

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

STRATEJİK YÖNETİM VE DEVLET MUHASEBESİ

Doktora Tezi

Ali Asker DEMİRHAN

Ankara-2007

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

STRATEJİK YÖNETİM VE DEVLET MUHASEBESİ

Doktora Tezi

Ali Asker DEMİRHAN

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Ankara-2007

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

STRATEJİK YÖNETİM VE DEVLET MUHASEBESİ

Doktora Tezi
Ali Asker DEMİRHAN

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

.....

Doç. Dr. Güven SAYILGAN

.....

Doç. Dr. Orhan ÇELİK

.....

Yrd. Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

.....

Yrd. Doç. Dr. Kadir GÜRDAL

.....

Tez Sınavı Tarihi: 11 Aralık 2007

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.
(11/12/2007)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin
Adı ve Soyadı

Ali Asker DEMİRHAN

İmzası

İÇİNDEKİLER

Sayfa:

İÇİNDEKİLER	V
TABLolar	viii
ŞEKİLLER	viii
EKLER.....	viii
GİRİŞ	1
I. KURAMSAL ÇERÇEVE VE ULUSLARARASI UYGULAMALAR	3
A. STRATEJİK YÖNETİM	3
1. ÖRGÜT VE YÖNETİM	3
2. STRATEJİK YÖNETİM	4
3. STRATEJİK KARARLAR VE STRATEJİK YÖNETİM ARAÇLARI	5
a) STRATEJİK KARARLAR	5
b) STRATEJİK YÖNETİM ARAÇLARI	5
4. STRATEJİK YÖNETİM SÜRECİ	6
a) STRATEJİSTLERİN SEÇİMİ VE GÖREVLENDİRİLMESİ	7
b) STRATEJİK ANALİZ EVRESİ	8
c) STRATEJİK YÖNLENDİRME EVRESİ	8
d) STRATEJİ OLUŞTURMA EVRESİ	10
e) STRATEJİNİN UYGULANMA EVRESİ	11
f) STRATEJİK KONTROL EVRESİ	12
5. PERFORMANS YÖNETİMİ	13
a) KURUMSAL PERFORMANS	13
b) PERFORMANS YÖNETİM SÜRECİ	16
c) ÇALIŞANLARIN PERFORMANSI	17
B. KAMUDA STRATEJİK YÖNETİM VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME	19
1. KAMU YÖNETİMİ VE YÖNETİŞİM	19
2. DÜNYADA KAMU YÖNETİMİNDE YAŞANAN GELİŞMELER	19
3. STRATEJİK YÖNETİM	26
4. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME	29
C. DEVLET MUHASEBESİ	33
1. MUHASEBENİN TANIMI, AMACI VE KAPSAMI	33
2. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ	35
3. DEVLET MUHASEBESİNDEKİ GELİŞMELER	40
4. DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMI, AMACI VE SINIFLANDIRILMASI	43
a) ULUSAL EKONOMİLERİN SEKTÖREL SINIFLANDIRMASI	43
b) DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMI VE AMACI	45
c) KAMU MALİ YÖNETİMİNE VE DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN FARKLI STANDARTLAR GELİŞTİRME İHTİYACI	47
d) AMAÇ YÖNÜNDEN DEVLET MUHASEBESİNİN SINIFLANDIRILMASI	49
II. TÜRKİYE'DE KAMU YÖNETİMİ VE KAMU MALİYESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI.....	51
A. KAMU YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI	51
1. ULUSLARARASI GELİŞMELER VE TÜRKİYE ETKİLEŞİMİ	51
2. BÜROKRATİK KÜLTÜR VE SORUNLAR	52
3. GÜNÜMÜZDE TÜRK KAMU YÖNETİMİ	53
B. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI	56
1. 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ DÖNEMDE KAMU MALİYESİ VE BÜTÇE TÜRLERİ	56
a) 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ DÖNEMDE KAMU MALİ YÖNETİMİ	56
b) 1050 SAYILI KANUNA GÖRE BÜTÇE TÜRLERİ	57

