mutluer vd., 2007: 143).

Yukarıda belirtilen nedenler de dikkate alınarak devletin mali istatistiklerinin daha düzenli, daha güvenilir, daha tutarlı, analize ve ölçmeye elverişli şekilde tutulması amacıyla hazırlanan ABS 2002 yılında 6 kurumda pilot olarak uygulanmış, 2003 yılında konsolide bütçeye dahil bütün kurumlarda PBS ile birlikte ve nihayet 2004 yılında konsolide bütçeye dahil bütün kurumlarda uygulanmaya başlanmıştır (Ayyıldız, 2004: 73). ABS 2004 yılından itibaren Uluslar Arası Para Fonu Devlet Mali İstatistikleri (GFS) standartlarına uygun olarak yeni bütçe sınıflandırmasına göre katma bütçeli idarelerde ve 2006 yılında ise genel yönetime dahil bütün idarelerde uygulanmaya başlamıştır.

PBS’de belirlenen kod yapısı TABLO- 6’da genel hatları ile belirtilmiştir.

Tablo 6:PBS Kod Yapısı

BÜTÇE KODLAMASI		EKONOMİK SINIFLANDIRMA	
001-999	Daire Kodları	100	Personel Giderleri
01-99	Kurum Kodları	200	Yolluklar
101-999	Program Kodları	300	Hizmet Alımları
01-99	Alt Programlar	400	Tüketim Malları ve Malzeme Alımları
1-3	Ödenek Türleri	500	Demirbaş Alımları
001-999	Faaliyet Kodları	600	Makine ve Teçhizat Alımları
100-900	Harcama Kalemleri	700	Yapı-Tesis ve Büyük Onarım Giderleri
		800	Diğer Ödemeler
		900	Transferler

Kaynak: Mutluer vd., 2007:143

ABS sistemi yasal zeminde de karşılığını bulmuş, KMYKK’nın Bütçe İlkeleri ile ilgili 13. maddesinin “k” bendinde bütçelerin kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslar arası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanması ve uygulanmasını hükme bağlanmıştır. Merkezi Yönetim Bütçesinin Hazırlanması ile ilgili 17. maddesinin üçüncü paragrafında ise gider ve gelir tekliflerinin ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine uygun olacağı hükme bağlanarak ABS’nin yasal çerçevesi çizilmiştir.

Analitik bütçe sınıflandırması yapısı üç başlık altında incelenebilir. Bunlar; harcama ve borç vermenin sınıflandırması, gelirin sınıflandırması, açık/fazla finansmanın sınıflandırmasıdır (Mutluer vd, 2007: 143) .

Harcama ve borç vermenin sınıflandırılması; kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört gruptan oluşur. Kurumsal sınıflandırma devletin yapısı, organları, ifa ettiği fonksiyonlar göz önünde tutulmak kaydı ile yapılan sınıflandırmadır. Devlet bütçesinde ödenekler, kamu hizmetlerini yürüten çeşitli kuruluşlar arasında, idari sınıflandırmaya göre dağıtılır. “*Bu tasnif devletin harcama yapan organları arasındaki bir sınıflandırma olduğu için, bu sınıflandırmaya organik sınıflandırma da denir*” (Türk, 1996: 46).

Kurumsal sınıflandırmada siyasi yada bürokratik yönetim yetkisi temel kriter olarak kabul edilmiştir. Kurumsal sınıflandırmayla siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve program sorumlularının tespiti hedeflenmektedir. Böyle bir sorumluluk tespiti, beraberinde performans esaslı bütçeleme anlayışında hedeflenen performanstan kimin sorumlu olacağının ortaya konulmasının mümkün kılacaktır. Ayrıca kamusal sınıflandırmayla, değişik kurumlardaki aynı görev tanımlı birimler arasında bir mukayese yapılabilmesi de sağlanmış olacaktır (BUMKO, 2005 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi: 8).

Fonksiyonel sınıflandırma da dört düzeyli bir kod gurubundan oluşmaktadır. Birinci düzey devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar ikinci düzey alt fonksiyonlara bölünmektedir. Üçüncü düzey kodlar ise nihai hizmetleri göstermektedir. Fonksiyonel sınıflandırmanın dördüncü düzeyi de, özel olarak izlemeyi gerektiren bazı kurumsal planlama ihtiyaçlarının karşılanması ve izlenmesi amacıyla yapıya dâhil edilmiştir (BUMKO, 2005 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi:10).

Fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyinde yer alan on ana fonksiyon aşağıda sıralanmıştır.

01. Genel Kamu Hizmetleri
02. Savunma Hizmetleri
03. Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri
04. Ekonomik İşler ve Hizmetler
05. Çevre Koruma Hizmetleri
06. İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri
07. Sağlık Hizmetleri
08. Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri
09. Eğitim Hizmetleri
10. Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri

Finansman tipi sınıflandırma yapılan harcamanın hangi kaynaktan yapıldığını gösterir. Ödemenin nereye ve nasıl yapıldığı değil ödemenin nereden çıktığı

önemlidir. Örneğin harcamanın kaynağı bakanlıklardan biri ise “1. Genel Bütçeli İdareler”, üniversitelerden biri ise “2. Özel Bütçeli İdareler” şeklinde kodlandırılır.

Finansman tipi kodlama sisteminde yer alan kodlar ve açılımları aşağıya çıkarılmıştır.

01. Genel Bütçeli İdareler
02. Özel Bütçeli İdareler
03. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar
04. Sosyal Güvenlik Kurumları(SGK)
05. Mahalli İdareler
06. Özel Ödenekler
07. Dış Proje Kredileri
08. Döner Sermayeler
09. Bütçe Dışı Fonlar

Çağdaş bütçe işlevleri arasında fonksiyonel sınıflandırma gibi önemli bir yere sahip olan ekonomik sınıflandırma dört düzeyli ve altı haneli bir kod gurubundan oluşur ve bütçe politikalarının seçici bir şekilde uygulanmasını sağlar (BUMKO, 2005 Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim Rehberi:52). Ekonomik sınıflandırma ile devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerini planlamak, izlemek ve değerlendirmek hedeflenmektedir. Diğer sınıflandırmalar sadece gider bütçesi ile ilgili iken ekonomik sınıflandırma; gelirlerin, harcama ve borç vermenin ve finansmanın sınıflandırmasında kullanılmaktadır.

Ekonomik sınıflandırmada kullanılan kod sistemi aşağıya çıkarılmıştır.

01. Personel Giderleri (Memur, Sözleşmeli Personel, İşçi)
02. SGK Devlet Primi Giderleri
03. Mal ve Hizmet Alım Giderleri
04. Faiz Giderleri
05. Cari Transferler
06. Sermaye Giderleri
07. Sermaye Transferleri
08. Borç Verme

09. Yedek Ödenekler

Analitik bütçe sınıflandırmasının diğer bir önemli unsuru ise gelirin sınıflandırmasıdır. Program bütçe sisteminde ihracatta KDV iadesi bütçe geliri olarak yapılan tahsilâttan kanunları gereğince yapılan ret ve iadeler gider olarak gösterilirken, 2004 yılından itibaren analitik bütçe sisteminde ret ve iadeler bütçe gelirleri tahsilâtından düşülmekte ve vergi gelirleri ve diğer gelirler bütçede net vergi geliri olarak yer almaktadır. Ayrıca mahalli idarelere, fonlara ve diğer kuruluşlara aktarılan paylar geçmişte vergi gelirlerinden düşülmekte idi. ABS ile birlikte bu payların tamamı bütçe gideri olarak gösterilmektedir.

01. Vergi Gelirleri
02. Vergi Dışı Gelirler
03. Sermaye Gelirleri
04. Alınan Bağış ve Yardımlar
05. Alacaklardan Tahsilatlar
06. Ret ve İadeler. (-)

Bütçe sınıflandırmasında diğer önemli bir unsur ise açık/fazla finansmanının sınıflandırmasıdır. Bu sınıflandırma sadece Hazine Müsteşarlığı tarafından kullanılmaktadır. Burada kullanılan ekonomik kodlar ise;

01. İç Borçlanma
02. Dış Borçlanma
03. Likidite Amaçlı Tutulan Nakit, Mevduat ve Menkul Kıymetlerdeki Değişiklikler.

Bütçe sınıflandırması, bütçenin farklı yönlerini ortaya koyabildiği ve karar alma süreçlerini uygulama sonuçları hakkında bilgilendirebildiği sürece önemlidir. Analitik bütçe sınıflandırma sistemi, tahsis edilen kamu kaynaklarının kullanılacağı kamu hizmeti alanları ve milli ekonomide yaratacağı etkiler konusunda, ilgili tarafları bilgilendirme imkânı sağlamış, mali raporlamayı bütçe görüşmelerinin ve bütçe uygulama süreçlerinin önemli bir girdisi haline getirmiştir. Artık TBMM’de yürütülen bütçe görüşmelerinde kurumlara ne kadar kaynak tahsis edildiğinden çok eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik hizmetleri gibi sosyal devletin vazgeçilmez alanları için ne kadar kaynak ayrıldığı üzerinde durulmasına imkan tanınmıştır. Kuşkusuz

performans esaslı bütçelemeye geçişle birlikte kamu mal ve hizmetlerinin maliyetlerinden çok, kaynakların kullanımı halinde hangi tür kamusal hedeflerin gerçekleştirileceği yönünde tartışmalara imkân tanınmış olacaktır. Böylece bütçeler, artık daha saydam ve hesap verebilirliğe müsait belgeler haline gelebilecektir (Mutluer vd., 2007: 149)

3.1.14. Mahalli İdareler ile Sosyal Güvenli Kurumlarının Bütçe Büyüklüklerinin TBMM'nin Bilgisine Sunulması

Mahalli idareler merkezi yönetimin aksine, toplumun geneline değil, sadece belirli bir kısmını ilgilendiren hususlarda belli bir bölge ile ilgili olarak faaliyet göstermek amacıyla kurulmuş kurumları ifade eder (Tosun ve D.,2011: 10).

Türkiye’de mahalli idarelerin gelir gider dengesine bakıldığında, özellikle 1980 yılı sonrasında giderlerinin, çoğu kez, gelirlerinden fazla olduğu görülmektedir. Mahalli idarelerin gelir kaynakları devlet bütçesinden aldıkları vergi payları ve kendi öz gelirleridir. Mahalli idarelerin gelir ve harcamalarının konsolide bütçeye oranı yaklaşık %7 düzeyinde seyretmekte iken 1985 yılında bu oranlar Emlak Vergisi’nin de konsolide bütçe gelirleri içerisinde çıkarılarak belediyelere aktarılmasıyla %12 seviyelerine çıkmıştır.

Sosyal güvenlik kuruluşları ise bir mesleki veya sosyal risk yüzünden geliri veya kazancı kesintiye uğramış kimselerin başkalarının yardımına ihtiyaç kalmaksızın, geçinme ve yaşama ihtiyaçlarını karşılayan bir sistem olarak tanımlanan sosyal güvenlik kavramı; Uluslararası Çalışma Örgütü’ne (ILO) göre ise “*toplumun kendi üyelerine bir takım kamusal tedbirlerle, hastalık, hamilelik, iş kazası, işsizlik, yaşlılık ve ölümden kaynaklanan tamamen veya esaslı bir şekilde kazanç kaybının neden olacağı ekonomik ve sosyal zorluklara karşı sağladığı koruma, tıbbi bakım tedariki ve çocuklu ailelerin desteklenmesidir*” (SGK, 2010).

Sosyal Güvenlik Kuruluşlarının 1992 yılına kadar kendi gelirleri ile giderlerini karşılayabildikleri de bilinmektedir. Hatta bazı yıllarda gelir fazlalığı verdikleri de bilinmektedir. Ancak sonraki yıllarda siyasal kaygılarla hükümetlerce verilen erken emeklilik vb. uygulamalar SGK’ların parafiksiz gelirleri ile kendilerini finanse

edememelerine neden olmuş ve bu kuruluşları konsolide bütçeden transfer almaya itmiştir.

5018 sayılı Kanunun 77. maddesinde sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin bütçelerinin hazırlanması konusunda KMYKK hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili kanunlardaki hükümlerin uygulanacağı hükme bağlandığından bu idarelerin bütçeleri KMYKK ve kendi özel kanunlarındaki düzenlemeler çerçevesinde hazırlanmaktadır. Mahalli idarelerin bütçeleri belediye ve il özel idarelerinin görev ve teşkilatını düzenleyen kanunlar (5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu gibi..) ile Mahalli İdare Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde belirtildiği şekilde hazırlanmaktadır. Bu süreçte, ilgili mahalli idare kuruluşunun üst yöneticisi, harcama birimleri, mali hizmetler birimi, kuruluşların encümenleri, meclisleri, meclislerin bünyesinde oluşturulan plan ve bütçe komisyonları görev alır. Encümen, meclis ve plan ve bütçe komisyonlarının bütçenin hazırlık safhasında önemli görev ve yetkileri bulunduğundan bu konuda çeşitli kontrol uygulamaları etkin bir şekilde uygulanabilir. Sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri de KMYKK ve ilgili kanunlar çerçevesinde hazırlanmaktadır. Bu süreçte, kurumların yönetici ve karar organları görev üstlenmektedir (Candan, 2006: 137).

SGK'nın ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçe ile birlikte hazırlanır, görüşülür ve onaylanır. Ödenekler de bu usul ve esaslara göre kullanılır. Dolayısı ile bu kurumlar kendi gelirleri ile kendi giderlerini karşılamaktadırlar. Ancak bu kuruluşlarda gelir gider açığı ortaya çıkması halinde bütçeden yapılan transfer harcaması ile bu açık finanse edilir (Bülbül vd., 2005: 48).

Mahalli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarında yapısal tabanda görülen sorunların yanı sıra 5018 Sayılı Kanun'un 18. maddesinde f bendinde mahalli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminlerinin TBMM'ye gönderilmesi hüküm altına alınmış ve bütçe büyüklüklerinin üç yıllık bir çerçevede sunulması öngörülmüştür. 5018 sayılı KMYKK'nın 18. maddesinde belirtilen merkezi yönetim bütçe kanununun sunulmasına ilişkin hükümler birlikte değerlendirildiğinde ana hedefin bütçenin genel yönetim kapsamındaki bütün kamu

idarelerinin bütçe büyüklükleri ile birlikte değerlendirilmesi olduğu görülmektedir. Uygulamaya bakıldığında ise durumun biraz daha kanundan farklı olduğu kurumların bütçe büyüklüklerinin kanunun ön gördüğü dönem ve biçimde parlamentoya sunulmamaktadır. DPT program metninde sadece bütçe yılına yönelik olarak SGK ve Mahalli İdarelerin mali büyükleri verilmekte ve dolayısı ile politika ve bütçe uygulamalarına ilişkin değerlendirmeler oldukça sınırlı kalmaktadır.

Değişikliklerden en çok etkilenecek olan kamu idarelerinin başında mahalli idareler gelmektedir. Sayı ve yapı olarak farklılıkları nedeniyle, başlarda sıkıntıların ortaya çıkacağı beklenmektedir. Muhasebe, bütçe, mali raporlama, istatistik ve kontrol süreçlerinde köklü değişiklikler getiren kanun (5018) aynı zamanda performans, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık açısından da kapalı bir kutu olan mahalli idareleri açık sistemlere doğru yönlendirmeyi amaçlamıştır (Gülşen, 2006: 47).

2010 Yılına kadar olan veriler değerlendirildiğinde SGK'ların sadece program ve gerçekleşme tahminlerinin olduğu görülmüştür. İzleyen iki yıla ait tahminler ile bütçe tahminlerine ekli dokümanlarda rastlanılmamıştır. Mahalli idarelerde ise sorun kendisini ilk noktada göstermektedir; birincisi, bütçe yılını ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri ekli dokümanlarda yer almamıştır. İkinci olarak bütçe gerekçesinde DPT kaynaklı olarak yer alan bütçe tahmini 5018 sayılı Kanunun öngördüğü mahalli idare tanımına uymaması yanında 5393 sayılı Belediye Kanunu hükümlerine göre İçişleri Bakanlığı'nın mahalli idare gelir ve gider tahminlerini 5018 sayılı Kanun'un 18. maddesi gereği bütçeye eklemesi konusunda bir gelişme olmamıştır. Bütçe gerekçesinde yer alan tablo resmi bir belge, doküman olma niteliğinden uzak, istatistikî amaçla hazırlanmış bir tablo niteliğindedir. Ayrıca yukarıda belirttiğimiz gibi bu tablodaki mahalli idare tanımı ile 5018 sayılı Kanunun öngördüğü mahalli idare tanımı aynı değildir. Kapsam farkı bulunmaktadır (Yılmaz ve Biçer, 2010: 217-218).

Bu idarelerin denetimi de ayrı olarak değerlendirilmesi gereken bir husustur. 5018 sayılı Kanunda TBMM'nin kamu harcamaları üzerindeki denetiminin iki şekilde olacağı belirtilmiştir. Birincisi ilgili kanunun 68. maddesinde belirtilen Sayıştay tarafından yapılan dış denetimdir. Bu denetim yönetimin mali faaliyet, karar

ve işlemlerini kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden inceleyerek sonuçlarını TBMM'ye raporlayacaktır. Bu rapor ile TBMM; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin kendileri bütçe kanunu ile verilen kamu kaynaklarını etkili ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadıklarını denetleyeceklerdir. Böylece parlamentonun denetim alanı mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi şeklinde konu itibarıyla da genişlemektedir. Denetim aşamasının ikincisi ise idarelerin faaliyet raporları üzerinde yapılacak denetimdir. 5018 Sayılı Kanun'un faaliyet raporlarını düzenleyen 41. maddesinde SGK'ları ve mahalli idareleri kapsayan kamu idarelerinin üst yöneticileri tarafından idarenin stratejik plan ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklandığı faaliyet raporlarının düzenlenerek Maliye Bakanlığına gönderileceği belirtilmiştir. Bu raporlar doğrultusunda Maliye Bakanlığının genel faaliyet raporunu hazırlayarak Sayıştay'a sunacağı, Sayıştay'ın bu raporları ve dış denetim sonuçlarını da dikkate alarak değerlendireceği ve kendi görüşleri ile birlikte hazırlayacağı genel faaliyet raporunu TBMM'ye sunacağı hüküm altına alınmıştır. TBMM, bu raporlar çerçevesinde kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşecektir (Yılmaz ve Biçer, 2010: 219).

3.1.15. Vazgeçilen Kamu Gelirleri'nin Gerekçeleri ile Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na Eklenmesi

Vergi muafiyeti, istisna ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri (vergi harcamaları) cetveli, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na eklenmiştir.

Yukarıda sayılan hususları özetlemek gerekirse 5018 sayılı KMYKK ile bütçe birliği sağlanmakta, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik kavramları ön plana çıkmakta, kamu idarelerine karar verme ve uygulama aşamasında geniş inisiyatif tanınmaktadır.

3.2. KAMU KAYNAĞININ KULLANIMI BAKIMINDAN GETİRİLEN YENİLİKLER

Hemen dünyanın birçok ülkesinde uygulanan maliye politikalarının hedefi ülkedeki ekonomik refahı arttırmak, ekonomik eşitsizlikleri gidermek, halkın gelir seviyesini yükseltmek ve buna paralel olarak mal ve hizmet üretimindeki kaliteyi arttırmaktadır. Maliye politikasının yukarıda belirtilen hedefleri gerçekleştirmek için genel anlamda üç ana araç bulunmaktadır. Bunlar kamu kaynaklarının tahsisi, refah ve gelirin yeniden dağılımı ve ekonomik faaliyetlerin düzenlenme biçimidir. Maliye politikasının önemli bir kullanım aracı olan bütçe yukarıda belirtilen üç aracı doğrudan veya dolaylı olarak etkilemektedir. Bütçe sürecinde öncelikle politikanın oluşturulmasından tutunda oluşturulan politikaya uygun bütçe hazırlanması, uygulanması daha sonra uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi ve denetlenmesi süreçlerinin mantığı vatandaşın devlete verdiği yetkinin kullanılış biçimini denetlemesidir.

Geçmişte bütçe süreçleri para, insan, kaynak, muhasebe gibi girdi odaklı kaynaklarla hazırlanırken günümüzde bütçeler girdiler üzerinden değil çıktı (sonuçlar) üzerinden değerlendirilmektedir.

Geçmişte yöneticiler yaptıkları işlere yürürlükte bulunan mevzuata uygun yaptıkları sürece hesap verme süreci yasal uygunluk odaklı olduğu için hiçbir sorun çıkmazdı. Günümüzde ise yöneticilerin nasıl yaptıkları değil ne yaptıkları üzerinde durulmuş ve değerlendirme sonuç odaklı olmaya başlamıştır. Kamu yöneticilerinin başarılarını, yapılan kamu faaliyeti sonucu ortaya çıkan sonuçlara göre değerlendirmek yaygın bir anlayış haline gelmiştir.

Sonuç olarak kamu kaynağının kullanımında dört temel ilke benimsenmiş bu ilkeler 5018 sayılı KMYKK da yer almıştır. Bunlar mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, performans esaslı bütçeleme ve çok yıllık bütçelemedir. Bu dört ilke anlayışı üzerinden kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanacağı düşünülmüştür.

3.2.1. Mali Saydamlık

Saydamlık terimi, Latince “trans=öte” ile + parere=görünmek ya da bir taraftan diğer tarafı görmek kelimelerinin bir araya getirilmesiyle oluşturulmuş bir kelimedir. Saydamlık kavramı dilimize İngilizce “Transparency” teriminin karşılığı olarak kullanılmaktadır. Aynı terim Fransızca’da “Transpa’rent” olarak ifade edilmektedir (Cansız, 2000: 267-268).

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu, mali politikanın oluşturulması ve yürütülmesi ile ilgili olan bütün kurum ve kuruluşlar olarak tanımlanabilir. Mali saydamlık, verilerin ulaşılabilirliğini, kapsamlılığını, zamanlılığını, anlaşılır olmasını ve Devlet faaliyetlerinin (kamu kesiminin iç ve dış faaliyetlerinin) uluslar arası karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Böylece devletin mali durumu seçmenlerce ve mali piyasalarca doğru bir şekilde değerlendirilebilir. Mali saydamlık görevlilerin sorumluluğunu arttırırken sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri arttırır. Ayrıca; Devlet faaliyetlerinin bugün ve geleceğe ilişkin ekonomik ve sosyal etkileri de dahil fayda ve maliyetleri doğru olarak hesaplanır (Kopits ve Craig, 1998: 1).

Mali saydamlık, hükümet yapısı ve fonksiyonları, mali politika amaçları, kamu sektörü hesapları ve tahminleri ile ilgili olarak halka karşı açıklık olarak tanımlanabilir (IMF Annual Report,1998: 39). 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 (Atiyas ve Sayın, 2000: 1).

Saydamlık, devletin hedeflerini ve bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların sonucunu görebilmek için gereken bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır (Yılmazcan, 2005: 1)

Mali saydamlık, hükümetin yapısı ve görevleri, maliye politikasının hedefleri, kamu sektörünün mali görünümü hakkında, kamuya açık olmak şeklinde tanımlanabilir. Diğer bir ifade ile mali saydamlık kamu kaynaklarının kim tarafından,

nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı bilgisinin mevcut olması gerekir (Mutluer vd., 2007: 425).

Mali saydamlık kamu kaynaklarının kim tarafından hangi amaçlar için kullanıldığının ve nasıl kullanıldığının kamuoyu tarafından bilinmesidir. Bunun içinde devletin etkili bir bilgilendirme sistemi tasarlaması gerekmektedir. Etkili bir bilgilendirme sisteminin temeli etkili bir raporlama sistemi kurulmasına bağlıdır. Raporların etkinliğinin sağlanabilmesi için hedeflerin önceden belirlenmesi, uygulama aşamasında hedeflere ulaşma aşamasında sonuçların değerlendirilmesi, belirlenen hedeflerle oranın karşılaştırılması ve raporlanması gerekmektedir.

Mali saydamlık, seçmenlerin ve mali piyasaların, hükümetlerin şimdiki ve gelecekteki mali durumlarını doğru olarak değerlendirebilmeleri için kamu sektörü dışında cereyan eden işlemlerini de içermek üzere, hükümet işlemleri üzerine uluslararası karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, zamanında, kapsamlı ve güvenilir bilgiye kolayca ulaşmayı içerir (Cansız H., 2000: 268).

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak 1050 Sayılı Kanun'un kapsamı irdelendiğinde kamu kaynaklarının bütçelenmesinde kapsamın oldukça dar olduğu, bir çok harcama kaleminin bütçelerde görünmediği, muhasebe ve raporlamada bir takım problemler olduğu görülmüştür. Nakit esaslı muhasebe sistemi benimsenmiş ve bütçe dışı fonlar ile bunların denetimlerindeki kopukluk mali saydamlığın sağlanmasında bir takım güçlükler yol açmış, ayrıca saymanlar üzerinde yoğunlaşan mali sorumluluk ise kamu görevlileri arasındaki göreve ve sorumlulukların açıkça belirlenmesinde bir takım sıkıntılara yol açmış, politika belirleyicilerin bu politikaları yürütmesinde saymanlar tarafından yapılan ön kontroller bürokrasinin yavaş ve ağır işlemesi noktasında bir takım sıkıntılara neden olmuştur.

Saydamlığın önündeki en büyük engelleri ve 5018 sayılı Kanun'un bunlara etkilerini maddeler halinde açıklamaya çalışırsak;

3.2.1.1. Kamu Kesiminin Konsolide Bütçe ile İlişkisi

1050 Sayılı Kanun döneminde mali yönetim sisteminin esas olarak devlet bütçesi tarafından yerine getirildiği göz önünde bulundurulursa bu dönemdeki konsolide bütçe uygulamasının aşırı kontrolcü ve katı bir yönetime tabi olması ve bunun dışına çıkıldığında ise alternatif kaynak kullanma yöntemlerinin çok esnek olması harcamacı kuruluşları otomatikman konsolide bütçe dışına yönlendirmiş ve bunun sonucunda Türk bütçe sisteminde önemli sorunlar meydana gelmiştir.

Yine bu dönemde bütçenin kapsamının çok dar oluşu ve bütçeye ilişkin hesapların nakit temelinde muhasebeleştirilmesi harcamacı kuruluşlar açısından bütçe dışı kalma çabalarını arttırmıştır. 2000 yılına gelindiğinde ise kamu kesimi harcamalarının neredeyse üçte biri konsolide bütçe dışında yapılmaya başlanmış bütçenin maliye politikası üzerindeki etkisi azalmış ve mali disiplin bozulmuştur. Bir taraftan bazı kuruluşlarda kamu kaynakları emre amade ve keyfe keder şekilde kullanılırken öte taraftan bazı kuruluşlarda ödenek yetersizliği nedeniyle sıkıntılar yaşanmış ve devlet belirli dönemlerde yüksek faiz oranları ile borçlanma yoluna gitmiştir.

Kamu kaynakları konsolide bütçeden kaçışla son derece etkin ve verimsiz kullanılmaya başlanmış bütçede ilginç bir düalizm meydana gelmiş bir taraftan bütçe dışına kaçışta son derece esnek bir model, diğer taraftan konsolide bütçe içerisinde ise son derece katı ve kontrollü bir model oluşmuştur.

Kamu kaynaklarının ancak üçte ikisine hâkim olabilen konsolide bütçenin kendi içerisinde bile bir birlik mevcut değil idi. Konsolide bütçenin yönetiminden asıl sorumlu olan Maliye Bakanlığı sadece cari harcama kalemlerinden sorumlu iken bütçenin %63'ünü oluşturan transfer bütçesinden Hazine Müsteşarlığı sorumlu, gelecek yıllarda cari yük getirecek olan yatırım bütçesinin hazırlanmasından ise DPT sorumlu tutulmuştur (Uzunali, 2007: 88).

Bu dağınık yapı içerisindeki bütün olumsuzluklar 1990'lı yıllardan sonra Türkiye'de yaşanan siyasal ve mali sıkıntılar Mali Yönetimin uluslar arası

standartlara uygun hale getirilmesi gerekliliğini iyiden iyiye hissettirmiş ve 2000’li yıllara doğru ise mali saydamlık ile ilgili çalışmalar ivme kazanmıştır.

1050 Sayılı Kanun’un mali saydamlık açısından diğer bir önemli eksikliği de kamuda rollerin ve sorumlulukların, bilginin, bütçe hazırlama ve uygulama ve raporlama süreçlerinin kamuya yeterince açık olmamasıydı. Diğer bir eksiklik ise denetim organlarının yeterince bağımsız çalışamamasından kaynaklanan denetim yetersizliği idi.

KMY’de görülen bütün bu sıkıntılarla beraber özellikle IMF’nin bütçe dışı fonlarının kapatılması yönündeki baskıları, o dönem ülkemizde yaşanan mali sıkıntılar da eklenince uluslararası alanda kabul görmüş standartların mali yönetim sistemi içerisinde uygulanması fikri iyiden iyiye belirginleşmiştir.

2000’li yıllarda yapılan çalışmalar incelendiğinde iki önemli belge karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi IMF’nin yeni kamu yönetimi anlayışı ve mali reformlarda taşıdığı önem nedeniyle IMF Guvernörler Kurulu Geçici Komitesi üye ülkeler için 16 Nisan 1998 tarihinde yapılan toplantısında şeffaflık ilkesi bakımından ideal kuralları düzenleyen “ Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü” ‘ nü kabul etmesi ile ortaya çıkan kriterlerdir. İkincisi Sekizince Beş Yıllık Kalkınma Planının 203. faslında yer alan “*Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların elde edilmesinde önemli bir araç olan mali saydamlığın yaygınlaştırılmasını sağlayacak mekanizmalar geliştirilecektir. Bu anlamda öncelikle muhasebe ve mali raporlama standartları geliştirilecek ve sisteme aktif bir şekilde dahil edilecektir.*” şeklinde hüküm belirtilerek mali saydamlığın sağlanması öncelikli hedefler arasında belirtilmiştir.

Türkiye’de mevcut yapı irdelendiğinde “kamu kesiminin mali yönetiminde milli gelirin kamu kesimi tarafından kullanılan bölümünün özel ekonomi birimlerine aktarılmasında veya kamusal kararlarla yönlendirilmesinde, merkezi idare, yerel yönetimler, sosyal güvenlik kurumları, kamu iktisadi teşebbüsleri, döner sermayeli işletmeler ve fonlar görev almaktadır (Devrim ve Altay, 2000:211).

Bilindiği üzere kamu tüzel kişilikleri ancak kanunla ya da kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulabilmektedir. Kamu kuruluşlarının görev ve yetkilerinin neler olduğu kuruluş kanunlarında belirtilmiştir.

Türkiye’deki kamu yönetimi sisteminde yukarıda belirtilen merkezi yönetsel yapı sosyal mal veya hizmet üreten özerk yapıdaki kurum ve kuruluşlardan oluşur. Anayasamızda bu kuruluşlar yasama, yürütme, yargı başlıkları altında sıralanmıştır.

Yukarıda belirttiğimiz ve kamu kesimi olarak tanımlanan yapının harcamalarının Gayri Safi Milli Hâsıla(GSMH) içindeki oranının 1990’lı yıllarda sürekli bir artış gösterdiği, 2000’li yıllarda kamu kesimi harcamalarının GSMH içindeki payının %50’yi aştığı görülmektedir (DİE, 2011).

Kamu kesimi harcamalarında görülen bu artış 2000’li yıllardan sonra Kamu Mali Yönetim Sisteminin gözden geçirilmesi ve yeniden yapılandırılması gerekliliği iyiden iyiye kendini hissettirmiştir. KİT’lerdeki görev zararları için bir takım önlemler alınmış, Kamu Bankaları yeniden yapılandırılmış, Kamu İhale Mevzuatı yeniden düzenlenmiş ve nihai olarak KMY ile ilgili olarak 5018 Sayılı KMYKK yürürlüğe girmiştir.

5018 Sayılı Kanun öncesinde bütçenin yasal çerçevesi 1050 sayılı MUK, Sayıştay Kanunu, Devlet İhale Kanunu, Bütçe Kanunları ve Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemelere dayanmakta idi. Bütçeler bu çerçevede kullanılmaktaydı. IMF ve Dünya Bankası uygulamalarından yararlanılarak kamu mali yönetim sistemi bir değişim içerisine girmiştir.

Demokratikleşme ile KMY arasındaki ilişki, yasamanın yürütme karşısında ağırlık kazanmasına paralel olarak parlamentoların hükümetleri daha yakın bir denetime alma çabalarının sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Böyle bir denetimin kilit noktası hükümetlerin mali faaliyetleri ile yakından ilgilidir. Yakın denetim altındaki bir hükümet, parlamentoya hesabını kolay verebileceği tek ve merkezi mali yönetimi tercih etmekte, parlamentoda böyle bir sistem konusunda ısrarlı olmaktadır (Uzunali, 2007: 89).

Parlamentonun zayıf kaldığı, demokratik düzenin zayıfladığı dönemlerde dağılan mali yönetimin tekrar tek mali yönetim sistemine geçmesi güçlük arz eder. Bunun birincil nedeni olarak dağınık mali yönetim sisteminin neden olduğu mali disiplin bozulmalarının yarattığı rahat hareket etme imkânını, siyasal iktidarların terk etmemekte direnmeleridir (Eğilmez, 1997: 34).

KMY’de mali şeffaflıktan beklenenlerin başında; güvenilirliğin tesisi ile borçlanma maliyetlerinin mümkün olduğunca düşürülmesi, vatandaşların eksiksiz ve doğru olarak bilgilendirilmesi sonucunda da makroekonomik politikalara kamuoyu desteğinin sağlanması gerekmektedir (Karakaş, 2000: 19).

Bu doğrultudan hareketle kamu mali yönetim yapısının demokratikleşme ile de doğru orantılı olduğunu görebiliriz. *“Demokratikleşme ile KMY arasındaki ilişki, yasamanın yürütme karşısında ağırlık kazanmasına paralel olarak parlamentoların hükümetleri daha yakın bir denetime alma çabalarının sonucu ortaya çıkmaktadır. Böyle bir denetimin kilit noktası hükümetlerin mali faaliyetleri ile yakından ilgilidir. Yakın denetim altındaki bir hükümet parlamentoya hesabını kolay verebileceği tek ve merkezi mali yönetimi tercih etmekte ve parlamentoda böyle bir sistem konusunda ısrarlı olmaktadır”* (Uzunali, 2007: 89).

Hükümetlerin gelir toplam ve gider yapma yetkilerini meclisten alması parlamenter sistemin özünü oluşturmaz. Bu ilke parlamenter sistemde hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın temelidir. Bunu sağlayan mekanizma ise bütçedir. Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık bütçe mekanizması aracılığı ile gerçekleştirildiğinden, söz konusu mekanizmada ortaya çıkan eksiklikler ve yanlışlıklar, sorumsuz harcama ve işlemler ortaya çıkmasına ve bir kısım işlemlerin gizli kalmasına ya da olduğundan farklı görünmesine yol açar (Sayıştay Başkanlığı, 2000 Yılı Mali Raporu). Bu durum kamu idaresinin her kademesinde görevli olanların kamu kaynağını kullanırken sorumsuz ve keyfi davranmalarına ya da kişisel çıkarları doğrultusunda davranmalarına yol açar.

Parlamentonun hükümetleri denetleyebileceği en etkili silah bütçedir. Demokratik anlamda yapısal zayıflıklar gösteren toplumlarda hükümetler bütçe sınırları içerisinde ya da başka bir ifade ile parlamento denetimi altında hareket

etmek istemezler. Ve ekonomik gidişata yön verebilmek adına bütçe dışı müdahale araçlarına yönelirler. Ülkemizde de zamanla bütçe kapsamının darlığı ve bütçe dışındaki müdahale araçlarının sayı ve boyutlarının artması ile birlikte KMY'nin homojen olmayan bir yapı yaratması dolayısı ile bütünsellik bozulmuş ve mali yönetim ile bütçe politikası etkinliğini kaybetmiştir. Bu dağınık mali yapı, derleme ve toparlama güçlüğü çekilen envanteri dahi çıkarılması zorlanılan bir hal almıştır. Hem mevzuat, hem de yönetim açısından çok başlılık hâkimdir. Bir yandan mali müdahale araçlarının çoğalması ve Devlet tüzelkişiliğinin parçalanması, böylece kamu maliyesinin merkezinde bulunan bütçenin (özellikle reel harcamalar bölümünün) görece önemsizleşmesi süreci yaşanırken diğer yandan kamu mali yapısının büyümesi önlenememekte ve müdahale araçları arasında çekişmeler/çakışmalar daha fazla görülür olmaktadır (Konukman vd., 2000:23).

1050 Sayılı Kanun dönemindeki mevcut yapı incelendiğinde kamu kesiminin mali yönetiminde milli gelirin kamu kesimi tarafından kullanılan bölümünün özel ekonomi birimlerine aktarılmasında veya kamusal kararlarla yönlendirilmesinde; merkezi idare, yerel yönetimler, sosyal güvenlik kurumları, KİT'ler, döner sermayeli işletmeler ve fonlar görev almaktadır (Devrim ve Altay, 2000: 12-13).

Yukarıda bahsedilen kamu tüzel kişilikleri kanunla ya da kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulabilmektedir. Kamu kuruluşlarına yüklenen görev ve sorumluluklar ve kamu kuruluşlarının yetkilerinin neler olduğu kuruluş kanunlarında açıkça belirtilmektedir.

Kamu kaynaklarının kullanımında örgütlenme yapısı ve kamu tüzel kişiliklerinin işlevleri de büyük önem arz etmektedir. Şöyle ki; Devlet hizmetlerinden bir kısmı sınırlı bir kesime ya da bölgeye iletilmekle yeterli ve az sayıda personel ile yerine getirilebiliyor iken, önemli bir bölümü bütün ülkeye yayılmış ve çok sayıda personel ile yerine getirilebilmektedir. Bu durum devletin örgütlenme yapısını da yansıtır. Uygulamada iki temel örgütlenme yapısı vardır Merkeziyet ve Adem-i Merkeziyet (Yerel Yönetimler). Merkeziyetçi anlayış Devletin üstlendiği tüm görevlerin ve bunları yerine getirebilmek için kullanılacak tüm araçların merkezi Devlet örgütünde toplanmasını, adem-i merkeziyetçi anlayış ise mümkün olduğunca çok sayıda görevin ve görevlerin ifası için gerekli araçların merkezi Devlet örgütü

dışında, bu örgütten kısmen yada tamamen bağımsız örgütlere bırakılmasını ister (Uluatam, 2009: 51).

Türk kamu yönetimi sistemi içerisindeki bu yönetsel yapı sosyal mal veya hizmet üreten özerk yapıdaki kurum ve kuruluşlardan oluşur.

Kamu kesimi olarak tanımlayabileceğimiz bu yapının 2000’li yıllarda yaptıkları harcamaların GSMH’nın %50’ sini geçtiği görülmektedir (DİE, 2012). Kamu kesimi harcamalarındaki bu artışın kontrolsüzce büyümesi ve bu harcamaların takip ve kontrolünün parlamento tarafından yapılamayışı Kamu Mali Yönetim Sisteminin yeniden gözden geçirilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu dönemde KİT’lerdeki görev zararları için bir takım önlemler alınmış, kamu bankaları yeniden yapılandırılmış, kamu ihale mevzuatı yeniden düzenlenmiş, kamu mali yönetim ve kontrol kanunu çıkarılmış ve son olarak da Sayıştay Kanunun değiştirilmesi gibi yasal düzenlemelere gidilmiştir.

2000’li yıllarda Türkiye’de görülen ekonomik, sosyal ve siyasal çalkantılar IMF, Dünya Bankası gibi uluslar arası kuruluşların dikkatini çekmiş, mali yapının gözden geçirilmesi gerekliliği ilgili kuruluşlarca bildirilmiş ve mevcut iktidarlarda bunu yukarıda belirttiğimiz niyet mektuplarında, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planında ve vs. resmi çalışmalarda deklare etmişlerdir.

1050 Sayılı Kanun kapsam olarak incelendiğinde genel bütçe ve katma bütçeli kuruluşlardan oluşan bir bütçe yapısı mevcuttur. Genel bütçeli idareler giderlerini tamamen bütçeden karşılamaktadır. Katma bütçeli idareler ise 1050 Sayılı Kanun’a bakıldığında kendi gelirleri ile giderlerini karşılayan kuruluşlar olarak görülmesine karşı fiili durum hiç de görüldüğü gibi olmamıştır. Örneğin 2000 yılında Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü’nün gelirleri giderlerinin sadece %3,7’si kadardır.

1050 Sayılı Kanun’un uygulandığı dönemde KMY çeşitli kurumlar arasında dağılmış ve yeknesaklık sağlanamamış bir görüntü vermektedir. Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü ayrı ayrı Bakanlıklara bağlı bulunan Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve DPT Müsteşarlığı arasında yürütülmektedir. Maliye Bakanlığı bütçenin hazırlanması, uygulanması, muhasebeleştirilmesi,

raporlanması ve gelirlerin toplanmasından, DPT kamu yatırım programlarının hazırlanması, makroekonomik çerçevenin planlanması ve kamu kesimi istatistiklerinin raporlanmasından, Hazine Müsteşarlığı nakit ve borç yönetimi, bütçe dışı fonların birçoğu ve KİT'lerden sorumludur. Bu dağınık yetki karşısında bütçe yönetiminin tam olarak kimde olduğu belli değildir (IMF, 2011).

Türkiye’de IMF raporunun yukarıda belirlediği gibi KMY’de görülen bu dağınık yapı ve yetki, görev ve sorumlulukların kesin çizgilerle birbirinden ayrılamaması hatta çatışması sonucunda ciddi bir koordinasyon problemine yol açmaktaydı. Bütün bunlardan ayrı olarak bütçe yönetimi dışında yer alan döner sermayeler, fonlar ve dış proje kredileri bütçe yönetiminde yetki ve sorumlulukların oldukça dağılmasına yol açmaktaydı.

Ayrıca 1050 sayılı kanun ile bütün sorumlulukların neredeyse saymanlara yüklenmesi, özellikle bir denetim organı olan Sayıştay’ın tabiri yerindeyse Mali açıdan uçan kuşu Sayman’a sormaları ilgili kanunda idari sorumlulukların net ve kesin olarak tanımlanamamasından kaynaklandığından hesap verme sorumluluğu hayli zayıflamaktaydı.

KMY’deki yukarıda belirlenen bu yetki ve sorumluluk dağınıklığı tutarlı ve etkili bir kamu harcama politikası belirlenememesine yol açmış bütçeyi de zamanla hizmet bütçesinden ziyade borç faiz ödemeleri bütçesine dönüşmesine yol açmıştır. 2000 yılına bakıldığında borç faizi ödemeleri neredeyse konsolide bütçenin yarısına ulaşmıştır (DPT, 2012).

Genel ve Katma İdareler bütçesinden oluşan konsolide bütçenin darlığı kapsadığı faaliyetler hakkında dahi şu bilgileri içermemektedir (Atiyas ve Sayın, 2000: 23). Kamu faaliyetlerinin toplumsal refah üzerindeki etkisi, kamu faaliyetlerinin ölçülebilir çıktıları, faaliyetlerde kullanılan aynı kaynakları.

Yukarıda belirtilen bilgilerin bulunmaması şu anlama gelir (Atiyas ve Sayın, 2000: 23);

- Faaliyet sonuçlarının ölçülebilir çıktılarla ifade edilmemesi hizmette verimliliğin hedeflenmediğini gösterir.

- Aynı kaynakların maliyetinin bilinmemesi bu kaynakların yönetilmediğini gösterir.

1050 sayılı Kanun'da yer alan mevcut sistem bütçenin kapsadığı faaliyetlerde bile performans yönetimine yönelik hiçbir işlevi yerine getirmemektedir. Bu durum politikaları hayata geçiren kamu kuruluşlarının yöneticilerine büyük bir enformasyon avantajı sağlamaktadır. Bu ise kuruluşlara ve onların yöneticilerine geniş getirim olanakları yaratmakta, yönetsel sorumluluğu büyük ölçüde zedelemektedir.

Sanayileşmiş ülke bütçeleri dikkat çekici bir şekilde karmaşıktır. Bütçelerin karmaşık olması beraberinde bazı avantajlar sunar: Hükümetlere bütçelerini gelecek yıl bütçelerine aktarıp gizleme imkânı verir veya bütçe dışı fon kaynaklarını kullanma imkânı sağlar ve oluşturulan bütçe için bir takım fırsatlar sunar. Milli bütçe dışında çeşitli kalemlerin kullanılmasına imkan tanıyan bütçeleme yöntemi bunlardan en çok kullanılanıdır. Ayrıca ekonominin büyüklüğünde gerçek dışı(şişirilmiş) beklentiler ortaya atılır. Böylece vergi gelirleri olduğundan fazla ve faiz oranları ile giderler gerçek değerinin altında gösterilir ve yılsonundaki sapmaların olağanüstü durumlardan kaynaklandığı ifade edilir (Güngör, 2004: 46).