2.	5018 SAYILI KANUNLA KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE GETİRİLEN YENİLİKLER	59
a)	YENİ MALİ YÖNETİM SİSTEMİ ANLAYIŞI	59
b)	KAMU MALİYESİNİN TEMEL İLKELERİ BAKIMINDAN GETİRİLEN YENİLİKLER	62
c)	KAMU KAYNAĞININ KULLANIMI BAKIMINDAN GETİRİLEN YENİLİKLER	65
a)	5436 SAYILI KANUNLA YAPILAN YENİLİKLER	70
3.	BÜTÇE KAVRAMI, İLKELERİ VE TÜRLERİ	71
a)	BÜTÇE KAVRAMI VE KAPSAMI	71
b)	BÜTÇE İLKELERİ	72
c)	5018 SAYILI KANUNA GÖRE MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE TÜRLERİ	74
C.	TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİNDE REFORM GEREKSİNİMİ VE YAPILAN ÇALIŞMALAR	75
1.	TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE REFORM GEREKSİNİMİ	75
2.	DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARI VE YAPILAN ÇALIŞMALAR	78
III.	TÜRKİYE'DE KAMU KESİMİNDE STRATEJİK YÖNETİM, PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME VE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE UYGULAMALARI	83
A.	STRATEJİK YÖNETİM VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE UYGULAMALARI	83
1.	ULUSAL PLAN VE PROGRAMLAR	83
a)	HÜKÜMET PROGRAMI	83
b)	KALKINMA PLANI VE YILLIK PROGRAMLAR	84
2.	KURUMSAL STRATEJİK PLAN, ÇOK YILLI BÜTÇE VE YILLIK PERFORMANS PROGRAMLARI	85
a)	ORTA VADELİ BÜTÇELEME SİSTEMİ	85
b)	ULUSAL DÜZEYDE ORTA VADELİ PLANLAMA	87
(1)	Orta Vadeli Program	87
(2)	Orta Vadeli Mali Plan	87
c)	KURUMSAL DÜZEYDE ORTA VADELİ PLANLAMA	88
(1)	Stratejik Planlama	88
(2)	Performans Esaslı Bütçeleme	95
(3)	Çok Yıllı Bütçeler	106
3.	MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE SÜRECİ	106
a)	BÜTÇE HAZIRLAMA SÜRECİ	106
(1)	Orta Vadeli Program	107
(2)	Orta Vadeli Mali Plan	109
(3)	Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi	109
(4)	Bütçe Teklifinin Hazırlanması	110
(5)	Maliye Bakanlığında Yapılacak Bütçe Görüşmeleri ve Bütçe Kanun Tasarısının Hazırlanarak Sunulması	113
(6)	Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısının TBMM'de Görüşülmesi ve Yasalaşması	115
b)	BÜTÇE UYGULAMA SÜRECİ	116
(1)	Ödeneklerin Kullanılması	116
(2)	Ödenek İşlemleri	117
(3)	Kamu Yatırım Projeleri	118
(4)	Yüklenmeye Girişilmesi	119
(5)	Ertesi Yıla Geçen Yüklenme	120
(6)	Gelecek Yıllara Yaygın Yüklenmeler	121
(7)	Bütçelerden Yardım Yapılması	121
(8)	Bütçe Politikası, Gelir ve Giderlerin İzlenmesi	122
c)	HARCAMA SÜRECİ	123
(1)	Harcama Süreci ve Görevliler	123
(2)	Harcama Yetkisi ve Yetkilisi	124
(3)	Harcama Talimatı ve Sorumluluk	125
(4)	Giderin Gerçekleştirilmesi	125
(5)	Ödenemeyen Giderler ve Bütçeleştirilmiş Borçlar	126
(6)	Ön Ödeme	127
d)	DENETİM SÜRECİ	128
(1)	Mali Teftiş	128
(2)	İç Kontrol	129
(3)	Ön Mali Kontrol	130
(4)	İç Denetim	131
(5)	Dış Denetim	133

B.	TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARI.....	134
1.	HESAP VERME SORUMLULUĞU VE MALİ SAYDAMLIK.....	134
a)	HESAP VERME SORUMLULUĞU.....	134
b)	MALİ SAYDAMLIK.....	135
2.	MUHASEBE, MALİ RAPORLAMA VE MALİ İSTATİSTİKLER.....	139
a)	MUHASEBE SİSTEMİ.....	139
(1)	Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Hizmeti.....	139
(2)	Muhasebe Sisteminin Yapısı ve Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu.....	140
(3)	Muhasebe Kayıtlarının Tutulması.....	142
(4)	Muhasebe Yetkilileri.....	143
(5)	Çerçeve Hesap Planı ve Hesap Grupları.....	145
(6)	Analitik Bütçe Sınıflandırması İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Arasındaki İlişki..	146
b)	MALİ RAPORLAR.....	147
c)	MALİ İSTATİSTİKLER.....	150
IV.	MALİYE BAKANLIĞINDA STRATEJİK PLANLAMA ÇALIŞMALARI.....	152
A.	MALİYE BAKANLIĞININ GÖREVLERİ VE TEŞKİLAT YAPISI.....	152
1.	MALİYE BAKANLIĞININ GÖREVLERİ.....	152
2.	TEŞKİLAT YAPISI.....	153
B.	STRATEJİ GELİŞTİRME BAŞKANLIĞI.....	153
C.	YÖNETİM BİLGİ SİSTEMLERİ VE TEKNOLOJİK ALTYAPI PROJESİ.....	158
D.	STRATEJİK YÖNETİM SİSTEMİ PROJESİ.....	160
E.	STRATEJİK PLANLAMA SÜRECİ.....	161
1.	HAZIRLIK PROGRAMI.....	164
2.	MALİYE BAKANLIĞI STRATEJİK PLAN HAZIRLIK DÖNEMİ.....	165
3.	KULLANILACAK YÖNTEM VE TEKNİKLER.....	167
4.	STRATEJİK PLANLAMA EKİBİNİN OLUŞTURULMASI.....	168
a)	STRATEJİ GELİŞTİRME KURULU (SGK).....	168
b)	STRATEJİK PLANLAMA YÖNLENDİRME KOMİTESİ (SPYK).....	169
c)	STRATEJİK PLANLAMA ÇALIŞMA GRUBU (SPÇG).....	169
d)	PROJE EKİBİ (PE).....	169
5.	STRATEJİK PLANLAMA EKİPLERİNİN ÇALIŞMA YÖNTEMİ.....	169
6.	İHTİYAÇ ANALİZLERİ.....	171
a)	EĞİTİM İHTİYACI ANALİZİ.....	171
b)	DANIŞMANLIK İHTİYACI ANALİZİ.....	172
c)	VERİ İHTİYACI ANALİZİ.....	173
d)	MALİ KAYNAK İHTİYACI ANALİZİ.....	173
F.	STRATEJİK PLAN 2008 -2012.....	174
G.	PERFORMANS PROGRAMI.....	175
	GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	177
	EKLER.....	182
	KAYNAKÇA.....	201
	ÖZET.....	208
	ABSTRACT.....	210