1050 sayılı Kanun döneminde uygulanmakta olan bütçe yapısı incelendiğinde benzer durumlar görülmektedir. Bütçe kapsamının dar oluşu, çoğu kamu faaliyetlerinin konsolide bütçe dışında yürütülmesi, kamu kaynaklarının farklı yasal düzenlemelere göre idare edilmesi bu durumlardan bazılarıdır (Uzunali, 2007:99).

Bu dönemin sonuna doğru 2000'li yıllara gelindiğinde kamu kesimi harcamaları GSMH'nın %51'ini aşmış olmasına rağmen bütçe hakkını kullanma yetkisine sahip TBMM, GSMH'nın %36'sını oluşturan konsolide bütçe kanununu ancak onaylayabilmekteydi (Uzunali, 2007:99).

Konsolide bütçe kapsamının dar olmasının en büyük nedeni 1980-2000 yılları arasında kamu kesiminin bütçe dışı fonlar ile Konsolide Bütçeden kaçmalarından kaynaklanmaktaydı.

Devlet bütçesini ifade eden konsolide bütçe genel ve katma bütçeli kuruluşların bütçe toplamından hazine yardımlarının düşülmesi ile ulaşılan büyüklük olarak tanımlanmaktadır.

Tablo:7 Kamu Kesimi Harcamaları'nın GSMH'ye Oranı

YILLAR	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
TOPLAM KAMU HARCAMALARI	33,9	31,8	37,2	39,9	41,6	51,2	51,3
KONSOLİDE BÜTÇE	23,2	22,0	26,4	27,4	28,7	35,5	36,3
BÜTÇE DIŞI FONLAR	2,9	2,3	1,9	2,6	2,4	2,8	3,1
ÖZERK KURULUŞLAR	0,0	0,1	0,1	0,0	0,0	0,1	0,1
SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI	4,5	4,5	5,5	6,3	6,7	8,4	7,4
YEREL YÖNETİMLER	3,2	3,0	3,2	3,6	3,8	4,5	4,3
TOPLAM KAMU HARCAMALARI (Döner Sermayeler Dahil)	33,8	31,8	38,0	40,9	42,6	51,2	51,3
DÖNER SERMAYELER	0	0	0,9	1,0	1,0	0	0
EKONOMİK SINIFLANDIRMA	33,8	31,8	37,2	39,9	41,6	51,2	51,3
CARİ SINIFLANDIRMA	29,3	28,5	33	34,8	37,1	6,4	46,1
PERSONEL SINIFLANDIRMA	8,0	7,3	7,4	8,0	8,3	10,2	9,3
DİĞER CARİ SINIFLANDIRMA	2,7	2,8	2,9	3,3	3,2	3,9	3,8
TRANSFERLER VE DESTEKLEMELER	10,3	10,4	12,2	14,9	13,2	17,5	16,0
FAİZ ÖDEMELERİ	8,4	8,1	10,5	8,6	12,5	14,8	17,1
YATIRIM ÖDEMELERİ	4,5	3,3	4,1	5,1	4,5	4,8	5,1
FAİZ DIŞI HARCAMALAR	25,4	23,8	26,7	31,3	29,1	36,3	34,2
PSBR (KKBG)	7,9	5,2	8,92	8,51	15	23	--

Kaynak:IMF Budget Management Issues Ant Themes For Reform, Turkey Peir Policy Discussion Note, No:1, October 9,2000
S:3

Yukarıdaki tablo incelendiğinde hemen hemen aynı kalmış denilebilecek harcama kalemleri personel harcamaları ile yatırım harcamalarıdır.

Tablo:8 Gerçekleşen Yatırım Projelerinin Finansman Kaynaklarına Oranı

YILLAR	1995	1996	1997	1998	1999
KONSOLİDE BÜTÇE	41,1	32,9	30,4	28,7	36,5
BÜTÇE DIŞI FONLAR	58,3	60,5	65,7	62,8	-----
DÖNER SERMAYELER	50,9	52,6	36,4	38,1	36,9

Kaynak:IMF Budget Management Issues Ant Themes For Reform, Turkey Peir Policy Discussion Note, No:1, October 9, 2000
S:9

İncelenen dönemde yatırım harcamalarının toplam kamu harcamaları içindeki payı %3,3 ile 5,1 arasında bir oranda olsa da kamu harcamalarının büyük bir kısmının bütçe dışı harcamalarla yapılması dikkate değerdir. Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere bir dönem her ne kadar konsolide bütçeden yatırım harcamaları yapılmakta ise de bunun döner sermaye bütçesinden yapılan harcamanın gerisinde kaldığı görülmektedir. Söz konusu dönemde yatırım harcamalarının ağırlıklı olarak bütçe dışı fonlarla yapıldığı anlaşılmakta, bunu diğer sermayelerden yapılan yatırım harcamaları izlemektedir. Yatırım harcamalarının önemli bir kısmı her ne kadar konsolide bütçe dışındaki kaynaklardan yapılmakta ise de, cari giderler ağırlıklı

olarak konsolide bütçe kapsamında yapılmakta ve dolayısı ile konsolide bütçe kapsamı dışında verilen bir karar konsolide bütçe harcamalarının gelecek yıllarda artmasına neden olmaktadır (IMF, 2000: 9).

5018 sayılı KMYKK ile yukarıda ileri sürülen bütün aksaklıklar tespit edilerek genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri terimi kapsam olarak kullanılmış ve buda kendi içerisinde uluslar arası sınıflandırmalara göre merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler olarak sınıflara ayrılmış, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri de kendi içerisinde üç sınıfa ayrılmış genel bütçeli kamu idareleri, özel bütçeli kamu idareleri ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar olarak sınıflandırılmıştır.

3.2.1.2. Kamu Kesiminin Ekonominin Geri Kalanı İle İlişkisi

Kamu girişimleri ve devlet bankaları aracılığı ile devletin ekonomiye müdahalesi bulunmaktadır. Bankacılık sisteminin %40 gibi varlığı ve depozitosu, yarı mali faaliyetleri karşılamak gayesi ile Devletin elinde tutulmaktadır. (IMF) Detaylı bir incelemede devletin ekonomiye müdahalesi hesaplanabilir, ancak genelde bu müdahalelerin açık bir politik amaca hizmet ettiği görülmemektedir.

Günümüzde de hala kamu bankaları ile ilgili tartışmalar devam edilmektedir. Görev zararı ile ilgili problem kısmen çözümlendi ise de bankaların yapısı yönetim ve denetim kurumları ile buralara yapılan atamalar ve kamu bankalarının ticari ve tüketici kredilerine ilişkin uygulamaları günümüzde en çok tartışılan hususlar içerisinde yer almaktadır.

3.2.1.3. Kamu Kesiminin Ticari Alandaki Faaliyetleri

Türkiye’de ticari alanda faaliyet gösteren kamu bankaları ve diğer kamu girişimleri KİT’ler olarak kurulmuştur. Bu kuruluşlardan özellikle de kamu bankaları aracılığı ile piyasa koşullarının altında desteklenmesi düşünülen kesimlere kredi verilmek suretiyle ekonomiye müdahale edilmesi kamu bankaları açısından sıkıntılara neden olmaktadır. Kamu bankalarının karşılık oranları düşmekte ve bu

bankalar bilançolar üzerinde zarar etmektedir. Kamu bankaları görev zararları 2002 yılına kadar sürekli artış göstermiştir.

Devlet yada hazine kamu zararı karşılığında KİT'lere olan borçlarını her zaman nakit ödememekte bazen tahvil vererek de ödeme yolunu seçmekteydi. Bu da giderin gelecek dönemlere sarkıtılması ihtimalini beraberinde getirmektedir. 5018 sayılı kanun ile KİT'lerle ilgili problemler henüz çözülememiştir.

3.2.1.4. Devletin Bankacılık Sektörüne Müdahalesi

Türkiye'de Devletin bankacılık sektörüne müdahalesi ya kamu bankaları aracılığı ile ya da Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu aracılığı ile olabilmektedir. Günümüzde bu sistem devam etmekte ancak Parlamento bu kurulun elinde bulunan taşınır ve taşınmaz malların envanterini bilmemekte ve bunların satışından elde edilen gelirler ile bu kurulun bünyesinde faaliyette bulunan kuruluşların elde ettiği gelirler ile yapılan giderlere ilişkin kamuoyu herhangi bir bilgi sahibi olamamaktadır.

3.2.1.5. Merkez Bankası ve Hükümet İlişkileri

Merkez Bankası 26 Ocak 1970 Tarihli 1211 sayılı Kanun ile kurulmuş anonim şirket statüsünde ve özerk yapıya sahip bir kuruluştur. Bankanın genel kurulunu oluşturan hissedarlar bankanın pay sahibi hissedarların oluşur ve bu hissedarlar bankanın pay sahipleri defterinde kayıtlıdır. Pay sahibi hissedarlardan her 10 (on) hisseye sahip olanın bir oy hakkı vardır. Pay hisseleri nama yazılı olup dört sınıfa ayrılmıştır. A sınıfı pay hisseleri Hazine'ye aittir ve hiçbir zaman %51'in altına düşemez. B sınıfı pay hisseleri Türkiye'de faaliyette bulunan ulusal bankalara, C sınıfı pay hisseleri ulusal olmayan imtiyazlı şirketlere ayrılmıştır ve 15.000 adet ile sınırlandırılmıştır. D sınıfı pay hisseleri ise Türk uyruklu kişi ve ticari kuruluşlara ait bulunmaktadır (Uzunali, 2007: 85).

Bankanın görevleri 1211 sayılı Kanun'da sıralanmıştır. Banka ekonominin ihtiyaçlarına göre fiyat istikrarını sağlayacak şekilde para ve kredi politikasını yürütmektedir. Banka Türk Lirasının değerini korumak amacıyla gerekli önlemleri

alır. Ulusal paranın hacim ve tedavülünü düzenler, bankalara kredi sağlar, para arzı ve ekonominin likiditesini düzenlemek için açık piyasa işlemleri yapmaktadır.

Banka mevduat vade ve türleri ile vade sürelerini ve bunların yürürlük zamanlarını, ayrıca ulusal para ile altın ve yabancı paralar arasındaki pariteyi tayin eder, altın ve döviz rezervleri ile borsada döviz ve kıymetli madenler üzerinde işlem yapmaktadır. Banka özellikle hükümetin mali ve ekonomik müşavirlik, mali ajanlık ve haznedarlık görevini ifa etmektedir (Uzunali, 2007: 87).

Merkez bankası kar ve zararları bütçeye transfer edilirken açık bir şekilde raporlama yapılmaktadır.

5018 Sayılı KMYKK döneminde Merkez Bankasının bağımsızlığı ilkesine riayet edilmekte Sayıştay Başkanlığı tarafından 6085 sayılı kanun çerçevesinde 5018 sayılı KMYKK'ya dayandırılarak denetime tabi tutulmakta ve denetim raporu sonuçları kamuoyuna açıklanmaktadır.

3.2.1.6. Mali Yönetimin Yapısal Sorunları

2004 yılına kadar olan süreç içerisinde Bütçenin yasal çerçevesi 1050 Sayılı MUK' un 23. maddesi çerçevesinde şekillenmekte idi. Ancak kamu harcamaları ile ilgili olarak 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu, denetim ile ilgili olarak 832 sayılı Sayıştay Kanunu, Bütçe Kanunları ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler ile mali yönetim yürütülmekteydi.

Merkezi KMY açısından dağınık bir durum söz konusu olup bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü ayrı ayrı bakanlıklara bağlı bulunan Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından yürütülmektedir. Maliye Bakanlığı bütçenin hazırlanması, uygulanması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve gelirlerin toplanmasından; DPT Müsteşarlığı kamu yatırım programının hazırlanması ve makro ekonomik çerçevenin planlanması ve kamu kesimi istatistiklerinin raporlanmasından, Hazine Müsteşarlığı nakit ve borç yönetimi, bütçe dışı fonların bir çoğu ve KİT'lerden sorumludur. Bu dağınık

yetki karşısında bütçe yönetiminin tam olarak kimde olduğu belli değildir (IMF, 2011).

Türkiye’de Kamu Mali Yönetim sisteminde yer alan ve kurumlara verilen görev ve sorumlulukların bu denli birbirinden ayrılması kurumlar arası koordinasyon problemi ve yetki çatışmasına sebebiyet vermektedir.

1050 Sayılı Kanun’u Yerel Yönetim ve Merkezi Yönetim ilişkisi açısından değerlendirdiğimizde yerel yönetim gelirlerinin büyük bir kısmı konsolide bütçe gelirlerinden ayrılan paylardan oluşmaktadır. Yerel yönetim bütçeleri özerk olmakla birlikte, idari vesayet yolu ile merkezi hükümetin denetimine tabidir.

Yerel yönetimlerle konsolide bütçe ilişkisi esas olarak;

- Yerel yönetimlere genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar
- Maliye Bakanlığı bütçesi transfer tertibi altında yer alan ve yıl içinde yerel yönetimlere aktarılan paylar.
- Yerel Yönetimlere ait dış proje kredisi projelerine verilen garantiler (Hazine tarafından).

Özellikle Hazine Garantili projelerini ödemeyen yerel yönetimlerin bu nedenle merkezi Devlet harcamalarında bir artışa neden oldukları bir gerçektir (Uzunali, 2007: 91).

Geçmiş dönemde (1050 sayılı Kanun’un yürürlük dönemi) yerel yönetimlerin mali durumlarına ilişkin raporlar 2 -3 yıl sonrasında yayınlanmaktadır. Örneğin 1998 yılında idarelere Maliye Bakanlığı tarafından yapılan yardımlar 2000 yılında yayımlanabilmiştir. Aslında yasal mevzuat açısından yerel yönetimler İçişleri Bakanlığına bütçe sonuçlarını rapor etmekte ile sorumludurlar. Ancak İçişleri Bakanlığı bütçe sonuçlarına ilişkin raporu yayımlamamaktaydı. Yerel yönetimlerin mali işlemlerine ilişkin ulaşılabilen bilgiler DPT Müsteşarlığının araştırmalarına dayanmakta ve 6 aylık gecikme ile ancak yayımlanabilmekteydi. Nihai veriler ise DİE tarafından 3 yıl sonra yayımlanabilmekteydi.

5018 Sayılı KMYKK'nın 77. maddesinde mahalli idareler ve sosyal güvenlik kuruluşları ile ilgili olarak bütçe uygulama süreçleri ilgili kuruluşların kanunlarındaki hükümlere bırakılmış, ancak ayrıntılı harcama ve finansman programlarının bütçeleriyle birlikte hazırlanması, yürütülmesi ve onaylanması gerektiği ve ödeneklerin bu usul ve esaslara göre kullanılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ancak son dönemde Belediye İktisadi Teşebbüsleri (BİT) sayısının giderek artması ve bunların gelir elde etme ve kullanma biçimlerinin özel hükümlere tabi tutulması kamu kaynağının kullanımının kullanımında saydamlığı olumsuz etkilemektedir.

Anayasa'nın 163. maddesi bütçelerde değişiklik yapabilme esaslarını düzenlemiş, bütçeye mali yük getirecek değişiklik tekliflerini bunu karşılayabilecek mali kaynağın gösterilmesi koşuluna bağlamıştır.

1050 sayılı kanun döneminde hükümetlerce yeni düzenlenen politik hedeflerin ne olduğunu ortaya koyma zorunluluğu yoktur. Bu zorunluluğu belirtecek herhangi bir yasal yükümlülük olmadığından bütçelerin dayandıkları kanun ve düzenlemeler, ek bütçeler, yedek ödenek ve uygulamaları ve emanet kalemleri nedeniyle etkinliklerini yitirmektedirler.

1993 ve 2000 yılları arasından çıkarılan ek bütçelerin onaylanan bütçenin neredeyse %30'unu aştığı görülmektedir (Uzunali, 2007: 130).

5018 sayılı KMYKK ile ek bütçe durumu yedek ödenek adı altında belirlenmiş ve genel bütçenin %2 si ile sınırlandırılmıştır.

3.2.1.7. Vergi Uygulamalarında Yaşanılan Sorunlar

Vergi harcamaları vergi yapısı içinde kabul gören sınırdan sapmalar olarak tanımlanmaktadır (Uzunali,2007:133). Bunlar vergi sistemi içerisinde yapılan vergi indirimleri, sübvansiyonlar, sosyal veya siyasal amaçlarla çeşitli kuruluşlara ve sektörlerle sağlanan vergi avantajları, çeşitli sektörleri teşvik amacıyla çıkarılan muafiyetler , vergi indirimleri, istisnaları gibi çeşitli uygulamalar vergi harcamaları içerisinde değerlendirilebilir.

Kaynağını, kapsamını ve gücünü 1982 Anayasa'sının 73. maddesinden alan vergilerin toplanması ve vergi kanunlarının mükellefler ya da vatandaşlar tarafından anlaşılması, yorumlanması aşamasında problemler yaşanmaktadır. Özellikle vergi kaçığının yaygın olması, vergi adaletsizliği ve sık sık gündeme gelen vergi afları Devletin gelir toplama sistemi içerisinde yaşanan en büyük problemlerdir.

Geçmiş dönemde ve günümüzde Devletin vergi incelemeleri konusunda etkinsizliği gözden kaçırılmayacak netliktedir.

Türkiye'de Devletin yetkili organlarınca vergi incelemesi oldukça düşüktür. Yıllık incelemeye tabi tutulan mükellef sayısı toplam mükellef sayısının %3'ü civarındadır ve kayıt dışı faaliyet gösteren mükellef sayısı oldukça fazladır. Bu duruma sık sık çıkarılan af yasalarını da eklersek vergi zıyının boyutlarının yüksek olmasının nedenlerinden bazıları ortaya konulmuş olur (Uzunali, 2007: 23). Vergi affının sık çıkması, ayrıca mükelleflerin af beklentisini arttırarak tahakkuk etmiş vergi borçlarını ödemelerine de neden olmakta ve 1999 sonu itibariyle ödenmemiş vergi borcu milli gelirin %5'ine ulaşmıştır(IMF Mali Saydamlık Raporu).

Türkiye'de devletin yetkili denetim organlarınca vergi incelemesi oldukça düşüktür.

Vergi harcamaları ile Devletin vergi uygulamaları arasında görülen bu disiplinsizlik ve kuralsızlık saydamlığı etkileyen önemli etkenlerden biridir.

5018 sayılı KMYKK'nın 3. maddesinin g bendinde vergi gelirleri kamu gelirleri içerisinde sayılmış, 15. maddesinde ise vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirlerinin merkezi yönetim bütçe kanununda yer alacağı hükme bağlanmıştır.

3.2.1.8. Kamu Personel Alım Sisteminin Getirdiği Mali Yük

1982 Anayasa'sının 129. maddesinde "Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin Anayasa ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunmakla yükümlü olduklarını belirtmiştir. Ayrıca kamu görevlilerinin görevlerini ifa ederken tabi oldukları 657

sayılı Devlet Memurları Kanunu (DMK), 4483 Sayılı Memur ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanmaları Hakkında Kanun, 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması Hakkında Kanun, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu gibi çeşitli yaptırım içeren kanunlar bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen 657 Sayılı DMK ve diğer personel kanunları uyarınca kamu hizmetini ifa etmek üzere alınan personelin doğal olarak Devlete bir külfeti bir maliyeti bulunmaktadır.

Devletin işe aldığı kişi ailesi ve azami 25 Yıllık çalışma süresi hatta personelin emekliliğinde yapılan transfer harcamaları gibi maliyetleri hesap edilirse Devletin her bir personel için 50 senelik bir külfetin altına gireceği aşikârdır. Devletin personel alımına ilişkin planlama yapmasında kamu kaynağının etkin ve verimli kullanımı açısından son derece milimetrik analizler yapılması gerekmektedir.

Gerek 1050 Sayılı Kanun gerekse 5018 sayılı KMYKK dönemlerinde kamu personel sistemi adeta bulanık, yarın ne olacağı belli olmayan, yıllardır bu konuda yapılan bilimsel araştırmalara ve çalışmalara rağmen anneye doğum sancıları çektiren ve bir türlü dünyaya gelemeyen bir çocuk görüntüsü ile karanlıklarda, karmaşık, anlaşılmaz, plansız, günü birlik politikaların beslediği bir rejim halini almıştır. Farklı personel kanunları ile bir birinden bağımsız son derece farklı personel rejimleri yaratılmış, personel rejimi ile ilgili uzmanlaşmış Devlet Personel Uzmanları bile konu ile ilgili ifade çelişkisi yaşamakta personel kanunlarını ve kamu personel rejimini anlamakta zafiyet geçirmektedirler.

Anayasamızın 128. maddesinde yerini alan “...memurlar ve diğer kamu görevlileri...” ifadesi özellikle “...diğer kamu görevlileri...” ifadesine dayanılarak çok çeşitli personel kanunlarına hatta kuruluşların teşkilat kanunlarına dayanılarak personele daha fazla ücret verebilme adına sözleşmeli personel çalıştırma uygulamaları başlamıştır. Ülkemizde sözleşmeli personel çalışanlar;

- 657 Sayılı DMK’nın 4-b maddesine ve ek geçici 16. maddesine göre çalışanlar.
- 2547 Sayılı YÖK Kanunu çerçevesinde çalışanlar
- 2914 Sayılı YÖK Kanunu çerçevesinde çalışanlar

- 399 Sayılı yasaya tabi KİT’lerde çalışanlar
- Teşkilat Kanunlarına göre çalışanlar olarak oluşturulmasına rağmen son yıllarda 4857 sayılı İş Kanunu’na dayanılarak KİT’lerde ve İDT’lerde çalışanlar
- Kadro karşılığı sözleşmeli personel olarak çalışanlar

Yukarıda belirtilen farklı personel kanunları ile çalışan ve görev tanımında aynı işi yapan personeller farkı ücretlendirme sistemleri ile birbirinden tamamen farklı hatta bazen iki veya üç kat daha fazla ücretlendirme sistemine geçilmiş buda iş barışı anlamında ciddi riskler oluşturmuştur.

Kamu personel sisteminin çok çeşitli istihdam modellerinden oluşması karışık, verimsiz ve etkin olmayan bir personel sistemini beraberinde getirmiş, personel alımlarını etkin ve verimlilikten ziyade siyasal, politik yada kamu kuruluşlarında yetkililerin insafına bırakılmış ve yetersiz ve verimsiz kişilerin istihdam içerisinde yer almasına olanak sağlanmıştır.

1999 Yılından sonra uygulanmaya başlanan sınav sistemi bile yıllar içerisinde delinmiş ve gerek Devlet Personel Başkanlığı gerekse diğer kamu kuruluşları bu konu ile ilgili olarak saydamlığı sağlamada yetersiz olmuşlardır.