TABLÖLAR

Sayfa:

Tablo 1. MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE BÜYÜKLÜKLERİ	55
Tablo 2. MERKEZİ YÖNETİM KADRO VE POZİSYON SAYILARI	55
Tablo 3. STRATEJİK PLANLAMA SÜRECİ	92
Tablo 4. PİLOT KURUMLAR.....	96
Tablo 5. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI.....	111

ŞEKİLLER

Sayfa:

Şekil 1. MALİYE BAKANLIĞI TEŞKİLATI.....	154
Şekil 2. STRATEJİ GELİŞTİRME BAŞKANLIĞI.....	155

EKLER

Sayfa:

Ek 1. GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ	182
Ek 2. ÖZEL BÜTÇELİ KURULUŞLAR	184
Ek 3. DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR	188
Ek 4. MERKEZİ YÖNETİM HESAP PLANI.....	189
Ek 5. MALİYE BAKANLIĞI TEŞKİLATI	197
Ek 6. MALİYE BAKANLIĞI STRATEJİK PLANI (Tema, Amaç ve Hedefler) ...	199

GİRİŞ

Değişmeyen tek şeyin “değişim” gerçeği olduğu, 20. Yüzyıla iki dünya savaşını sığdıran yerkürede özellikle bilgi, iletişim ve ulaşım teknolojilerindeki gelişmelerin de etkisiyle, mal, sermaye ve kişilerin yurtiçi ve yurtdışı dolaşımı giderek artmaktadır. Bu akışkanlık gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde ilişkileri artırırken bir taraftan rekabeti diğer taraftan işbirliğini hızlandırmaktadır.

Bu gelişmeler örgüt yapıları ve ilişkilerinde de değişimi gündeme getirmektedir. Bu ortamda, daha önce askeri bir kavram olarak düşünülen stratejinin hem özel kesimde hem de kamu kesiminde “stratejik düşünce”, “stratejik planlama” ve “stratejik yönetim” gibi kavramlar olarak sık sık karşımıza çıktığı görülmektedir.

1980’li yıllarda önemli bir değişim geçiren Türkiye’de küreselleşme ve Avrupa Birliğine uyum sürecinde, uluslararası kuruluşların da talep, teşvik ve desteğiyle, özellikle 2000’li yıllarda bir taraftan kamu yönetiminde diğer taraftan kamu maliyesinde yeniden yapılanma çalışmaları yürütülmektedir. Kapsamlı ve radikal bir kamu yönetimi reformu girişimi anayasaya aykırılık nedeni ile yarım kalmıştır. Kamu yönetiminde yeniden yapılanma kısmen gerçekleştirilmekle birlikte, kamu mali yönetim sistemi tamamen yeniden düzenlenerek köklü değişikliklere gidilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk Kamu Yönetimine yasal bir unsur olarak giren “stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme” ve önceden beri var olan ancak nakit esasından tahakkuk esasına doğru önemli bir değişim geçiren “devlet muhasebesi” bu tezin konusunu oluşturmaktadır. Devlet muhasebesi hem hedeflere ulaşmak için tahsis edilecek kaynakların belirlenmesinde hem de tahsis edilen kaynaklara göre ortaya çıkan kurumsal performansın ölçülmesinde önemli bir role sahiptir.