5018 Sayılı KMYKK da mali anlamda personel sistemi ve personel ödentileri açısından herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

3.2.1.9. Bilginin Kamuya Açık Olmaması

Kamuoyuna sürekli ve yoğun bilgi akışının sağlanması saydamlığın en önemli temellerinden biridir.

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 unsurun altını çizmekte yarar vardır. Tanıma göre sistemin saydam olması için sadece yönetimin ne yaptığının bilinmesi değil, ne yapmaya niyetli olduğu

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 (Atiyas ve Sayın, 1997: 1).

Mali bilgileri bütçenin hazırlanması, uygulanması, denetlenmesi ve raporlanması aşamaları ile kamuoyuna sunabiliriz.

1050 Sayılı kanun döneminde bütçe kapsamının dar olması, uygulanan daha doğrusu uygulanamayan program bütçe sistemi, kod yapısının yetersizliği vs. nedenlerle bütçe dokümanları yeteri kadar bilgi içermemektedir. Bütçe dışı harcamalarının fazlalığı kamuoyu denetimini ve parlamento denetimini yetersiz kılmakta, ayrıca raporlamanın muhasebe standartlarına uygun yapılamaması da denetim ve raporlama sıkıntısını beraberinde getirmekte idi.

5018 sayılı KMYKK döneminde uygulanan performans esaslı bütçe sistemi, bütçe kapsamının genişletilmesi ve muhasebe standartlarının çıkarılan bir yönetmelikle uluslararası uygulamalara uygun hale getirilmesi raporlama sürecini kısmen de olsa geliştirmiştir.

3.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu

Hükümetlerin gelirleri toplama ve topladığı gelirlerle kamusal ihtiyaçları karşılamak üzere harcamalarda bulunması için yasama organından yetki alması parlamenter sistemin temelini oluşturur. Yasama organından yetki alarak harcama yapması ve sonrasında yasama organına hesap vermesi saydamlığın temelini oluşturur. Hesap verme ve sorumluluk bütçe mekanizması aracılığı ile gerçekleştirildiğinden, söz konusu mekanizmada ortaya çıkan yanlışlıklar ve eksiklikler, sorumsuz harcama ve işlemler ortaya çıkmasına, bir kısım işlemlerin gizle kalmasına yada olduğundan farklı görünmesine yol açar (Sayıştay 2000 Yılı Mali Raporu: 5-6).

Sorumluluk sağlanmadan ve gizlice Devlet'e ait kaynakların kullanılması milletin menfaatlerine çok büyük zararlar verebilir. Hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın olmadığı yerde doğal olarak kişisel çıkarların ve özellikle kamu menfaatine zarar verecek nitelikte olan kişisel çıkarların ön plana çıkması riski ortaya çıkar (Uzunali, 2007: 99).

1050 sayılı kanun döneminde kapsamın dar oluşu hükümetin parlamentoya karşı hesap verme sorumluluğunu sınırlamaktaydı. Buda yürütme organına ve idarelere önemli avantajlar sağlamaktaydı. Örneğin kamu bankalarının görev zararlarına karşılık uzun vadeli tahviller verilerek sorumluluk gelecek yıllara ilişkin bütçelere aktarılmıştır. Bütçe dışı fon kaynakları kullanılarak çoğu harcama kalemleri saklanmaya çalışılmış, ekonominin gidişatında gerçek dışı tahminler ortaya atılarak kamuoyu yanıltılmaya çalışılmış dönem sonlarında ise beklenmedik olayların ortaya çıktığına ilişkin mazeretler arkasına sığınarak ekonomik gidişatın olumsuzluğunun nedenleri saptırılmıştır. Anayasa kitapçığı ile ortaya çıkan 2001 Şubat krizinin arkasında yatan ve mali disiplinsizliğin yıllar sonunda meydana getirdiği patlamanın nedeninin Cumhurbaşkanı ve Başbakan arasında yaşanan siyasal krize bağlanması gibi.

Hâlbuki bu olayın gerçekleştiği dönemde mevcut ekonomik veriler incelendiğinde kamu kesimi harcamalarının GSMH'nin %51'ini aşmış olmasına rağmen bütçe hakkını kullanma yetkisine sahip TBMM'nin bütçenin ancak %36'sını oluşturan konsolide bütçeyi denetleyebildiği, konsolide bütçeden kaçışın bütçe dışı fonlar yolu ile artarak devam ettiği görülmüş, meclis hükümet faaliyetlerini elinde sağlıklı bilgi olmaması nedeniyle denetleyememiş ve dolaysı ile fayda –maliyet ve etkinlik analizi doğru bir şekilde yapılamadığından kaynakların doğru kullanılıp kullanılmadığı TBMM tarafından denetlenememiştir (Uzunali, 2007).

Konsolide bütçeyi 1050 sayılı kanunda devlet bütçesini ifade etmekte idi. Buda genel ve katma bütçeli kuruluşların bütçe toplamında hazine yardımının düşülmesi ile ulaşılan büyüklüğü ifade etmektedir. Genel bütçe ise Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanun olarak 1050 sayılı Kanun'un 6. maddesinde

tanımlanmaktaydı. Yine aynı kanunun 125. maddesinde katma bütçeler giderleri özel gelirlerle karşılanan ve genel bütçe dışında yürütülen bütçeler olarak tanımlanmıştır.

Konsolide bütçe içerisinde hareket eden genel ve katma bütçeli kuruluşların son derece etkin bir denetime sahip olması fakat kamu harcamalarının 2/5'ini oluşturan konsolide bütçe dışı harcamaların ise son derece rahat ve denetim dışı yapılması beraberinde ilginç bir ironi oluşturmuştur.

Katma bütçeli kuruluşlar kanunlarında da zikredildiği gibi kendi gelirleri ile giderlerini karşılayan kuruluşlar olarak addedilmesinin nedeni bu kuruluşların ürettiği mal ve hizmetlerin piyasada fiyatlandırılabilir olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak uygulamaya bakıldığında katma bütçeli idarelerin ancak giderlerinin %3,8'ini kapsayacak bir geliri kendilerinin yarattığı görülmektedir. Konsolide bütçe içerisinde en büyük yatırımcı kuruluşlar arasında gösterilen Devlet Su İşleri'nin kendi gelirleri toplamı hiçbir zaman giderlerinin %2,5'ini geçmemiştir (DPT, 2000: 28).

Katma bütçeli kuruluşların kendi gelirlerinin giderleri karşılayamamasının yanında asıl sorun konsolide bütçenin kapsamının darlığı ve katma bütçeli idarelerin faaliyetlerini daha çok bütçe dışındaki fonlar, döner sermayeler vs. yollarla yürütmeye çalışmasında karşımıza çıkmaktadır.

Aynı sorun KİT'ler ve İDT'ler içinde geçerlidir. Bu kuruluşlar her ne kadar bütçe dışında faaliyet gösteriyorlarsa da bütçe tertibinden ödenek almaktadırlar. Örneğin 2000 yılında transfer harcamaları için ayrılan ödeneğin %68,7'si faiz ödemelerine, %11,7'si sosyal güvenlik kuruluşlarına, %4,5'i fon ödeneklerine, %1,9'u KİT transferlerine, %1,1'i tarımsal desteklemelerle ilgili sübvansiyonlara, %2,4'ü program dışı görev zararlarını karşılamaya, %9,6'sı diğer iktisadi ve sosyal transferlere ayrılmıştır (BUMKO, 2012). 1050 Sayılı Kanun döneminde konsolide bütçe dışında kalan kamu harcamaları dolaylı ve dolaysız kamu harcamaları olarak sınıflandırılabilir (Ayyıldız vd., 2004: 45).

Sade dolaysız harcamaların bütçe ile ilgilerinin (kamusal niteliklerinin) toplam büyüklüğüne bakıldığında (yerel yönetimler, vakıflar, dernekler ve yardım sandıkları

hariç) bunların bütçenin yaklaşık %30'larına ulaştığı tespit edilmektedir. Faiz dışı bütçe büyüklüğüne bakıldığında ise bu oran %45'lere çıkmaktadır. Yerel yönetimlere aktarılan payla birlikte düşünüldüğünde bu oranlar sırasıyla %40'lar ve %60'lar düzeyine çıkmaktadır. Sadece bu iki oran bile bize merkezi hükümetin dolaysız harcamalar yoluyla yaratacağı siyasi ve ekonomik sonuçlar hakkında önemli bilgi verebilir (DPT, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Hazırlık Çalışmaları).

TABLO-9'da yer alan tablo ile ilgili genel bazı değerlendirmelerde bulunacak olursak 1050 sayılı kanun ile bütçe dışında kalan ve yukarıdaki tabloda dolaylı ve dolaysız harcamalar adı altında sıralanan kamu harcamalarının uygulanması 1980'lerden sonra başlayan bir uygulama değildir. Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana başlayan uygulamalar özellikle 1990'lardan sonra yaygınlaşmış ve 2000'li yıllardan sonra içinden çıkılmaz bir hal almıştır.

Örneğin ilk fon 1934'lere dayanmakta, ilk döner sermaye uygulaması 1925 yılında kurulmuştur. Döner sermayeler kanuni dayanakları 1050 sayılı Kanun'un 49. maddesinden almışlardır.

Tablo:9 Bütçe Dışı Harcamalar

BÜTÇE DIŞI DOLAYSIZ HARCAMALAR	BÜTÇE DIŞI DOLAYLI HARCAMALAR
1. FONLAR A.KİSMİ BÜTÇELENEN FONLAR B.BÜTÇE DIŞI FONLAR C. ÖZEL HESAPLAR	1. DEVLET MAL VE TAŞINMAZLARI
2. DÖNER SERMAYELER	2. YARI MALİ İŞLEMLER A.. Kitlerden Doğan Görev Zararları B. Merkez Bankasına Kur Farklarına Karşı Verilen Tahviller C. Tahkimlerden Kaynaklanan Tahviller
3. YEREL YÖNETİMLER	3.KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜKLER A. Garantili Dış Borçlar B. Devirli Krediler C. İç Kefaletler D. Mevduat Sigortası E. Yap İşlet/Yap İşlet Devret Projeleri F. Yatırım Stoku G. Diğer Koşullu Yükümlülükler
4.BAĞIMSIZ BÜTÇELİ KAMU KURULUŞLARI	4. VERGİ HARCAMALARI
5. VAKIF VE DERNEKLER	5. ÇEŞİTLİ KANUNLARLA GETİRİLEN VERGİ vb. DÜZENLEMELER(Bütçe ile ilişkisi kurulmayan Doğrudan Kuruma Aktarılan Gelirler)
6. YARDIM SANDIKLARI	6.DIŞ PROJE KREDİLERİ UYGULAMALARI

Kaynak:Uzunali,2007:111

2000 yılında gelinen noktada bu işletmeler, Devletin temel kamu hizmet ve görevlerinin yürütülmesi sırasında bir ihtiyaç olarak görülmektedir. Bu işletmeler aracılığı ile ticari, sınai, tarımsal, kültürel ve mesleki faaliyetler yapabilmekte ve

böylece boş olan kapasite kullanılmakta, ayrıca devlete ek gelir sağlanmaktadır. Böyle olunca da bu işletmelerin kuruluş amaçları da bir yönüyle kamu hizmeti amacına, bir yönüyle de gelir elde etme amacına dönük bir görünüm arz etmektedir (Uzunali, 2007:116). Bu işletmelerin sayısı 3000'in üzerine çıkmış ve bunun %75'i genel bütçeli kuruluşlar bünyesinde, %25' i ise katma bütçeli kuruluşlar bünyesinde kurulmuştur (DPT, 2010).

2000'li yıllarda geline nokta, döner sermayeli işletmelerin toplam satış hâsılatı tutarları 11 bakanlığın 2000 yılı ödenekleri toplamında daha fazla bir büyüklüğe kavuşmuştur (Söyler, 1996: 43).

Ayrıca 1050 sayılı kanun döneminde bağımsız bütçeli kuruluşlar temel özellikleri nedeniyle çeşitli ayrıcalıklara sahiptirler. Bu ayrıcalıklar örgütlenmelerine, yönetimlerine, personel ve mali yapılarına yansımıştır. Devletin mali sisteminin dışında gelir elde edebilmekte, harcama yapabilmektedirler. Ayrıca özel bütçeli kuruluşların o dönemdeki mevcut yasal mali mevzuat içerisinde genel düzenlemelerin dışında bırakılmaları yönünde hükümler bulunmakta bu kuruluşların harcamaları ise Sayıştay'ın ve Maliye Bakanlığı'nın vize ve tescil işlemlerine tabi tutulmamaktaydılar. Bu kuruluşlara öz gelirlerinin yetersiz kalması durumunda Devlet bütçesinden yapılan transferler genel bütçe için harcama olarak kayıtlara geçmekteydi (Uzunali, 2007: 117).

5018 sayılı KMYKK yürürlüğe girdikten sonra 27 adet özel bütçeli kuruluş II sayılı cetvelde sıralanmış olup bunlarda genel hükümlere tabi kılınmışlardır.

Hazine garantilerinin 1998 yılına kadar herhangi bir üst limitinin olmadığı için bunların bütçelenmediği görülmüştür. 1998 yılında 700 milyon dolar üst sınır getirmiş fakat bunun hangi kurumlarda ne şekilde uygulanacağına dair bir hüküm getirilmemiş bu eksiklik 1999 yılında görülmüş ve yerel yönetimlere mahsus olmak üzere 500 milyon dolar gibi bir garanti verme üst sınırı getirilmiş, 2001 yılına gelindiğinde ise diğer kamu kurum ve kuruluşları için 4 milyar ABD Doları üst sınırı getirilmiştir (2001 Mali Yılı Bütçe Kanunu, Md.34).

1050 sayılı kanun döneminde yaşanan en büyük sıkıntılardan biri ise kamunun elinde bulunan taşınmazların envanterinin olmaması, kamunun kullanımında bulunan taşınmazlara yapılan harcamalar, bunların kullanımında fayda- maliyet analizi yapılamamaktadır.

Yarı mali işlemler 1050 sayılı kanun döneminde devlet muhasebe sistemi içerisinde yer almamakta ve bunların maliyetleri bilinmemekteydi. Buda kamu kesimi borçlanma gereğinin doğru ölçülememesine sebebiyet veriyordu.

Bütçeleştirilmeyen yarı mali işlemler hazinenin gereğinden fazla büyümesine, bütçenin öneminin ve etkisinin azalmasına ve dolayısıyla maliye politikasının etkinliğini yitirmesine yol açar. Ayrıca hazinenin kayıt dışı giderlerinin finansmanı sorunu ortaya çıkar ve faiz dışı fazla yaratıcı olur (Sayıştay, 2000 Yılı Mali Raporu: 17).

KİT'lerin görev zararları bazen hazineye olan borçlarına mahsup edilmekte bazen de Özel Tertip Devlet Tahvili ihraç edilmek suretiyle kapatılmaktaydı. Bu tahviller görev zararlarının doğurduğu mali yükün uzun süre sonra ortaya çıkmasına neden olmakta ve o yılın bütçesine yansımamaktaydı. Dolayısı ile politika uygulayıcılar ve karar alıcılar bu durumun hesabını vermemekte ya da bunun siyasal sonuçlarına katlanamamaktaydılar.

Tablo:10 Kit Görev Zararlarının Tutarı Ve GSMH'ye Oranı

YILLAR	TOPLAM GÖREV ZARARI BORÇLARI (TL)	GÖREV ZARARI BORÇLARI / GSMH
1996	842.000.000.000.000	%7
1997	1.911.000.000.000.000	%9
1998	4.954.000.000.000.000	%9
1999	13.000.000.000.000.000	%17

Kaynak:2000 Yılı Mali Raporu, Sayıştay Başkanlığı:127

Kur farklarına karşın TCMB yeniden değerlemeden oluşan zararı Hazine'ye aktarmakta fakat Hazine karşılığında senet verene kadar konsolide borcun bu kısmı için faiz ödememektedir.

Kamu kurum ve kuruluşlarının birbirlerine olan borç ve alacağı için mahsup işlemi uygulanmakta ve buna tahkim adı verilmekteydi. Hazine belediyelerin, KİT'lerin SSK'ya, kamu bankalarına olan borçları karşılığında faizi piyasa koşullarının çok daha altında faiz oranları ile Hazine Devlet İç Borçlanma Senedi vererek bu borçları üstlenmekteydi. Bu borçların işlemiş faizlerine karşılık Özel Tertip Devlet Tahvili ihraç edilmekteydi. Nakit dışı tahviller arasında yer alan bu tahkim tahvilleri yürütmenin görünmeyen, denetlenemeyen ve hesabı verilmeyen bir harcama yapmasına sebebiyet vermektedir.

Koşullu yükümlülüklerde de benzer bir durum vardır bunlar henüz devlet borcu olmamasına rağmen gelecekte devlet borcuna dönüşmesi muhtemel taahhüt ve kefaletlerdir.

Belli bir projenin dış finansmanı için yabancı ülkeler, uluslar arası kuruluşlar, yabancı bankalar ve diğer yabancı finans kuruluşlarında sağlanan kredilere dış proje kredileri adı verilmekte ve 1050 Sayılı Kanun'un 64.maddesi gereğince vizeye tabi tutulmaktadır. Bu projelerde yapılan harcamaların büyük bir kısmı devlet harcaması olarak görülmemekte ancak kredi geri ödemeleri, anapara faiz ve masrafları hazine bünyesinde ödenmektedir.

Devlet borçlarına ve faizlerine karşı bir yıl ve daha uzun vadeli tahvil verilmesi ve bu işlemlerin bütçelerde gider olarak gösterilmemesi de önemli bir sorun teşkil etmektedir.Sayıştay Başkanlığı 2000 Yılı Mali Raporunda önemli kayıt dışı giderler şunlar sayılmıştır.

- Nakit dışı borçlanma senetlerinin faiz ödemeleri.
- Dış borçlarla finanse edilen giderlerin büyük bir kısmı
- Hazine tarafından üstlenilerek ödenen garantili borçlar
- Merkez Bankasına yeniden değerlendirme ile aleyhte oluşan kur farklarına karşılık mahsup edilen tahviller
- KİT'lere verilen görevler karşılığında oluşan borçlar, tahkim uygulamaları ve savunma borçlarının karşılığının gider kaydedilmeden gerçekleşmesi.

5018 sayılı KMYKK'nın 8. maddesi hesap verme sorumluluğunu düzenlemiş ve *“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.”* Hükmü getirilerek sorumluluk kamu kaynağının kullanımında her aşamada görevli olanlar üzerine bırakılmıştır.

Diğer bir husus ise 5018 sayılı KMYKK' da Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı'na bütçenin TBMM'de görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere Orta Vadeli Mali Planı da içeren bütçe gerekçesi, yıllık ekonomik rapor, vergi muafiyeti ve istisnaları ile vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, kamu borç yönetimi raporu, kamu idarelerinin izleyen iki yılı bütçe tahminlerini de içeren Bütçe tahminleri, Mahalli İdareler ile Sosyal Güvenlik Kurumlarının bütçe tahminleri, Merkezi Yönetim Kapsamında olmayıp Merkezi Yönetim Bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kamu kuruluşlarının listesi eklenerek bütçe üzerinde siyasi denetim alanı genişlemiş, parlamentonun bütçe üzerinde denetim yetkisi genişletilmiştir. Diğer taraftan denetim açısından da 5018 sayılı KMYKK'nın 43. maddesinde merkezi idare kapsamındaki kamu idarelerinin mali işlemlerinin raporlandığı, Sayıştay tarafından genel uygunluk birimi hazırlanması sistemi ile bütçe gerçekleştirmelerinden sonra da parlamenton denetiminin devam edeceği anlaşılmaktadır. Bu uygulamalar ile hesap verilebilirlik sistemi güçlendirilmiştir (Başbakanlık, 2010).

3.2.3. Bütçeleme Sisteminin Verimsizliği

Devlet bütçesi kaynağını Anayasası'nın “Mali ve Ekonomik Hükümler” başlığını taşıyan dördüncü kısmındaki 161., 162., 163. Ve 164. Maddelerinden almaktadır. Bütçenin hazırlanması, uygulanması, görüşülmesi ve bütçelerde değişiklik yapılması esasları ve kesin hesaplarla ilgili düzenlemeler hükme bağlanmıştır. Yine Anayasamızın 166. Maddesinde *“Ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayinin ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu bir şekilde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli bir şekilde kullanılmasını planlamak, bu amaçla gerekli teşkilatı kurmak*

Devletin görevidir.” demiştir. 1050 Sayılı Kanun’da Anayasamızın ilgili maddelerinin uygulanması aşamasında yasal hükümler ortaya koymuştur.

1050 sayılı kanun döneminde 1968 yılında başlatılan tam olarak uygulanamayan program bütçe sisteminden istenilen düzeyde verim alamamıştır.

Program bütçe sisteminde iki temel problem karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi mali disiplinin olmayışı, ikincisi ise mevcut sistemin performans ölçümüne elverişli olmamasıdır. Bütçe tasarısının hazırlanması, temelde bütçeden mümkün olduğu kadar çok pay almaya çalışan ve parti içindeki çeşitli partili ve seçmen gruplarını temsil eden bakanlar ve harcamacı kuruluşlar ile partinin kolektif çıkarlarını daha fazla gözetmek zorunda kalan Başbakan/Maliye Bakanı arasında bir oyun olduğu düşünülebilir. Toplam ödenek tavanının önceden belirli olması gibi Maliye Bakanlığının pazarlık gücünün yüksek olduğu durumlarda bütçe disiplini daha fazladır. Öngörülen toplam harcamalar bu çerçevede kalır. Harcamacı kuruluşların önerilerinin değiştirilmeden kabul edildiği durumlarda ise bütçe disiplini gevşektir (Atiyas ve Sayın, 2000: 24).

Bütçe hazırlama sürecinde de önemli eksikliklerin olduğu göze çarpmaktadır. Bütçe hazırlanmadan önce sağlıklı bir ekonomik ve mali değerlendirme yapılmaması, bütçenin kapsamının darlığı, orta vadeli harcama sisteminin olmayışı, mevcut girdilerle elde edilen çıktıların sonuçlarının ölçülememesi dolaysı ile performans ölçümüne izin vermemesidir.

Bütçe hazırlama sırasında siyasi ve teknik süreçlerin iç içe girdiği, ödenek taleplerinin hiçbir ön kısıt olmadan hazırlandığı ve olması gerekenin çok üzerinde miktarların talep edildiği, talebin rutin işlerde mi yoksa hizmet genişlemesinde mi kullanılacağına belirtilmediği, harcamacı kuruluşların anlamlı bir hizmet programı sunmadıkları, personel dışı harcama kalemlerinin fiyatlandırılmasında kontrol kuruluşlarının bilgisinin yetersiz olduğu ve bütçenin makro ekonomik etkilerinin karar alma öncesinde hesaplanmadığı görülmektedir (Kesik, 2005a: 2). Ayrıca hizmet programlarının etkinliği ve farklılığı neredeyse ortadan kalkmıştır. Bunun en önemli nedeni ise bütçe analizini yapabilecek çalışmaların olmaması ve bütçe hazırlık çalışmalarının bir tekrardan ibaret olmasıdır.

Kamu harcamaları 2004 öncesinde çok sayıda ve farklı yapıdaki bütçeler, fonlar ve döner sermayeli işletmeler arasında dağılmıştır. Bütçe giderleri genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe özerk bütçe, fonlar ve döner sermayeli işletmeler aracılığı ile idare edilmekteydi. Ayrıca kamu kurumları nezdinde kurulmuş bulunan bazı vakıf, dernek ve sandıklara da vergi bağışıklığı ya da muafiyeti tanınarak genel bütçeden pay verilerek veya Devletin verdiği hizmetler karşılığında vatandaşlardan bu tip örgütlenmeler için ayrıca ödeme talep edilerek kamu adına gelir elde edilmekte ve gider yapılmaktadır (Öztek, 2000: 12-13). Bu gelir ve giderler bütçelerde görülmemekte ve TBMM tarafından denetimi yapılmamaktadır.

1050 Sayılı Kanun'un 28. Maddesinde “...Bütçeler, kalkınma plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanır ve uygulanır...” hükmü yer almakta ise de uygulamada hesap verme sorumluluğunun bulunmadığı, etkin olmayan ve verimsiz bir sistem karşımıza çıkmaktadır. Bu etkinsizliğin ve verimsizliğin asıl sebebi ise performans değerlendirmesine müsait bir sistemin olmayışı, kalifiye personel yetersizliği, etkin bir muhasebe ve raporlama sisteminin olmayışı ve sistemin temelini doğrudan etkileyen bir analitik temelin olmamasıdır. Bu sınırları belli olmayan alan içerisinde yer alan siyasal ve yönetsel yapıların bütçelere yön verme kapasitesi mali disiplini olumsuz etkilemektedir.

5018 KMYKK'nın 9. Maddesinde ise “Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar. Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine DPT Müsteşarlığı yetkilidir (Ek fıkra: 24/7/2008-

5793/30 md.). *Kamu idareleri, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlar. Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir”* hükmü getirilerek “Performans Esaslı Bütçeleme” sisteminin yasal dayanağı oluşturulmuştur.

3.2.4. Orta Vadeli Harcama Sisteminin Olmayışı

Dünya Bankası kaynaklarında “orta vadeli harcama sistemi (Medium Term Expenditure Framework-MTEF) olarak adlandırılan çok yıllık bütçeleme; dar anlamda, çok yıllık bir süreç kapsamında bütçe gelirlerini tahmin eden ve ödenek tavanlarını belirleyen bütçe olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım çok yıllık bütçelemeyi yüzeysel bir şekilde ele almaktadır. Çok yıllık bütçeleme, sonraki birkaç yılın ödeneğinin planlanması ile beraber değerlendirildiği bir bütçe yaklaşımı şeklinde algılanmalıdır (Uzunali, 2007: 143).

1050 sayılı kanun hükümleri içerisinde çok yıllık bütçelemenin olmayışı harcama planlarının yapılması ve uygulanması aşamasında bir takım sıkıntıları beraberinde getirmiştir. Orta vadeli harcama sistemi de diyebileceğimiz çok yıllık bütçeleme süreci karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirilmesine imkan veren kamu harcama politikalarını geliştirmeye yönelik bir süreçtir. Bu sürecin üç temel amacı vardır. Bunlar (Uzunali, 2007: 147);

- Makro disiplinin sağlanması
- Stratejik önceliklere göre kaynakların dağıtılması
- Dağıtılan kaynakların istenilen düzeyde verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasıdır.

Çok yıllık bütçeleme esas olarak aşağıdaki süreçte gerçekleşir (Yılmaz, 1999a: 16).

- Makro ekonomik yapıyla tutarlı bir şekilde kamu harcamaları için ayrılacak toplam kaynağın yukarıdan aşağıya(top-down) doğru tahmin edilmesi,
- Hem var olan ve hemde yeni uygulanabilecek olan politikaların aşağıdan yukarıya doğru tahmin edilmesi
- Son olarak toplam kaynaklarla bu maliyetleri ilişkilendiren bir işleyişin gerçekleşmesidir.

1982 Anayasasının 62. maddesinde bütçenin yıllık olarak hazırlanması benimsenmiş, 1050 Sayılı Kanun'un 28. maddesinde ise bütçelerin kalkınma plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde bulundurularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanacağı hükme bağlanmıştır.

Çok yıllık bütçeleme sistemi 5018 sayılı KMYKK'nın 15. maddesinin 2. fıkrasında kendine şöyle yer bulmuştur. *“Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer alır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezî yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir.”* Ayrıca yeni aynı kanunun 16. maddesinde *“Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli malî plan, en geç Eylül ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmî Gazetede yayımlanır.”* Hükümü getirilmiştir.

4. 5018 SAYILI KANUN’UN UYGULANMASI SÜRECİNDE GÖRÜLEN EKSİKLİKLER ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kamu mali yönetim sistemimize 5018 sayılı KMYKK ile önemli yenilikler getirilmeye çalışılmış gerek yapısal anlamda gerekse yönetsel anlamda görülen aksaklıklar nedeni ile uygulamada istenilen başarı yakalanamamıştır.

Siyasal iktidarlar, bürokratik yapı, personelin niteliksel olarak yeterli olamaması gibi nedenlerle Kanun ile yapılmak istenen stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, performans denetimi, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik, dış denetim ve iç denetim ile ilgili bazı sıkıntılar Kanun’un ruhu ile ilgili olarak kamu mali yönetimde yapılması istenen reformlardan bazılarının gerçekleşmesine engel teşkil etmiştir.

4.1. DÜŞÜNSEL VE FELSEFİ OLARAK GÖRÜLEN EKSİKLİKLER

Gelişen ve dönüşen günümüz Dünyasında artık iç tehdit ve dış tehdit algısı değişmiştir. Temel dinamikler ekonomik, teknolojik ve demokratik gelişmeler üzerine oturtulmuştur. Ülkeler savunma politikalarının ağırlığını daha çok endüstriyel ve bilimsel temel üzerinde stratejik alanlara yöneltmiş, bu çerçevede uluslararası alanda rekabet edilebilirliği göz ardı etmemişlerdir. Çok uluslu şirketlerin önem kazanmaya başladığı ve ulus devletler ile dışa kapalı ekonomilerin zayıflamaya başladığı 21. Yüzyılda refah devleti anlayışı ön plana çıkmış yabancı sermaye ve dış dünyada ile rekabet edebilecek ulusal şirketlerin oluşturulması için gerekli tedbirlerin alınması amacıyla Yeni Kamu Yönetimi anlayışı önem kazanmıştır.

Türkiye’nin siyasal ve toplumsal yapısı irdelendiğinde tarihsel süreç içerisinde genel olarak totaliter bir eğilim gösterdiği gözlemlenmektedir. Özellikle tek parti iktidarının dönemsel özellikleri sonraki yıllarda da etkisini kamu kurum ve kuruluşları üzerinde hissettirmiştir. Siyasal alanda yaşanan olumsuz gelişmeler Türkiye’de demografik ve beşeri fırsatların değerlendirilme düzeyini olumsuz yönde etkilemiştir.

Tek parti iktidarını izleyen yıllarda ise dönemsel olarak askeri müdahalelerle Türk Demokrasisi sekteye uğramış siyasal iktidarlar gerek askeri gerekse bürokratik vesayet altında siyasal iktidarın almış olduğu ekonomi politikalarına yönelik kararlar, toplumsal sınıflar tarafından hiçbir dönemde tam olarak anlaşılamamıştır. Yasalar çok iyi nitelikte olsa da uygulayıcıları tarafından yasanın uygulanma süreci ile ilgili problemler yaşanmıştır.

Türkiye özellikle endüstriyel ve bilimsel alanda gelişmemiş, ticaret, turizm ve hizmet sektörlerinde evrimleşme sürecini tamamlayamamış, Batı Dünyasında olduğu gibi devasa ticari nitelikteki şirketlerini oluşturamamış bir yapıya sahiptir. Bu yapının olmaması Türkiye’de bürokrasinin sivil toplum kuruluşlarına, halka ve her şeyden önemlisi temsil kabiliyetine sahip olanlara göre daha fazla güç kazanmasına neden olmuştur. Uluslararası devasa firmalar yanında çok cılız bir görünüm arz eden Türkiye’deki ticari şirketler varlıklarını yine Devlet ve paralelindeki bürokratik yapıya borçlu kalarak onların ekseninde devam ettirmeye çalışmışlardır.

Türkiye’deki askeri ve sivil bürokratik yapının görünen bu manzarası ve dışa kapalı olan yapısı ile etkinliği siyasi otoriteden daha fazla olmuş, siyasal partilerin ise ekonomi politikaları üzerindeki etkisi ise olması gerekenin çok altında olmuştur.

Bir örnek verilecek olunursa Türk Siyasal Hayatında “Devlet Sırrı” kavramı sınırlarının çok ötesinde kutsallaştırılmış, kapsamı kamu kurum ve kuruluşları tarafından olabildiğince geniş tutulmuş, kamuoyu bilgilendirme sistemi Devlet menfaati bahanesi arkasında gizlenmiştir. Devlet Memurları kendi şahsi kayıtlarına dahi çoğunlukla ulaşmakta güçlük çekiyor, emeklilik, özlük vs. bilgilere ulaşmada bürokratik sıkıntılarla karşılaşılıyordu. Aslında bu yaklaşım gerçekten Devletin menfaatine olan sırların korunması ile ilgili değil tamamen bürokratik yapının kendisini koruma çabası ile ilgili olarak değerlendirmek yanlış olmaz.

Ekonomik anlamda reform niteliğinde olan 24 Ocak Kararları vb. kararlar bile sivil ve askeri bürokrasinin izin verdiği ölçüde gerçekleştirilebilmişlerdir. Siyasetçi ve Bürokratların oluşturduğu pencere içerisinde bulunmayan sade vatandaşın

bürokrasi ve siyasetçi tarafındaki algısı olan “verilenle yetinmelidirler” düşüncesi hâkimiyetini 2000’li yıllara kadar güçlü bir şekilde sürdürmüştür.

Küreselleşmenin etkisi ile ülkeler arasındaki sınırların kaybolması, ulus devlet anlayışının zayıflaması, mal ve sermaye hareketlerindeki akışın hızlanması piyasa ekonomisinde yer alan anlayışların kamu mali sistemine de entegre edilmesini kaçınılmaz bir zorunluluk olarak karşımıza çıkarmaktadır.

Bu bağlamda siyasal iktidarlara iki önemli görev düşmektedir. Birincisi bürokratik yapının vesayetini azaltmak ikincisi kamu mali yapısını uluslararası sistemle uyumlu hale getirmek.

Bürokratik yapıyı zayıflatmak isteyen siyasal iktidar mutlak suretle yerleşmeye önem vermelidir. Yetkiler merkezden yerele doğru kaydıkça yerel düzeyde bürokrasinin denetlenmesi daha da kolaylaşacaktır.

Diğer bir önemli dönüşüm ise bilgi alma özgürlüğü ile ilgilidir. Bu sıkıntılar bütçe belgelerinde de kendini hissettirmiş, bütçeler çoğu zaman karmaşık, anlaşılmaz metinler ile şekilsel olarak TBMM’ye sunulmuş ve kanunlaştırılmış, bütçelerin özüne ve ruhuna siyasal iktidarlar ve toplum tarafından hiçbir zaman girilmemiştir.

Bütçelerin karmaşık ve kamuoyu tarafından anlaşılmasının bir hayli güç olması siyasal iktidarlara ve bürokratik yapıya geniş bir özgürlük alanı yaratmış, bir anlamda vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin harcama adreslerini öğrenme özgürlükleri bu açıdan bakıldığında yok edilmiştir.

Yukarıda bahsettiğimiz bürokratik yapı 5018 Sayılı Kanun’a getirilen bazı istisnalar ile birlikte kendine bir takım yapısal özellikleri öne sürerek rahat hareket etme alanı yaratmıştır.

Bunlardan bazılarını değerlendirecek olursak ; Düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile ilgili bazı istisnaların getirilmesi, Sosyal Güvenlik Kurumları ile Mahalli İdarelerin bütçe bilgilerinin TBMM’ye sunulmaması gibi unsurlar sıralanabilir. Bunları değerlendirecek olursak;

4.1.1. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar

Düzenleyici ve Denetleyici kuruluşlar 5018 Sayılı KMYKK'nın 3 sayılı cetvelinde sıralanmış ve bu kuruluşlar lehine bir takım istisnalar getirilmiş ve bu kuruluşlar açısından Kanun'un uygulama alanı sınırlandırılmıştır.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu kanunun sadece tanımlar, hesap verme sorumluluğu, bütçe türleri ve kapsamı, merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması ve görüşülmesi, kamu yatırım projeleri, genel uygunluk bildirimi, kamu hesapları ve mali istatistikler, dış denetim ve kamu idarelerinin sorumluluğu ile ilgili hükümlerin yer aldığı, 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 43, 47, 48,49, 50, 51, 52, 53, 54, 68, ve 76'ncı maddelerine tabi olacaktırlar (Arslan M., 2004: 73).

Düzenleyici kurumların kanunda bütçenin uygulanması ile ilgili hükümlere, gelirlerin toplanması ve giderlerin ifası ile bu işlemlerdeki sorumlulukları düzenleyen hususlara tabi olmadığı görülmektedir (Barçın, 2012: 68).

Düzenleyici kurumlar Kanunla getirilen dış denetime tabi tutulmuş, ancak kanunun iç kontrol ve sistemleri, kamu zararı ve zararın giderilmesi gibi dış denetimle bağlantılı hükümlere tabi tutulmamıştır (Barçın, 2012: 68).

Uygulamada asıl sorun yetki ve sorumluluk aşamasında karşımıza çıkmaktadır. Düzenleyici ve Denetleyici kurumlarda mali sorumluluğun ne olduğu, kimlerin hangi aşamalardan sorumlu olduğu, bu sorumluluğun ve kamu zararının tespiti ile ilgilerden tahsili konularında önemli boşluklar içermektedir (Er, 2010: 191).

Düzenleyici kurumların bağımsızlığı dar bir algılamaya ile sadece siyasetten bağımsızlık olarak algılanmakta ve yine yanlış anlayışla mutlak bir bağımsızlık anlaşılmaktadır. Oysa bağımsızlıktan anlaşılması gereken siyasetin yanında piyasadan, diğer kurumlar, medya ve uluslar arası kurumlardan bağımsızlıktır. Bu anlamda düzenlenen piyasa aktörleri diğer kurumlar tarafından düzenleyici kuruma üye seçilmesi veya aday gösterilmesi eleştirilmesi gerekirken kendisine düzenleme yetkisi veren Bakanlar Kurulu'nun üye seçmesinin eleştirilmesi bir tezat

oluşturmaktadır (Er, 2010: 32). Dolaysı ile yürütmeye ait düzenleme ve denetleme yetkisi kullanan kurumların demokratik yapı içerisinde mutlak anlamda bağımsız olması ve bütçe, ödenek ve denetim sürecinde mutlak bağımsızlığı düşünmek yanlış olur.

Düzenleyici kurumlar ile ilgili kamuoyunda kendi gelirlerinin kendileri tarafından oluşturulduğuna ilişkin yanlış bir algılama vardır. Hazineden bu kurumlara aktarılan kamu kaynağı göz ardı edilmektedir. 5018 Sayılı KMYKK'nın 68. maddesi bu kuruluşların giderleri ile ilgili olarak Sayıştay Denetimine tabi tutulması için gerekli yasal çerçeveyi oluşturmuştur.

Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlarla ilgili asıl sorun bu kuruluşların yürütmeye ilişkin düzenledikleri düzenleme ve denetleme faaliyetleri sonucu oluşan ve bu kuruluşlara gelir getiren ana faaliyetlerin Sayıştay Denetimi dışında bırakılması ile ilgilidir. Bu kuruluşların karar işlem ve eylemlerinden dolayı kamu kaynağı üzerinde oluşan baskı ya da fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmetlere ilişkin maliyet kamu tarafından karşılanmaktadır. Düzenleyici ve denetleyici kurumların kuruluş kanunlarında yapılan bir takım düzenlemelerle faaliyetleri ile ilgili parlamento tarafından denetimleri yapılamamakta ve halk bu türdeki işlem ve eylemlerin hesabını soramamaktadır. Örneğin 29.05.2007 tarihinde, 5567 sayılı kanun ile 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nda yapılan değişiklik ile *“Fonun iç denetimi Fon tarafından belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde, dış denetimi ise Fonun yıllık gider hesapları ile harcamalarının Sayıştay tarafından incelenmesi suretiyle gerçekleştirilir.”* hükmü koyularak Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun elinde bulunan mal varlığı ile ilgili olarak fonun iç denetimi Fon yönetiminin inisiyatifine bırakılmıştır. Kamuoyu fonun elindeki varlıklar ile ilgili olarak herhangi bir bilgiye sahip değildir. Batık bankalardan kalan ve fonun envanterinde bulunan varlıklar ya da bunların satışından elde edilen gelirler denetim dışındadır. Dolaysı ile Fonun elinde bulunan ve değeri milyarlarca doları bulan varlıkların herhangi bir denetimi yapılamamaktadır.

Düzenleyici ve denetleyici kuruluşların yetki ve sorumlulukları ile ilgili olarak 5018 sayılı KMYKK'nın çoğu hükümlerinden istisna tutulmaları ve bunun yanında

kendi iç kanunlarında yapılan düzenlemeler ile faaliyetlerinin de denetim dışında bırakılmaları kamuoyu nezdinde şüpheyile karşılanmaktadır.

4.1.2. Yerel Yönetim Bütçelerinin Sağlıklı Denetlenememesi

Yerel yönetimler, bütçe sonuçlarını İçişleri Bakanlığına raporlamakla sorumludurlar. Ancak İçişleri Bakanlığı yerel yönetimlerin mali işlemlerine ilişkin bütçe sonuçlarını sağlıklı bir şekilde yayınlamamaktadır. Yerel yönetimlerde özellikle son dönemde belediyeler bünyesinde Belediye İktisadi Teşebbüslerinin (BİT) yaygın olarak kurulması ve belediye giderlerinin çoğunluğunun bu yolla yapılması yoluna gidilmesi ve BİT'lerin özel hukuk hükümlerine göre faaliyet göstermesi bir takım sakıncaları da beraberinde getirmektedir. BİT'lerin kuruluş sebepleri belediyeler açısından iyi analiz edilmeli, BİT'ler tarafından yapılan şehir içi toplu taşıma, temizlik, su, kanalizasyon vb. hizmetlerin mümkün olduğunca belediye personeli tarafından yerine getirilmesini sağlayacak düzenlemelerin getirilmesi, belediye bütçeleri, borçlanmaları, belediyeler adına hazine garantilerinin kamuoyuna zamanında sunulması ve bunların getireceği mali yükün iyi hesaplanması gerekmektedir.

4.2. YASAL AÇIDAN GÖRÜLEN EKSİKLİKLER

Yasal açıdan kanuni hükümlerde görülen boşluklar değerlendirilmiştir. Başta Anayasa olmak üzere mali sistemde görülen yasal boşluklar ifade edilmeye çalışılmıştır.

4.2.1. Bazı Anayasal Hükümlerde Yapılması Öngörülen Değişiklikler

Anayasamızda, genel, katma ve özel bütçelerin (ayrıca, KİT'lerin özerk bütçeleri) tanımı yapılmış, bunun dışında bir tanımlama getirilmemiştir. 5018 sayılı Kanun ile tanımlanan merkezi yönetim bütçesi, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, sosyal güvenlik kurumu bütçesi ibarelerinin de Anayasa'da yer bulmamaları sebebiyle bir Anayasa değişikliği getirilmeyecek ise bu durumun anayasaya aykırılık teşkil ettiğini söylemek haksız bir tespit olmayacaktır (Saraç, 2004:130). Kanunlar

hiyerarşisinde Anayasa'nın üst hukuk normu olduğu düşünülürse Anayasa'da bu değişikliğin ivedilikle yapılması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen durumdan farklı olarak Anayasa'nın 161. maddesinin 3. fıkrasında “*Kanun, kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabilir.*” hükmü “*kalkınma planları ile uyumlu*” olarak değiştirilmesi faydalı olacaktır.

4.2.2. İç Kontrol Sisteminde Görülen Aksaklıklar

5018 Sayılı KMYKK'nın 55. maddesinde düzenlenen iç kontrol sistemi ile idareler bünyesinde yer alan teftiş kurulları ile farklı denetim mekanizmalarının işlemesi hususunda yaşanmaktadır. Bu çerçevede, 5018 sayılı Kanun ve ikincil mevzuattaki iç denetime yönelik ilgili hükümler birlikte değerlendirildiğinde, kamu idarelerinin merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatına dâhil tüm birimlerinin mali ve mali olmayan işlem ve faaliyetlerinin iç denetime tabi tutulacağı anlaşılmaktadır. Ayrıca, 5018 sayılı Kanun ve Yönetmelik hükümleriyle düzenlenen iç denetim faaliyetinin, sadece idarelerin iç denetçileri tarafından yapılacağı hususu göz önünde bulundurulduğunda, iç denetim birimi dışındaki kurumun mevcut teftiş kurulları ve/veya diğer denetim birimlerinin, iç denetimin konusuna giren alanlarda denetim yapıp yapamayacakları gibi hususların bahse konu mevzuat hükümleri karşısındaki durumu açık değildir (Gürkan, 2009:129-130). Dolaysı ile teftiş ve denetim kurullarının çalışma usul ve esasları üzerinde 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde yeni düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

4.2.3. 5018 Sayılı KMYKK'nın Kapsamının Genişletilmesi Gerekliliği

5018 sayılı KMYKK kapsamında olmayan ve kamu adına vergi niteliğinde gelir tahsis eden kuruluşların bütçelerinin de kamuoyu denetimine tabi tutulması gerekmektedir. Örneğin vatandaşın elektrik faturaları üzerinden kesilen TRT Payı, yada Enerji Fonu gibi ücretleri tahsil eden kuruluşlar 5018 sayılı KMYKK kapsamı dışındadır. TRT gibi kendi gelirleri ile giderlerini karşılamakta zorlanan kamu kaynağından pay alan kuruluşların da parlamento denetimine alınmasını sağlayacak yasal düzenlemelerin en kısa sürede yapılması gerekmektedir.

5018 sayılı KMYKK ile bütçenin kapsamının genişletilmesine rağmen hala kamu kesiminin tamamını içine alacak bir bütçe yapısı oluşturulamamıştır.

5018 sayılı KMYKK kapsamı dışında kalan kamu idareleri ise genel yönetim içerisinde yer verilmeyen; Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT), belediyeler tarafından oluşturulan Belediye İktisadi Teşebbüsleri (BİT) ve özel hukuk hükümleri çerçevesinde kurulmuş olan başta Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası olmak üzere sermayesinin bir kısmı veya tamamı Devlet'e ait kamu şirketleri ile kamu görevi ve hizmetini yürüten dernek ve vakıflar ile gelinen nokta itibarıyla döner sermayeli işletmeler, fonlar ve 5436 Kanun ile kapsamdan Çıkarılan TRT, TOKİ TMSF gibi kamu idareleridir (Cebeci ve Tosun, 2006: 3).

Kanunda Genel ve Özel Bütçeli Kuruluşlar, Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar, Sosyal Güvenlik Kuruluşları ayrı ayrı cetvellerde zikredilmiş fakat mahalli idarelere ilişkin bütçeler ilgili cetvellerde belirtilmemiş, birçok kamu kaynağını dolaylı olarak kullanan (TRT Payı, Enerji Fonu vs.) kuruluş bütçeleri ilgili yasa kapsamına alınmamıştır.

5018 sayılı KMYKK Devlet Bilançosunu çıkarmaya elverişli bir şekilde yeniden yapılandırılmalıdır. Oluşturulacak Devlet Bilançosu şu alt bilançolardan oluşacaktır (Konukman vd.,2000: 182).

- Tüm merkezi hükümet bilançosu
- Konsolide işletmecî KİT'ler bilançosu
- Konsolide yerel yönetimler bilançosu
- Konsolide sosyal güvenlik kurumları bilançosu
- Konsolide kamu bankaları bilançosu

Devlete ait bu bilançonun oluşturulması için Devletin bütün kurum ve kuruluşlarında aynı muhasebe sisteminin kullanılması gerekir. Dolayısıyla Devlet Muhasebe Sisteminin bütün kamu kurum ve kuruluşlarında ortak şekilde uygulanabilecek bir hesap planı üzerinde şekillenmesi gerekmektedir.

4.2.4. Mali Mevzuatın Basitleştirilerek Anlaşılır Hale Getirilmesi

Mali sistem içerisinde bütçe gerçekleştirmelerine ilişkin veriler mümkün olduğunca basitleştirilmeli, fiili harcamaların tabi olduğu ihale yasaları ile Devletin en önemli gelir kalemine dayanak oluşturan vergi yasaları ve ilgili mevzuat daha anlaşılabilir hale getirilmelidir.

Kamu ihale mevzuatı içerisinde yer alan 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu(KİK) kamu alımları ile ilgili ihale süreci ile bu süreci denetleyecek Kamu İhale Kurumu'nun işleyişine ilişkin esasları düzenlemiş, 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ile de kamu ihale sürecinden sonra yani firmalar ile sözleşme imzalandıktan sonra izlenecek süreçler belirlenmiştir. Bu mevzuatlar o derece karmaşık ve birbirine girişik durumdadır ki bazen Kamu İhale Kurumu bile ihale konusu ile ilgili bazı uygulamalar hakkında görüş belirtmekte zorlanmaktadır. Dolaysı ile kamu gider alanını düzenleyen kamu ihale mevzuatının sadeleştirilmesi ve herkes tarafından anlaşılabilir hale getirilmesi, ihalelerin şeffaf ve katılımcılığını arttırıcı özellikte olması önem arz etmektedir.

Kamu gideri ile ilgili yasal karmaşıklık ve anlaşılamayan mevzuat vergi yasaları içinde geçerlidir. Her ne kadar Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi ile Defterdarlıkları kâğıt üzerinde birbirinden ayırarak devletin gelir toplama ile ilgili işlemlerini Gelir İdaresi Başkanlıklarına, gider ile ilgili görevleri Defterdarlıklara verdi ise de bu iki kuruluş da uzmanlaşma ve işlevsellik bağlamında hala yapılanmasını tamamlayamamıştır. Mevzuat son derece karmaşık, vatandaşın bilgiye ulaşabilirliği ise son derece zordur. Son dönemde Gelir İdaresi ve Maliye Bakanlığı özelgeler, Bilgi Edinme Kanunu kapsamında bazı düzenlemeler yaptı ise de mevcut personel ve bilişim sistemi ile ilgili sorunlar hala aşılamamıştır.

Vergi mevzuatının mümkün olduğunca basit hale getirilerek, sadece bütçe giderlerinin değil vergi idarelerinin vergi toplama, kayıt ve sistemlerinin de kamuoyu denetimine açılması önem arz etmektedir.

4.2.5. Farklı Kanunlarda Yer Alan Tanımların Uyumlaştırılması

5018 sayılı KMYKK içerisinde yer alan “Harcama Yetkilisi”, “Gerçekleştirme Görevlileri”, “Muhasebe Yetkilisi”, “İç Kontrol Görevlileri”, “Mali Kontrol Görevlileri” unvandan bağımsız olarak değerlendirilmiş bu görevlere atanacakların niteliklerine ilişkin idarelere “İç Kontrol Görevlileri” ve “Harcama Yetkilileri” hariç herhangi bir kriter getirilmemiştir.

İdarelerde yapılan işlemlerle ilgili olarak mali sorumluluk getiren faaliyetlerde görevlilere herhangi bir ek ücret vs. avantaj sağlanmamakta dolaysı ile bu sorumluluğu alanlar, bu görevlerden imtina etmek adına her yolu denemektedirler. Özellikle “Gerçekleştirme Görevlileri” konusunda kamu kurum ve kuruluşlarında önemli sıkıntılar yaşanmaktadır. Gerek teknik personel yetersizliği gerekse personellerin bu görevlerden kaçma eğilimleri kamu yönetim sisteminde ciddi bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kamu ihale mevzuatında yer alan “Muayene ve Kabul Komisyonu” ‘nda görev alanlar ile “Kontrol Teşkilatı” ‘nda görev alanlar 5018 sayılı KMYKK’da toplu olarak “Gerçekleştirme Görevlileri” olarak anılmışlardır. Kontrol teşkilatında görev alanlar kamu ihale mevzuatı açısından değerlendirildiğinde Muayene ve Kabul Komisyonlarında görev alamazlar bu durumu 5018 sayılı Kanun açısından değerlendirdiğimizde ise gerçekleştirme görevlileri muhasebe yetkilisi olarak görev yapamıyorlar. Dolaysı ile kontrol teşkilatı ve muayene kabul komisyonlarında görev alanlar muhasebe yetkililerinden farklı kişiler olması gerekmektedir. Bu konu ile ilgili düzenlemelerin de ayrı olarak yapılması gerekmektedir.

4.2.6. Borçlanma ve Bütçe Açıkları ile İlgili Sınırlamalar Getirilmesi

Mali sisteme ilişkin yürütme organını bağlayıcı bazı hayati düzenlemelere ilişkin hükümlerin Anayasa’ya konulması gerekmektedir.

Örneğin İç ve Dış Borçların toplamından oluşan Toplam Borç Stokunun GSMH’nın %50 veya %60’ını geçemeyeceği gibi bir ibare eklenmesi yada dış borçlanma ile sağlanan finansmanın belli yerlere kullanılma mecburiyeti gibi

hükümetleri bağlayıcı hükümlerin getirilmesi mali istikrar açısından önem arz etmektedir.

Bütçe açığının da GSMH'nın Maastricht kriterlerinde olduğu gibi %3'ünü geçemeyeceği hükmü getirilmesi mali disiplin açısından önem arz etmektedir.

4.3. İDARİ VE YÖNETSEL SORUNLAR

Devletin mali alandaki rolünün genişliğinin göstergelerinden biri, toplam kamu harcamalarının GSYİH içerisindeki reel payıdır. Öte yandan toplam kamu harcamalarının kompozisyonundaki değişiklikler de devletin mali alandaki rol ve fonksiyonlarındaki değişim konusunda ipucu vermektedir (Aktan vd., 2004: 27). Her iki değerlendirmede de Devletin mali alandaki alanının kamu hizmetlerindeki çeşitlenmeye paralel olarak genişlediği görülmektedir. Bu çeşitlenme ve değişime paralel olarak gelişen idari kapasite bünyesinde kanunla çelişen bazı uygulamalar idari düzeyde yapılmaktadır. Bunlara ilişkin bazı hususlara değinilmeye çalışılmıştır.

4.3.1. Bütçenin Emanet Hesaplarla Ertesi Yıla Aktarılması

Bilanço hesaplarında Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar olarak nitelendirilen ve 323 sayılı hesaplarda yer alan Bütçeleştirilmiş Borçlar hesabı ile bunların bütçede karşılığının izlendiği yansıtma hesabı olan 831-Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar hesabının ertesi yıla devir verdiği görülmektedir. Bu hesapların kapatılmaması nedeniyle bu tarz harcamaların ait olduğu yılda gider gösterilmeyerek ertesi yıla aktarıldığı ve bu durumun bütçe uygulamaları konusunda problemleri bir hal aldığı görülmektedir. Emanet hesapların ait oldukları yıl içerisinde mutlak suretle kapatılması gerekmektedir.

4.3.2. Avrupa Birliği Fonlarının İç Mevzuata Aykırı Bir Şekilde Kullanılması

Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 5018 sayılı KMYKK hükümlerine tabi tutulmaktadır. Ancak uygulamada AB veya uluslararası kuruluşlardan sağlanan kaynakların kullanımında

iç mevzuatımızda mevcut olan hükümlerden ziyade krediyi sağlayan kuruluşların öngördüğü düzenlemelere göre işlem yapıldığından, 5018 sayılı Kanun hükümlerinin uluslar arası kaynaklardan sağlanan fonların kullanımında çok da belirleyici olmadığını belirtmek gerekir (Çolak, 2008: 14).

AB fonları ile uluslar arası kuruluşlardan sağlanan kaynakların kullanım alanını, raporlanmasını, değerlendirilmesini düzenleyecek bir yönetmeliğin çıkarılması sorunun çözümünde yardımcı olacaktır.

4.3.3. Orta Vadeli Program ile Orta Vadeli Mali Plan'ın Zamanında Yayınlanamama Sorunu

Orta Vadeli Program(OVP) ile Orta Vadeli Mali Plan(OVM) 5018 sayılı KMYKK' da öngörülen zamanda 2012 yılına dek sadece bir kez zamanında yayımlanmıştır. Bu durum parlamentonun bütçe politikalarının değerlendirip tartışmasına yeterli zamanı bırakmamaktadır.

OVP'den 5018 KMYKK'nın beklediği; makro politikaların, ilkelerin hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklüklerin planlar ve ülkenin genel ekonomik koşulları çerçevesinde gelecek üç yıllık döneme yön verecek şekilde ortaya konmasıdır. Bir diğer ifade ile bu program esas olarak bütçe ve takip eden iki yıla ait tahminlerin hazırlanması sırasında esas alınacak ilkeleri, stratejik öncelikleri ve temel ekonomik hedefleri içeren bir metin niteliğindedir. Kaynakların tahsis edileceği öncelikli sektörlerin neler olacağı konusundaki hükümet tercihlerini göstermesi beklenir. Bu anlamda bütçenin beyni olarak görülmelidir.(Mali İzleme Raporu,2006 Haziran). Bu plan hem TBMM'ye hem de kamuoyuna bütçe politikaları konusunda hükümetin niyetini göstermek açısından önemli bir belge olma özelliği taşımaktadır(TEPAV, 2012) .

OVM'de hedeflenen ise gelecek üç yıla ilişkin olarak kamu gelir ve gider tahminleri ile birlikte, hedef, açık ve borçlanma durumunun ortaya konması ve mali politikaların programın koyduğu çerçevede açıklanmasıdır. Bu plan OVP'ye bir nevi hayat veren bir plandır. Dolaysı ile her iki planında parlamentoya 50188 sayılı

KMYKK'nın öngördüğü süreler içerisinde sunulmaması parlamento açısından bütçe hakkı üzerinde ciddi bir kısıtlama olduğu anlamına gelir ve bu da ciddi bir sorundur. Parlamente bu planların zamanında gelmesini sağlayacak önlemlerin alınması gerekmektedir.

Tablo:11 Orta Vadeli Program(OVP) ve Orta Vadeli Mali Planların(OVMP) Yayınlanma ve Gecikme Durumları (2006-2014)

Plan ve Program Dönemi	OVP Yayınlanma Tarihi	Gecikme Durumu	OVMP Yayınlanma Tarihi	Gecikme Durumu
2006-2008	31.05.2005	Zamanında	02.07.2005	Gecikmeli (2 hafta)
2007-2009	13.06.2006	Gecikmeli (2 hafta)	15.07.2006	Gecikmeli (1 ay)
2008-2010	21.06.2007	Gecikmeli (3 hafta)	03.07.2007	Gecikmeli (2 hafta)
2009-2011	28.06.2008	Gecikmeli (3 hafta)	08.07.2008	Gecikmeli (3 hafta)
2010-2012	16.09.2009	Gecikmeli (3,5 ay)	18.09.2009	Gecikmeli (3 ay)
2011-2013	10.10.2010	Gecikmeli (4,5 ay)	10.10.2010	Gecikmeli (4 ay)
2012-2014	13.10.2011	Gecikmeli (4,5 ay)	13.10.2011	Gecikmeli (4 ay)

KAYNAK:TEPAV 2012 Yılı Mali İzleme Raporu

4.3.4. Bütçelerde Ödenek Üste Harcama Yapılabilmesi

Bütçelerde ödenek üstü gider yapılması ve bütçede bazı ödeneklerin aktarmalar yolu ile aşılması ciddi bir sorun olarak hala devam etmektedir.

Bütçelerde Maliye Bakanı'na verilen yetkilerle ödeneklerin aşıldığı, TBMM'den ek bütçe için izin alınmadan bu harcamaların yapılmaya devam edildiği ve tamamlayıcı ödenek uygulaması ile dönem sonunda TBMM'ye onaylanması yolunun son yıllarda yaygınlık kazandığı ve bu ödenek üstü harcamaların personel ödemelerinin nasıl olsa ödenek olmasa da yapılmak zorunda olduğuna dayanarak yıl içinde personel harcamalarını karşılamak için başlangıçta konulan ve yeterli olduğu düşünülen ödeneklerin başka kalemlere aktarılması, yani ödeneksiz yapılmayacak bir çok harcamanın da personel ödeneklerinden aktararak yapılması, böylece TBMM'den onay almadan bütçe harcamalarının yapılması yolunu açmaktadır. Aynı istisna 2012 yılı Mali Yılı Bütçe Kanunu'nun 8. maddesinde tekrar devam ettirildiği TEPAV'ın 2012 Yılı Mali İzleme Raporu ve Makro Çerçeve konulu raporunda belirtilmiştir.

Sayıştay 2010 Yılı Uygunluk ve sonuç raporlarına göre 2009 Yılında ödenek üstü gider toplamı bir önceki yıla göre %93,95 oranında artmıştır.

4.3.5. Sayıştay Denetiminin Kapsamının Genişletilmesi Gerekliliği

Sayıştay denetiminin Cumhurbaşkanlığı ve TBMM'nin bütçelerini de içine alacak şekilde genişletilmesi önem arz etmektedir.

4.3.6. Mali Mevzuatın Basitleştirilerek Daha Anlaşılır Hale Getirilmesi

Mali sistem içerisinde bütçe gerçekleştirmelerine ilişkin veriler mümkün olduğunca basitleştirilmeli, fiili harcamaların tabi olduğu ihale yasaları ile Devletin en önemli gelir kalemine dayanak oluşturan vergi yasaları ve ilgili mevzuat daha anlaşılabilir hale getirilmelidir.

Kamu ihale mevzuatı içerisinde yer alan 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu(KİK) kamu alımları ile ilgili ihale süreci ile bu süreci denetleyecek Kamu İhale Kurumu'nun işleyişine ilişkin esasları düzenlemiş, 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ile de kamu ihale sürecinden sonra yani firmalar ile sözleşme imzalandıktan sonra izlenecek süreçler belirlenmiştir. Bu mevzuatlar o derece karmaşık ve birbirine girişik durumdadır ki bazen Kamu İhale Kurumu bile ihale konusu ile ilgili bazı uygulamalar hakkında görüş belirtmekte zorlanmaktadır. Dolaysı ile kamu gider alanını düzenleyen kamu ihale mevzuatının sadeleştirilmesi ve herkes tarafından anlaşılabilir hale getirilmesi, ihalelerin şeffaf ve katılımcılığını artırıcı özellikte olması önem arz etmektedir.

Kamu gideri ile ilgili yasal karmaşıklık ve anlaşılamayan mevzuat vergi yasaları içinde geçerlidir. Her ne kadar Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi ile Defterdarlıkları kâğıt üzerinde birbirinden ayırarak devletin gelir toplama ile ilgili işlemlerini Gelir İdaresi Başkanlıklarına, gider ile ilgili görevleri Defterdarlıklara verdi ise de bu iki kuruluş da uzmanlaşma ve işlevsellik bağlamında hala yapılanmasını tamamlayamamıştır. Mevzuat son derece karmaşık, vatandaşın bilgiye ulaşabilirliği ise son derece zordur. Son dönemde Gelir İdaresi ve Maliye

Bakanlığı özelgeler, Bilgi Edinme Kanunu kapsamında bazı düzenlemeler yaptı ise de mevcut personel ve bilişim sistemi ile ilgili sorunlar hala aşılamamıştır.

4.3.7. Mali Konularda 5018 Sayılı KMYKK’nın Belirleyiciliği

Farklı kanunlarda 4734 sayılı KİK, 4735 Sayılı KİK Kanunu gibi kanunlarda 5018 sayılı Kanun ile çelişen bazı hükümler bulunmaktadır. Bu nedenle mali açıdan saydamlığın sağlanması amacıyla Anayasa’ya “Mali konularla ilgili olarak diğer kanunlarda 5018 Sayılı KMYKK’ya aykırı hükümler konulamaz” şeklinde hüküm getirilmesi yerinde olacaktır.

4.3.8. Normlar Arasındaki Uyumsuzluk Sorunu

Anayasa’nın 160. maddesine göre sorumluların hesap ve işlemlerini hükme bağlamaktadır. 5018 sayılı Kanun öncesi mali yönetim kanunu olarak 1050 sayılı Kanunda üst norma uygun olarak kusursuz sorumluluk ekseninde mali işlemlerde sorumluluk sayman ile tahakkuk memuruna, sorumluluk üstlenme halinde ita amirlerine yüklemişti. Aynı şekilde Sayıştay Kanunu da konuyu usul yönünden buna uygun olarak düzenlemiştir (Kızılkaya, 2004:178).

5018 sayılı Kanun ile sorumlular ve sorumlulukları tamamen değişmiştir. Önceki uygulamada tek kişide birleşen tahakkuk memurunun yerini mali süreci gerçekleştiren birden fazla kişiye ifade eden gerçekleştirme görevlileri sorumluluğun merkezine yerleştirilmiş, saymanın yerini alan muhasebe yetkilisinin sorumluluğu önceye göre hayli sınırlanmıştır. Önceki uygulamada sorumluluk üstlenmeye münhasır olan ita amiri yerini alan harcama yetkilisinin sorumluluğu ise Kanuna göre harcama talimatı ile sınırlı olması gerekirken Sayıştay Genel Kurulu kararı ile tüm süreci kapsayacak şekilde genişletmiştir (Kızılkaya, 2004:178).

Anayasa ve Sayıştay Kanunu değişmemişken mali işlemlerin esasını dolayısıyla sorumlular ve sorumluluğun niteliğini düzenleyen norm değişmiştir. Konuya ilişkin mevzuatın kendi içindeki uyumsuzluğu nedeniyle üst norm olan Anayasa esas alınarak halen Sayıştay tarafından değişen sorumlular çerçevesinde her durumda sebep olmaya dayalı olarak kusursuz sorumluluk temelinde sorumluların

sorumluluklarına hükmedilmektedir. Değişen yalnızca sorumluların çerçevesidir. Sorumluluğun niteliğinde halen kusursuz sorumluluk esas alınmaktadır. Çünkü kusura dayalı sorumluluk esas alındığında Sayıştayın kamu görevlilerinin kusura dayanmayan işlemlerde ilgililer bağlamında gerçek ve tüzel kişiler için bir borç hükmetmesinin önünde en başta Anayasal engel vardır. Bu nedenle normlar arasındaki uyumun bir an evvel oluşturulması Anayasa ve Sayıştay Kanunu'nun değiştirilmesi gerekmektedir(Kızılkaya, 2004:178).

Kızılkaya'nın yukarıda yer verdiği eleştiriler son derece önemli olup etkisini yargılama sürecinde göstermektedir. 5018 Sayılı Kanun'un 71. maddesi gereği verilen kararların konusu kamu görevlileridir. Kamu görevlileri dışında verilen hükümlerin karşısına Anayasal hükümler çıkmakta ve bu kararlar çoğunlukta uygulanamamaktadır.

Anayasa'da kamu zararı ile ilgili olarak düzenlemelerin ivedilikle yapılması gerekmektedir.

4.4. YAPISAL ANLAMDA GÖRÜLEN EKSİKLİKLER

Kapsamlı reformlar ile giderilebilecek yapısal eksikler olup aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

4.4.1. Kamu Personel Rejimi'nin Daha Sade Hale Getirilmesi

Yapısal anlamda görülen en belirgin eksiklik karmaşık, düzensiz ve farklı uygulamalarla işleyen kamu personel rejimidir. Mevcut personel rejimi ile 5018 sayılı KMYKK' da öngörülen performans ölçümü, idarenin belirlediği hedeflere ulaşma kabiliyeti son derece sınırlıdır.

Anayasa'nın 128. maddesinde yer alan “diğer kamu görevlileri” ifadesi Türk Yönetim Sistemi içerisinde son derece çeşitlendirilmiş, kurum ve kuruluşlar çalıştırdıkları personele daha fazla ücret ödeyebilmek adına çok değişik ünvanlarda personel tipi yaratma yolunu seçmişlerdir.

657 DMK' da yapılan 10 hizmet sınıfına da özel hizmet tazminatı veya farklı adlar altında bunların ücretleri sınıflandırılmış, ücretler arasında %50'lere varan adaletsizlikler oluşmuştur. Örneğin 2 yıllık yüksek okulu mezunu ve Teknik Hizmetler Sınıfında görev alan bir görevli doktora derecesinde mezun olmuş Genel İdari Hizmetler sınıfında görev yapan bir görevliden daha fazla ücret alabilmektedir.

Diğer bir husus ise kurumlar arasında uygulanmakta olan ücret farklılığıdır, Kalkınma ajansları, KİT'ler vs. kuruluşlarda sözleşmeli olarak yüksek ücretlerle personel istihdamı yoluna gidilmiş ve bunların işe alım, terfi,tayin vs. süreçlerde de farklı uygulamalar yoluna gidilerek bu konuda saydamlık sağlanamamıştır.

Her ne kadar 2011 yılında çıkarılan bir torba yasa ile farklı kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan ve aynı unvana sahip personelin aynı ücreti alması amacıyla bir düzenleme yapıldı ise de yerel yönetimlerde SODES ödemeleri vs. adlar altında farklı uygulamalar hala devam etmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında benzer görev tanımlarında farklı yasalara tabi personel çalıştırılabilmektedir. Ücret adaletsizliği ve sorumluluk dağılımındaki belirsizlik yüzünden personel memnuniyetsizliği ortaya çıkmaktadır.

Karışık ve verimsiz olan kamu personel sistemi kamu kesiminde yetersiz kişilerin istihdam edilmesine yol açmakta ve bu durum kamu kaynaklarının verimsiz kullanımını da beraberinde getirmektedir.

Yapılması gereken en önemli düzenleme kamu personel reformunun acilen gerçekleştirilmesi ve 657 DMK'da yer alan hizmet sınıflarının kaldırılarak personel sisteminin liyakat, hizmet süresi, eğitim durumu, unvan gibi kriterlerle ücret sisteminin yeniden yapılandırılması ve işleyişin sağlıklı bir zemin üzerine oturtulması, kamu personel alım sisteminin mümkün olduğunca saydam olması ve bu görevlere layık vatandaşların yerleşebileceği bir zemin üzerine kamu personel sisteminin oluşturulması, çok özel durumlar hariç sözlü mülakat sisteminin mümkün olduğunca asgariye indirilmesi yada uluslararası standartlara uygun bir şekilde mülakat sınavlarının yapılması gerekmektedir.

Kamu personel sisteminde diğerk bir sorun ise işleyişte karşımıza çıkmaktadır. Kamu kesiminde insan unsurunu dikkate alan ve buna göre düzenlenmiş sistemden vazgeçilerek kamu hizmetlerin gereklerini esas almış ve buna göre düzenlenmiş bir sisteme geçilmesi, yönetimde etkinlik, mali sorumluluk ve saydamlık ilkelerinin gereklerini yerine getirecek bir sistemin oluşturulması önem arz etmektedir.

Kamu personel sistemine yönelik diğerk bir husus ise 5018 Sayılı KMYKK’da kamu kurum ve kuruluşlarında görevli olan görevlilerle bir performans sözleşmesi yapılması buna yönelik yasal ve yönetsel düzenlemelerin ivedilikle hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Yeni Zelanda örneğinde olduğu gibi kamu kurum ve kuruluşlarındaki üst yöneticilerin sorumluluğu yönetsel anlamda arttırılmalı, plan ve programlarda belirlenen hedefleri gerçekleştiremeyen üst yöneticilere yada idarecilere uygulanacak yaptırımlar ile ilgili bir düzenleme getirilmeli, başarılı üst yöneticiler ve idarecilerin ödüllendirilmesine olanak sağlayacak bir sistem kurulmalıdır.

Kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik bir performans sözleşmesi getirilmesi ve dönem sonlarında bu kuruluş performanslarının kapsamlı olarak bir kurul tarafından değerlendirilerek TBMM’ye sunacak bir düzenlemenin yapılması 5018 sayılı KMYKK’nın yapmak istedikleri açısından önem arz etmektedir.

Yapılacak bu tarz düzenlemeler ile kamu görevlerine yapılacak atamalarda siyasi ve kişisel değerlendirme yerine başarı değerlendirmesinin ön plana alınması ve sürecin saydam olmasını sağlayacak bir sürecin sağlanması gerekmektedir.

4.4.2. Vatandaş Odaklı Değerlendirme Sistemi’nin Kurulması

Kamu kurum ve kuruluşlarında özel kuruluşlardaki müşteri memnuniyeti benzeri vatandaş memnuniyeti ya da kamu kurum ve kuruluşun vermiş olduğu hizmetlerden yararlananlara yönelik kalite değerlendirme sistemi getirilmeli, vatandaşın ve çalışanların memnuniyetine yönelik anket, değerlendirme vb. formlar düzenli olarak hizmetten yararlananlara sunulmalı ve buradaki tespit ve öneriler yönetim tarafından mutlak suretle değerlendirilmelidir. Mevcut durumda bazı

kurumların Türk Standartları Enstitüsünden Toplam Kalite Yönetimi gibi bazı belgeleri aldığı görülmekte ancak fiiliyatta bu durumun gerçekçi olmadığı görülmektedir. Örneğin kalite belgelerinde 5 dakikada bitirilmesi öngörülen bir hizmet bazen bir yada iki saati bulmaktadır.

Harcanan kamu kaynağının zaman ve miktar açısından değerlendirilmesi ile fayda-maliyet analizinin yapılmasında kolaylık sağlanacak ve bu durum kamu kaynaklarının kullanımında otonom bir denetim sistemini beraberinde getirecektir.

4.4.3. Kamu Bankaları'nın Özelleştirme Sürecinde Belirsizliğini Koruması

Siyasal otorite ve bürokrasinin elinde bulunan önemli bir enstrüman da Kamu Bankalarıdır. 2001 Krizinden sonra özelleştirmeye ilişkin niyetler ortaya konulsa da siyasal iktidar ve bürokrasi elindeki bu enstrümanı kolay bırakmak niyetinde değildir. Dolayısı ile kamu mali yönetim sistemimizde Kamu Bankaları'nın durumu hala belirsizliğini korumaktadır. 2001 yılında çıkarılan bir kanunla bu bankaların özelleştirilmesi öngörülmüş ancak sonraki dönemlerde çıkarılan yasalarla özelleştirme süreleri Bakanlar Kurulu tarafından sürekli uzatılmıştır. Bu bankaların kamu mali yönetim sistemi içerisindeki yeri hala netlik kazanmamıştır. Kamu bankalarının karar, işlem ve eylemlerine yönelik herhangi bir denetim yapılamamakta işleyiş tamamen bankaların yönetim kurullarına bırakılmaktadır. Kamu bankalarına ait taşınmazlarının envanterinin özünde Devletin elinde olduğu ve faaliyetlerine yönelik kaynakların ise dolaylı olarak kamu malı olduğu düşünüldüğünde kamuya ait bir malın, taşınmazın, vs. değerlerin kullanımından elde edilecek gelirlerden kamuoyu sağlıklı bir şekilde bilgi sahibi olamamaktadır.

4.4.4. Performans Denetimine İlişkin Yaptırımların Olmaması

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay'ın yapacağı denetimlerle ilgili olarak ile Düzenlilik ve Performans Denetimi olarak iki ayrı denetim mekanizmasından bahsedilmiş ve düzenlilik denetiminin mali denetim ve uygunluk denetiminden ibaret olduğu ve performans denetiminin ise mali ve hukuki bir sorumluluk doğurmayacağı ilgili kanunda belirtilmiştir. Sayıştay Kanunu'na her ne kadar performans denetimi ile ilgili hüküm getirilmiş ise de performans denetimine

ilişkin idari sorumluluğun kurumların kendi bünyesinde yapacağı bir düzenleme ile belirlenmesi gerekmektedir.

4.5. KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ'NİN İŞLEVSEL OLMAYIŞI

Mali sistemden beklenen mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun gereklerinin yerine getirilebilmesi için öncelikle mali sistemin açık anlaşılabilir bir şekilde kamuoyunun bilgisine sunulması gereklidir.

2012 Sayıştay Genel Değerlendirme Raporunda İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Birimlerinin birçok kamu idaresinde hala kurulmadığı belirtilmiştir. Bu durum kamu idarelerinde denetim mekanizmasının işlevsel olmadığını belirtmektedir (Sayıştay, 2012).

Kanun'un belirleyici unsurlarından olan 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde performans esaslı bütçeleme ilkeleri çerçevesinde stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ilişkisinin tam olarak kurulamadığından bahsetmiştir. Bu durum Kanun'un en önemli ayaklarından birinin eksik olduğunu belirtmektedir. Stratejik Plan ve Performans Esaslı Bütçeleme anlayışının uygulanmayışı Kanun'un zaten Kanun'u tekerlekleri olmayan bir binek aracı haline getirmektedir.

Kamu idarelerinde maliyet-etkinlik analizinin yapıldığına ilişkin herhangi bir veri bulunmamaktadır. Bu da kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılmasının sağlanamadığını göstermektedir.

Kamu idarelerinin birçoğunda raporlama sistemlerinde hala sıkıntılar olduğu bir kısmında taşınır ve taşınmazlara ilişkin kayıtların tutulmadığı 2012 Sayıştay Raporunda belirtilerek bir anlamda Devletin elindeki taşınır ve taşınmazların miktar ve adedi ile parasal değerlerinin bilinmediği belirtilmektedir. Yasama organı ile kamuoyunun bilinmeyen bir şeyi denetleyemeyeceği göz önünde bulundurulursa bu durum ciddi sıkıntı teşkil etmektedir.

Sayıştay Raporlarının TBMM'ye sunulmadığına yönelik tartışmaların yaşandığı dönemlerde kamu kurum ve kuruluşların sağlıklı mali raporlar üretilmediği gözlemlenmektedir. Özellikle genel bütçeli kuruluşların mali sistemlerinde önemli sıkıntılar olduğu, kurumsal değerlendirmelerin sağlıklı bir şekilde yapılmadığı iktidar ve muhalefet partileri arasındaki tartışmalardan anlaşılmaktadır. 2012 Yılı Sayıştay Genel Değerlendirme Raporu'nda da bu durum Genel Bütçeli kuruluşların mali rapor üretilmediği şeklinde eleştirilere neden olmuştur.

Üniversiteler ile yerel idarelerde muhasebe kayıtlarının tahakkuk esaslarına uygun tutulmadığı döner sermaye ve bağlı belediye kuruluşlarının mali işlemlerinin kayıt altına alınmadığı şeklinde eleştiriler yöneltilmiştir.

Yukarıdaki eleştiriler bir bütün olarak değerlendirildiğinde 5018 Sayılı Kanun'un en önemli hükümlerinin aradan geçen bunca süreye rağmen hala işlevsel olmadığını gözler önüne sermektedir. Bu durumun önemli sebeplerinden biri de yasaları uygulayabilecek personel ve altyapı yetersizliğidir. Öncelikle personel istihdamında hizmet içi eğitim faaliyetleri etkili değildir. Uluslararası düzeyde personel hizmet içi eğitimi konusunda teknik destek alınmalıdır. Personel işe alma, değerlendirme, liyakat sistemleri gözden geçirilmelidir.

5. SONUÇ

Rüşvet ve yolsuzluklar ile kamu kaynağının etkin ve verimsiz bir şekilde siyasal iktidar tarafından yandaşlara menfaat sağlama yönünde kullanıldığına yönelik tartışmaların yoğunlukla yaşandığı günümüzde mali yönetimin saydam bir temel üzerinde, vergi mükelleflerinin menfaatlerine yönelik olarak kullanılmasını sağlamak, diğer bir deyişle toplumdan toplanan kaynakların tekrar topluma sağlıklı bir şekilde dönüşümünü sağlayacak bir sistemin oluşturulması çağdaş demokratik yönetim sistemlerinin vazgeçilmez görevidir.

1050 Sayılı MUK'a yöneltilen en önemli eleştiriler kısaca, bütçe kapsamının dar olması, kalkınma planları ile bütçeler arasındaki bağın kopmuş olması, kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde kullanılamaması, harcama sürecinin katı ön kontrollere tabi olması, Sayıştay denetiminin kapsamının dar olması ve nakit esaslı muhasebe sistemi olmuştur.

KMY sistemimize yöneltilen bu eleştirileri karşılamak ve kamu kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere 5018 Sayılı KMYKK çıkarılmış ve bu kanun ile parlamentonun denetim alanı nispeten genişletilmiş fakat kamuoyu denetimi konusunda kendisinden beklenen düzeyi henüz yakalayamamıştır.. Kamu kaynağının önceden belirlenen hedefler doğrultusunda etkin, verimli ve ekonomik kullanımına ilişkin hükümler bulunsa da uygulamada bu hüküm tam olarak yerine getirilememiştir.

Sayıştay Kanunu'nun çok yeni olması ve Sayıştay'ın personel yapısının 5018 Sayılı Kanun'un öngördüğü kuruluşların denetiminin etkin bir şekilde yapılmasını sağlayacak nitelikte ve büyüklükte olmaması denetim anlamında bir takım sıkıntıları beraberinde getirmiştir. Sayıştay Başkanlığı denetim organlarının gelişimine yönelik gerekli tedbirlerin alınması, denetim standartlarının Türk Sayıştay'ının da üye olduğu uluslar arası kabul görmüş İNTOSAI gibi standartlara uygun hale getirilmesi önem arz etmektedir.

Kuruluşların iç denetimleri konusunda da bir yeknesaklık bulunmayıp birbirinden oldukça farklı iç kontrol birimi, teftiş kurulları, denetim kurulları gibi

kuruluş bünyelerinde birbirinden oldukça farklı yapılanmalar göze çarpmaktadır. İç denetim standartlarının belirlenerek kuruluşlar bünyesinde bir denetim standardının oluşturulması önem arz etmektedir.

5018 Sayılı Kanun'un başta Anayasa olmak üzere mali yönetim ile ilgili kanunlarla uyumu sağlanmalı, kanunlarda yer alan birbirine aykırı hükümler yeniden tanımlanmalıdır.

Kuruluş organizasyon yapıları iç kontrolün sağlıklı bir şekilde ve sürekliliğini sağlayacak şekilde yapılandırılmalıdır. Hala birçok Bakanlık bünyesinde Personel İdari ve Mali İşler adı altında tahakkuk ve muhasebe birimleri bir arada faaliyet göstermektedir. Mali birimlerin mutlak suretle diğer birimlerden ayrıştırılması, tahakkuk birimleri ve mali birimlerin birbirlerini kontrol edecek şekilde yapılandırılmaları önem arz etmektedir.

Devletin envanterinde bulunan (KİT'ler, Döner Sermayeli İşletmeler, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, Fon'lar dahil olmak üzere) bütün taşınır ve taşınmazların envanterinin çıkarılabileceği bir sistemin oluşturulması gerekmektedir.

Kamu personel reformunun bir an etkinlik ve verimlilik çerçevesinde yeniden yapılandırılması, farklı personel rejimlerinin kaldırılması, çalışma hayatı, emeklilik vs. düzenlemelerin yeniden ele alınarak çağın gereklerine uygun yeni bir kamu personel sisteminin hayata geçirilmesi kamu kaynağının etkin ve verimli kullanılmasının temel yapı taşlarından biri olacaktır.

Kamu harcamaları içerisinde devlet personel harcamamaları önemli pay almaktadır. Maliye Bakanlığının 2012 yılı için düzenlemiş olduğu genel faaliyet raporunda faiz dışı bütçe giderlerinin toplam %27,18' i personel giderlerinden oluşmaktadır. Yani mükelleflerin ödediği vergilerin büyük bir kısmı personel harcamalarına ayrılmakta ve sistemindeki etkinsizlik ve verimsizlik kamu kaynağının kullanımında da bir takım sıkıntıları beraberinde getirmektedir. Sistemin yeniden ele alınarak çağdaş kamu yönetimi ilkeleri çerçevesinde yeniden tasarlanması kamu harcamalarının geleceği için büyük önem arz etmektedir. Hükümetlerin belirlediği

politikalar ne kadar isabetli olursa olsun uygulayıcıların yetersizlikleri en iyi politikaların bile hayata geçirilmesinde sorunlara yol açmaktadır (BUMKO, 2012).

5018 sayılı Kanun uygulamaları genel olarak değerlendirildiğinde bütçe açıklarının Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya (GSHY) oranı sürekli düşüş eğilimdedir. Yani 2004 yılında %14,1 olan bütçe açığının GSYH' ya oranı 2012 yılında %1,3'e düşmüştür. Kamu Mali Sistem ile ilgili çalışmaların geliştirilerek devam etmesi önem arz etmektedir. (BUMKO, 2012)

İdarelerin performans değerlendirmeleri ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca 2008 yılında “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik” ve “Performans Programı Hazırlama Rehberi” yayımlanmış bu çerçevede Maliye Bakanlığına gönderilen performans programlarının değerlendirmeleri yüzeysel olarak yapıp idarelerce paylaşılmışsa da bu durum kamuoyuna açıklanmamıştır. Dolaysı ile performans gerçekleştirmelerine ilişkin kamuoyu sağlıklı bilgi sahibi olamamaktadır.

Diğer bir önemli sorunda idarelerin performans gerçekleştirmelerine ilişkin herhangi bir yaptırım ve ödüllendirme sistemi bulunmamaktadır. Her ne kadar 832 sayılı Sayıştay kanunu yerine yeni çıkarılan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu performans denetimine yer vermişse de buna ilişkin herhangi bir hukuki ve mali sorumluluk belirtmemiş idarelerde idari sorumluluk hakkında her hangi bir düzenleme yapmamıştır. Performans programlarının gerçekleşmesi ile ilgili bir sorumluluk ve ödüllendirme mekanizmasının hayata geçirilmesi idarelerin performans programlarının gerçekleşmesi ile ilgili gayretlerinin arttırılması hususunda önem arz etmektedir.

Farklı kamu kurum ve kuruluşlarında son yıllarda uygulanan Türk Standartları Belgelendirme sistemleri benzeri bir sistem kamu için belirlenmeli ve kamu kurum ve kuruluşlarını belli standartlar çerçevesinde her yıl akredite edecek bir Kamu Standartları Kurumu oluşturulması çağdaş kamu yönetimi açısından önem arz etmektedir. Kamuda çalışma standartları ve kuruluşların buna uyumunu denetleyebilecek, yönetim standartlarını belirleyecek, kamu kaynaklarının etkili,

verimli ve hukuka uygun ve belirlenen standartlar dâhilinde gerçekleşip gerçekleşmediğini belirleyecek bir kuruluşun oluşması önem arz etmektedir.

Farklı kuruluşlarda oluşturulan tahakkuk, maaş ödeme, personel birimlerinin ortadan kaldırılarak kamu çalışanlarının maaş, ücret vs. özlük haklarının tek sistem üzerinden takip edebilecekleri bir kamu personel birimi oluşturulması kuruluşların genel yönetim hizmetleri ile ilgili giderlerinde önemli tasarruf sağlayacaktır.

Kurumsal mali yapı açısından hizmet içi eğitim programlarının kalitesi arttırılarak gerekirse uluslararası düzeyde teknik destek alınmak suretiyle personele göre iş anlayışından vazgeçilerek, bilgi toplumunun gereklerine uygun olarak yetişmiş insan gücü kazanımı en önemli hedef olmalıdır. 5018 Sayılı KMYKK bütün eksikliklerine rağmen mevcut haliyle bile uygulama alanı bulamamaktadır. Bunun temel etkeni uygulayıcılarıdır. Beşeri kaynakların iyi değerlendirilerek kurumsal organizasyona entegrasyonun sağlanması, iyi yetişmiş insan gücü ile Türkiye'nin orta gelir tuzağından kurtularak geleceğe emin adımlarla yürüyeceği aşîkârdır.

KAYNAKÇA

ALPUGAN Oktay, Mete Oktay, M.Hulusi Demir ve Nurel Ünel,”İşletme Ekonomisi ve Yönetimi”Beta Yayın, İşletme Ekonomisi Dizisi,53, İstanbul,1997

AB Bakanlığı, “Katılım Ortaklığı Belgeleri”, www.abgs.gov.tr/index.php, Erişim: 07.04.2012

AKBULUT, Örsan Ö., “Türkiye’de Planlama Kültürü Üzerine Bir Deneme”, Amme İdaresi Dergisi, Sayı:35/1, S:30-33, Ankara, Mart 2002

AKDOĞAN, Abdurrahman(2005)”Kamu Maliyesi” Gazi Kitapevi, 10. Baskı, Ankara, 2005,

AKTAN C., C., Dileyici, D., Vural, İ., Y., (2004), “Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar”, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Ankara.

AKTAN, C.Coşkun(2012a),”Stratejik Yönetim”, www.canaktan.org, Erişim : 20.10.2012

AKTAN C.Coşkun(2012b) “Performans Esaslı Bütçe Sistemi” “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi” Seçkin Yayıncılık,Ankara, 2012

AKIN, H.Bahadır(2011) “Yeni Ekonomi Strateji, Rekabet ve Teknoloji Yönetimi”, Çizgi Kitapevi ,Konya, Aralık 2011

ALTUN, Nurullah, “Devlet Muhasebesinin Kapsamı”, <https://dosya.sakarya.edu.tr/dokumanlar/2003/370>, Erişim:13.09.2013

AMİL, Ferhat, “ Özel İhtisas Komisyon Raporu” Ağustos 1999, [www. dpt.gov.tr](http://www.dpt.gov.tr), Ankara, Erişim:13.08.2012

ARCAGÖK, M.Sait, Bahadır Yörük, Oral Esin ve Umut Korkmaz(2006), “Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu” , Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, Eylül 2006

ARIN, Tülay(1999) “Parlamente Bütçe Denetiminin Plan ve Bütçe Komisyonu Yapı ve İşleri Üzerine Uluslar arası Karşılaştırma”, TESEV, Seminer, İstanbul, 22 Kasım 1999

ARSLAN, Murat(2004) ,”Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği” , Sayıştay Dergisi, Sayı:54, Ankara, Temmuz-Eylül 2004.

ARSLAN,Ahmet(2004), ”5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, Finans Analitik ve Yorumlar, S.73, İstanbul, 2004

ATEŞ H, ÇETİN D.(2004), ”Kamuda Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçe,” M.ACAR ve H.ÖZGÜR (Ed.) “Çağdaş Kamu Yönetimi 2” Nobel Yayın Dağıtım, Ankara,2004

ATİYAS, İzzak ve Sayın, Şerif(1997), ”Siyasi Sorumluluk, Yönetimsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi”, TESEV Yayını, İstanbul,1997

ATİYAS, İzzak.(2000),”Saydam Olmayan Sistem Maliyeti Arttırıyor.”, Finansal Forum, İstanbul, 16 Haziran 2000

AYYILDIZ,(Sayın)E.(2004), ”Yeni Bütçe Kodlaması;Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Vergi Raporu,S:73, Ankara, Ekim-Kasım 2004.

BARÇIN, H.Bahadır(2012), ” Yeni Sayıştay ve Denetimi ve Yargı Sistemi”, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi,MYD Yayıncılık, Ankara,Ocak 2012

BAŞARAN, .M.Şakir ve Aysun Koçak(2012), “Yenilenmiş 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu”, Ekin Yayın Pazarlama, Ankara, Kasım 2012

BAŞARAN M.Şakir ve Aysun Koçak(2009), “Kamu İhalelerinde Karşılaşılan Güncel Sorunlar” , İzden Yayıncılık, İlkın Matbaası, İzmir, Ekim 2009

BAŞBAKANLIK, “Acil Eylem Planı”, [www.basbakanlik.gov.tr/Forms /_ Global /_.../ pg_ Org03.asp](http://www.basbakanlik.gov.tr/Forms/_Global/_.../pg_Org03.asp), Erişim:26.01.2012

BATİREL, Ömer Faruk, “Kamu Maliyesi ve Yönetimi” , T.C. İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Aralık 2007

BİLGE, Semih, “Katılım Öncesi Strateji Belgeleri Kapsamında Mali Kontlor Sistemimizin Avrupa Birliği Müktesebatına Uyumu” , Maliye Dergisi, Sayı:158, Ankara , Haziran 2010,

BİLGİN, Kamil Ufuk(2004) “Kamu Performans Yönetimi, Memur Hak ve Yükümlülüklerinin Performansa Etkisi”, TODAİE, Ankara,Ekim 2004

BLONDAL, Jön R, “Budget Reform in OECD Member Countries”, OECD, Journal of Public Budgeting, Vol:2,No:4,2003

BUMKO, “Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi”, <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx>, Erişim:28.11.2012

BÜLBÜL Duran, Haydar L. ve Özgür ŞAHAN(2005),”Devlet Bütçesi” , Gazi Kitapevi, Ankara,2005

CANDAN Ekrem,(2006),”Bakan ve Üst Yöneticilerin Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler, Güncel Mevzuat Dergisi,Sayı:11, S.35-41,Ankara,2006

CANDAN, Ekrem(2008), “Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi”, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2008

CANSIZ, Harun(2000),”Kamu Yönetiminde Mali Saydamlık”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:2, Sayı:1, Afyonkarahisar, Temmuz 2000

CANSIZ, Harun(2007), ”Bazı Ülkelerde ve Türkiye’de Çok Yıllı Bütçe Uygulamaları” , Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C.IX,S.1, Afyon, 2007

CEBECİ, A.Uğur ve Hikmet Tosun(2006),”5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu” (Açıklamalı ve Karşılaştırılmalı”, Ankara Muhasebat Kontrolörleri Derneği(MUK-DER) Yayını,Ankara,2006

COŞAN, M.Hikmet (1980) “Devlet Muhasebesi” , Yeni Uğur Matbaası, Ankara,1980

COŞKUN Gülay(1997) “Devlet Bütçesi ve Türk Bütçe Sistemi” Turhan Kitapevi, Ankara,1997

COŞKUN Gülay(2000), (Devlet Bütçesi (Türk Bütçe Sistemi)”Turhan Kitapevi, 4. Baskı, Ankara,2000

CURRİSTİNE, Teresa “Government Performance Lessons and Challenges” OECD Journal on Budgeting, Vol:5, No:1,S: 127-151

ÇOBAN, Hasan (2007) “Bilgi Toplumuna Planlı Geçiş”, İnkılap Kitapevi, 1997(Erişim: <http://hasancoban.com>, 18.09.2011

ÇOLAK, Hacı Bayram(2008), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu”, Ankara Mali Hukuk Yayınları, S.23,Ankara,2008

DAVİD, Fred R.”Strategic Management Concepts”, Prentice Hall,NY.

DEDEOĞLU, Emin, Ferhat Emil ve Cem M.Erdem(2000), (“Kamu Mali Mevzuatının Uygulanması ve Saydamlığı Üzerine Gözlemler, Bütçe Kanunları Mali

Disiplini Ne Ölçüde Sağlıyor?" Devlet Reformu:Kamu Maliyesinde Saydamlık, TESEV Yayınları, İstanbul,2000

DEMİRHAN, Nazife(2010),” Uluslar arası Uygulamalar Işığında Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim Sistemi ve Türkiye Uygulaması”, Maliye Uzmanlığı Yayınlanmamış Yeterlik Tezi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara,2010

DEVRİM, Fevzi ve Altay Asuman,”Küreselleşme Sürecinde sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi” XV. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türk Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya, Mayıs 2000

DPT,(2000). “8. Beş Yıllık Plan:Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, DPT, S:22, Ankara, 2000

DPT, “Stratejik Plan Rehberi”, Ankara, 2003

DPT, (2012), “Planların Niteliği ve DPT’nin İşlevi”, esk.dpt.gov.tr /PortalDesign/PortalControls/WebIcerikGosterim.aspx, Erişim:26.10.2012

DİNÇER, Ömer,(1994) “Stratejik Yönetim”, İz Yayıncılık, İstanbul,1994

DİNÇER, Ömer(1997) “Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, “ 4. Baskı, BETA Basın Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul,1997

DİNÇER, Ömer ve Cevdet Yılmaz(2003), ”Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma(Değişim Yönetimi İçin Yönetimde Değişim)”, Başbakanlık,S:47-48, Ankara, 2003

DPT, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Hazırlık Çalışmaları, Şubat 2000: 28

DRUCER, P.F.(2004) “Kapitalist Ötesi Toplum”, İnkılap Kitapevi.(Çev.Belkıs ÇORAKÇI), İstanbul,1994

DURAK Kenan(2005), “1050 ve 5018 Sayılı Kanun’un Kapsamı ve Harcama Öncesi Mali Kontrol Süreci”, www.alomaliye.com.tr, Erişim:16.03.2013

EĞİLMEZ Mahfi, “Hazine” Diyalog Yayınları, S:34, İstanbul, 1997

EKER,Aytaç ve Şimşek Hayal Ayça(2009)”Kamu Mali Dengesinin Sağlanmasında Mali Kurallar ve Önemi” , T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2009

EKİZ, Cengiz ve Diğerleri, “Türkiye’de Planlama ve Planlama Anlayışının Değişimi”, Ankara Üniversitesi SBF-GETA Tartışma Metinleri, No.81, Ankara, Ocak 2005

ER, Selami.(2012)”Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Dış denetimi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda Yapılan Değişiklikler”, Sayıştay Dergisi, Sayı:68, Ankara, 2012

EREN, Erol(1990), “İşletmelerde Startejik Planlama ve Yönetim”, Küre Ajans, İstanbul, 1990,

EREN, Veysel, (2003), “ Kamu Yönetiminde Rekabet, Rekabetin Kurumsallaştırılması ve Rekabet Mekanizmaları” , Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:58-Ankara,4 Ekim-Aralık 2003,

ERGENELİ, Nafiz (1949) ”Yeni Sistem Tatbiki Devlet Muhasebesi” Ülkü Basımevi, İstanbul, 1949

ERKAN, Volkan,2008 “Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama Türkiye Uygulaması ve Başarıyı Etkileyen Faktörler”, DPT Yayınları,Türkiye İstatistik Kurumu Matbaası, Ankara, 2008

EROL, Ahmet(2007)”Türkiye’de Devletin Ekonomik ve Mali Birimlerinin Yeniden Yapılandırılması” Yeditepe Hukuk Fak.Dergisi, İstanbul,2007

ERYILMAZ, Bilal(1993), “Kamu Bürokrasisinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler”, Amme İdaresi Dergisi, 26/4, S:81-106, Ankara, 1993

FALAY, Nihat(1979), “Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi ve Türk Program Bütçe Modeli”, Güryay Matbaacılık, İstanbul,1979

FRIEDMAN,L.H., “The Unfocused Straregic Vision, Managed Care Quantely”, Vol.5, Issue 4, 1997

GIRAY, Filiz(2000) “Maliye Tarihi”, Seçkin Yayıncılık, İstanbul,2000

GÖNÜLAÇAR, Şener(2007), “İç Denetimde Hedef ve Beklentiler” Mali Hukuk Dergisi, Ankara, Temmuz-Ağustos 2007

GÜLER, Mahmut Selim ve Gülççek Miraç (2006)”Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi,Sayı:2, Ankara,2006,

GÜLER, Mahmut Salim ve Diğerleri, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”_<http://www.strateji.balikesir.edu.tr/documents/dmt.pdf>, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış, Erişim:24.05.2013

GÜLŞEN, Hamdi(Ocak-Şubat 2006), ”5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme “, Maliye Dergisi, Sayı:158, Ankara, Ocak-Haziran 2010

GÜNDAY, Metin(2004) “İdare Hukuku” İmaj Yayıncılı, Ankara, 2004.

GÜRKAN,Nazmi Zarifi(2009), ”Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Olgusu”SDU Yayınlanmamış Tez, Isparta, 2009

GÜZELSARI, Selime(2004)”Kamu Yönetimi Disiplininde Yeni Kamu İşletmeciliği ve Yönetim Yaklaşımları” Kamu Yönetimi Gelişimi ve Güncel Sorunları, İmaj Yayınevi, Ankara,Mayıs 2004

HAZİNE Müsteşarlığı, “IMF Niyet Mektupları”, <http://www.hazine.gov.tr/default.aspx?nsw>, Erişim:27.10.2012

HÜRCAN, Yasemin, Emine Kızıltaş ve Hakkı Hakan YILMAZ(1999),”Türkiye Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde(IMF İyi Uygulamalar Tüzüğüne Göre”, TESEV, İstanbul, Aralık,1999

HÜRCAN, Yasemin(1999)“ Mali Disiplinin Sağlanmasında Yasal Düzenlemelerin Yeri, Önemi, Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneğinin İncelenmesi”, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, No:23, Ankara,Ağustos 1999

IMF, “Budget Management Issues Ant Themes For Reform”, Turkey Peir Policy Discussion Note, No:1, October 9, 2000, S:3-9

IMF, “Letters of intent” <http://www.imf.org/external/np/rosc/tur/fical.htm>, 2011

İTO, AB ile Müzakere Süreci, <http://www.ito.org.tr/AB-Belgeler/y04.02.04.07.02.pdf>, Erişim: 27/10/2009.

İKV, Müzakere Süreci, <http://www.ikv.org.tr/icerik.asp?konu=muzakeresureci&baslik=M%FCzakere%20S%FCreci> , Erişim: 27/10/2009.

Kalkınma Bakanlığı, “Orta Vadeli Program”, <http://www.kalkinma.gov.tr/PortalDesign/PortalControls/WebIcerikGosterim>, Erişim:12.11.2010

KARA, Hakan(2014) ”Yeni Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Rolü” ,Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi, www.mudender.org/files/adaptasyon.pdf, Erişim:26.01.2014

KARAASLAN, Erkan(2004), “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni” , Sayıştay Dergisi, Temmuz-Eylül 2004, Sayı 54, Ankara,2004.

KARASLAN, Erkan(2008), “Kamu Harcama Hukuku”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara Ekim 2008.

KARACAN, Erhan (2010)”Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması” DPT Uzmanlık Tezi 2816 Sayılı Yayım, Ankara, 2010

KARACAN, Erhan(2013), “ABD’de Performans ve Bütçe Yönetimi”, Sayıştay Dergisi, Sayı:89, Ankara, Nisan-Haziran 2013

KARAKAŞ, Şahsenem, “Stratejik Planlama”, (erişim) <http://www.bilgiyonetimi.org>, 10 Aralık 2011

KAYA, Mehmet(2012)”Vilayet Hususi İnceleme Bütçeleri Üzerine Bir İnceleme;İstanbul Vilayeti 1336 (Mart 1920-Şubat 1921)Mali Yılı Hususi İdare Bütçesi”www.historystudies.net/makaleler/24616606-09%20mehmet%20Kaya.pdf, erişim, 26.11.2012

KERİMOĞLU, Baki(1998),”Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı”, Mali Klavuz Dergisi, Ankara, Nisan 2004

KESİK, Ahmet(2005a), “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:1,Kocaeli, 2005

KESİK, Ahmet(2005b), “Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği” , 20. Maliye Sempozyumu, T.C. Pamukkale Üniversitesi İİBF Mali Bölümü, “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Yayın No:1, Karahayit/Denizli, 2005

KESİK, Ahmet (2005c), “ Bilgi Çağında Türk Kamu Mali Yönetiminin Yapılandırılması”, Editörler:Ahmet Nohutçu, Asım Balcı, Beta Yayınları, İstanbul,2005

KESİK, Ahmet(2005d) “Avrupa Birliği Sürecinde Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Çok Yıllı Bütçeleme Uygulanabilirliği” Sosyo Ekonomi Dergisi, İstanbul, Yıl:1/2005-1

KILIÇ, Mustafa ve Volkan Erkan (2006) “ Stratejik Planlama ve Dengeli Performans Yönetimi Yaklaşımları Bir Arada Olabilir mi? “ Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:2, Ankara, 2006

KIZILKAYA Eyüp(2004), ”5018 Sayılı Kanun’a Göre Kamu Zararı” Mali Klavuz Dergisi, S:16, S.26, Ankara,Ekim-Aralık 2004

KONUKMAN, Aziz ve D.(2000).”XV. Türkiye Maliye Sempozyumu (Türk Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri)” Akdeniz Üniversitesi IIBF Maliye Bölümü, Antalya, S:15-17, Mayıs 2000

KOLÇAK, Menşure (2006),”Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Türk Mali Sistemine Getirdikleri (5436 Sayılı Kanun Değişiklikleri ile) “e-dergi.atauni.edu.tr, Cilt:7, Sayı:1,Erzurum,2006

KOPITS, George ve CRAIG Jon(1998), “Transparency in Government Operations, IMF, Washington DC, Washington DC, S.1, January,1998

KOVANCILAR, Bilal(2013)” ABD’de Bütçe Açıkları ve Fazlalıkları:Tarihsel Bir İnceleme”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:20, Sayı:2, İİBF, Manisa, 2013

KÖSE, Yunus(2008),”Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma ve 5018 Sayılı Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun Türk Kamu Mali Yönetim Sistemine Etkileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, Eylül 2008

LAMBA, Mustafa(2006)” 5018 Sayılı kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler ve Kamu Yönetimine Olası Etkileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, Haziran 2006

Magna Carta Libertatum, Forum, <http://www.msxlabs.org/forum/hukuk/79335-magna-carta-libertatum-buyuk-ozgurlukler-sozlesmesi.html>, Erişim:21.10.2012

Mali İzleme Raporu İstikrar Enstitüsü “2012 Mali Yılı ve Makro Çerçeve”, 2012 TEPAV, www.tepav.org.tr, erişim:01.05.2014

Maliye Bakanlığı(2003), Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim Rehberi”, Ankara, Aralık -2003,

Maliye Bakanlığı(2005).,”2005 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi”, Ankara, Temmuz 2004,Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü 2004/1 Sayılı “Ulusal ve Uluslar arası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu” ,Ankara,Şubat 2004

MOĞOL, Tayfun(2002)” “Analitik Bütçe Sınıflaması İçerisinde Kamu Harcamalarının Ekonomik Sınıflandırılması”, Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:18, Sayı,1-2,Eskişehir,2002

MONTAİGNE, Michel De;(Erişim)<http://tr.wikiquote.org>, 23.08.2010

MUSOLİN, Janko(1983), Hürriyet Bildirgeleri – Magna Charta’dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne, İstanbul: Belge Yayınları, 1983:42-46.

MUTLUER, Kamil, Erdoğan Öner,Ahmet Kesik(2005) “Bütçe Hukuku”, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını No:3, İstanbul,2005

MUTLUER, Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik(2007), “Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi” , İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul,2007

MÜFTÜOĞLU Tamer, Mahmut Küçük(2004), “Türk Kamu Alımları Sisteminin Bir Yıllık Uygulamasının Değerlendirilmesi” , “1. Uluslar arası Kamu Alımlarında Saydamlık ve Verimlilik Sempozyumu”, Antalya, 27 Mayıs 2004

NAFAK, Mustafa(2009) “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçelemenin Türk Kamu Mali Yönetim ve Denetimi Üzerine Etkileri”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2009

ODABAŞ, Hakkı, “ OECD Üye Ülkelerinde Bütçe Reformları” , Maliye Dergisi, Ankara, Eylül-Aralık 1998

ODI; “Results-Oriented Public Expenditure Management: Will It Reduce Poverty Foster?”, ODI Briefing Paper, April 2003, s.1

ODYAKMAZ Zehra, Ümit Kaymak ve İsmail Ercan(2011), “Anayasa Hukuku, İdare Hukuku” Onikilevha Yayıncılık, Yayın No:183, İstanbul, 2011

ÖMÜRGÖNÜLEŞEN, Uğur (1997), “The New Public Managemenet” AÜSBF Dergisi, 52:517-566, Ankara, 1997

ÖNER, Erdoğan,(2005) “Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare” T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005

ÖZDEMİR, Biltekin, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara SBE, 1998)

ÖZEN, Ahmet(2008),”Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2008

ÖZER, Hüseyin(1997).”Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Ankara, Sayıştay Yayınları, 1997

ÖZER M.Akif(2005) “Günümüz Yükselen Değeri Yeni Kamu Yönetimi”, Sayıştay Dergisi, 59. Sayı, Ankara, Ekim-Aralık 2005

ÖZTEK, Durmuş.(2000).”Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri:Genel Değerlendirme;XV. Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetimin Yeri” Akdeniz Üniv. İİBF Maliye Bölümü, S:12-13, Antalya,15-17 Mayıs 2000

ÖZTÜRK,Mehmet “İşletme ve Yönetim”, Papatya Yayıncılık, İstanbul, 2003

ÖZTÜRK,Yılmaz(2014), ”İnceleme Raporu Sayı:104/İR.1/1”, <https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/content/conn>, erişim:26.03.2014

ÖZYILDIZ, R.Hakan,””Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe” Hazine Dergisi, Sayı:13;13, Ankara, Ocak 2000

Report On The Observance Of Standarts And Codes (Rosc)Turkey <http://www.imf.org/external/np/rosc/tur/fical.com.htm>,Erişim:16.12.2011

Sayıştay Başkanlığı, “2000 Yılı Mali Raporu”, 2000 Yılı Mali Raporu, Sayıştay Başkanlığı,Ankara, Ekim 2000

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı , “Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu” DPT Yayınları, Yayın No:DPT:2517-ÖİK:535, Ankara,2000

SEYİDOĞLU, Halil, “Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük”, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1992

SEXTON, L.Eric, “Public Finance Administration” , Publing Budgeting and Finance, Vol.14, Issue:3, 1994 Aktaran:DEVRİM Fevzi ve ATALAY Asuman, “Küreseleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali

Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi” 15. Maliye Sempozyumu, 15-17 Mayıs Antalya, 2000

SÖYLER, İlhami(1996),”Ekonomideki Gizli KİT’LER (Döner Sermaye İşletmeleri) ve Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı:121, Ankara, Ocak-Nisan 1996

SUR, Fadıl Hakkı(1949), “Maliye tarihine Kısa Bir Bakış”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:6, Sayı:2,3,4, Ankara,1949

ŞALCI, Filiz(2004), “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık ve Türkiye Örneği” , Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2004

ŞENSOY, Adnan(2004) “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Mali Disiplin Anlayışı ve Bu Çerçeve AB’den Sağlanan Fonların Kullanım ve Kontrolünün Değerlendirilmesi”, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:18, Ankara,2004

THOPSON, Arthur A.Jr. “Strategic Management:Consepts and Cases” aktaran ÇOBAN a.g.e.Ankara, 1997.

TEMELLİ, Suat(2007) “Devlet Bütçesi ve Gelişimi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu’nun Çukurova Üniversitesinde Uygulanması Konulu Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi” , Adana, 2007

TOKER,Murat(2002) ”Mali Saydamlık ve Türkiye” Konulu Araştırma Grubu Grup İçi Bilgilendirme Toplantısı Hk. Bilgi Notu” , T.C. Sayıştay Başkanlığı,Ankara 2002

TOSUN, Hikmet ve D. (2011), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı “, MUK-DER Yayınları, Ankara, 2011

TURGUTER, Necip(2010) “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve Açıklaması”, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara,2010

TÜGEN, Kamil, Egeli H. ve Özen A.(2007), “Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları Ve Bütçe Uygulamaları”, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, İzmir, 2007

TÜGEN, Kamil ve ÖZEN Ahmet(2004) “Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi ve Uygulamaları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt:6, Sayı:3, İzmir,2004

TÜRK, İsmail(1996), “Kamu Maliyesi”, Turhan Kitapevi, 2. Baskı, Ankara,1996

UZUNALI, Emine KIZILTAŞ,”IMF Mali Saydamlık Standartları Çerçevesinde Türkiye’de Mali Saydamlık” Detay Yayımcılık, Ankara,2007

YENİCE, Ebru, 2006” Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, Maliye Dergisi, Sayı:150, Ankara, Ocak-Haziran 2006

YILMAZ, Hakkı Hakan(1999a), “Kamu Mali Yönetiminin YenidenYapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi” , Ankara, 2009

YILMAZ, Hakkı Hakan (1999b), “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği”, DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Yayımı , Ankara, 1999

YILMAZ, Hakkı Hakan(2012) ve Tosun Selma”5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Saydamlık ve Parlamentonun Bütçe Sürecinde Etkinliliği” Yasama Dergisi,Sayı:14, Ankara, 2012

YILMAZ, Hakkı Hakan ve Biçer M.(2010)”Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi, Sayı:158, Ankara, Ocak-Haziran 2010

YILMAZ, Kutluhan,”Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Plan Uygulaması”, Sayıştay Dergisi, Sayı:50-51

YILMAZ, Malik “Bir Örgüt Olarak Bilgi Merkezlerinde Yönetim ve Yönetici”,
(Erişim) <http://bilgibelge.hummanity.ankara.edu.tr/ogrelfiles/my-yonetimveyonetici.doc>, 10 Nisan 2011

YILMAZCAN, Dilek.”Mali Saydamlık Kavramı”, http://mcmed.org/new-activities/transparency/doc/mali_saydamlik.doc(Erişim:16.12.2011)

YURDAKUL, Alpay,”İşletme Blanlaması, (Bütçeden Stratejik Yönetime), Cem Yayınevi, İstanbul, 1990