I inci bölümde stratejik yönetim ve devlet muhasebesi ile ilgili kuramsal çerçeve ve uluslararası uygulamalara yer verilecektir. II nci bölümde Türkiye’de

kamu yönetimi ve kamu maliyesinin yeniden yapılandırılması ve devlet muhasebesi alanında yapılan çalışmalar ele alınacaktır.

III nc bölümde Türkiye’de kamu kesiminde stratejik yönetim, performans esaslı bütçeleme ve tahakkuk esaslı muhasebe uygulamaları gözden geçirilecektir. IV nc bölümde Maliye Bakanlığında stratejik planlama çalışmaları değerlendirilecektir.

Son bölümde önceki bölümlerde elde edilen bulguların genel değerlendirmesi yapılacak ve ulaşılan sonuçlara yer verilerek tez bitirilecektir.

I. KURAMSAL ÇERÇEVE VE ULUSLARARASI UYGULAMALAR

A. STRATEJİK YÖNETİM

1. ÖRGÜT VE YÖNETİM

İki veya daha fazla insanın belirli amaçları gerçekleştirmek için bir araya gelerek işbirliği yaptıkları gruplara örgüt adı verilmektedir.¹ Aile, limited şirket, kooperatif, dernek, vakıf, siyasi parti, belediye, devlet ve uluslararası kuruluşlar değişik örgüt örnekleri olarak sayılabilir.

Örgüt ve yönetim birbirinden ayrı düşünülemez. Yönetim, grup gayretiyle işlerin başarıma sanatı ve bilimi olarak tanımlanabilir.² Yönetim terimi bazen süreç, bazen organ, bazen de bir bilgi ve beceri topluluğu olarak anlaşılmaktadır.³

Kamu Yönetimi ve İşletme Yönetiminin inceleme alanı benzer, sadece inceleme yaptıkları örgütler değişiktir.⁴ İster kollektif şirket ve anonim şirket gibi kâr amaçlı örgütlerde, isterse kâr amacı gütmeyen köy, belediye, il özel idaresi ve devlet gibi kamu kuruluşları, ticaret odası, esnaf odası, tabip odası ve baro gibi kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları ve sendika, dernek ve vakıf gibi sivil toplum kuruluşlarında olsun yönetimin dört temel işlevi aynıdır: Planlama, örgütleme, yürütme ve kontrol.⁵

Yönetim, insanlık tarihi kadar eskidir. Sanayi Devrimi'nden önce toplumda usta-çırak ilişkisiyle yetişen zanaatkârlar genellikle insan ya da hayvan gücünü kullanarak iş görürlerdi. Sanayi Devrimi'nden sonra yeni alet ve makinelerin icadı ve

¹ H. Ülgen ve S. K. Mirze, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, İstanbul, 2004, s. 20.

² N. Aytürk, **Yönetim Sanatı**, Ankara, 1999, s. 1.

³ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 21.

⁴ N. Tortop, E. G. İsbir ve B. Aykaç, **Yönetim Bilimi**, Ankara, 1999, s. 46.

⁵ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 23-24.

yeni enerji kaynaklarının keşfi ile teknolojik ve sosyal gelişim hızlanmıştır. 18. Yüzyıldan itibaren yönetimdeki gelişmeler şu başlıklar altında özetlenebilir:⁶

1. Klasik Yönetim Yaklaşımları
2. Davranışsal Yönetim Yaklaşımları
3. İnsan İlişkileri Yönetim Yaklaşımı
4. Sistem Yönetimi Yaklaşımları
5. Durumsal Yönetim Yaklaşımları
6. Yeni Yönetim Yaklaşımları
7. Toplam Kalite Yönetimi Anlayışı
8. Stratejik Yönetim

2. STRATEJİK YÖNETİM

Strateji, özellikle askeri terminolojide sık kullanılan bir kavram olmakla birlikte yönetim alanında da kullanılmaya başlanmıştır. Yönetim biliminde strateji, “bir organizasyonun amacına ulaşmak için izleyeceği yollar” anlamını taşımaktadır.⁷

Stratejik yönetim, bir kurumun uzun dönemli performansını belirleyen yönetim kararları ve eylemler kümesi olarak tanımlanabilir.⁸ Modernist görüş açısından stratejik yönetimin bir tanımı, “işletmenin uzun dönemde yaşamını devam ettirebilmek, ona sürdürülebilir rekabet üstünlüğü ve dolayısı ile ortalama kâr üzerinde getiri sağlayabilmek amacıyla, eldeki üretim kaynaklarının etkili ve verimli olarak kullanılması” şeklindedir.⁹

Hunger ve Wheelen’e göre, stratejik yönetim bir firma içinde genellikle birbirini izleyen dört gelişme aşamasını içeren bir evrim geçirir:¹⁰

⁶ Ö. Peker ve N. Aytürk, **Yönetim Becerileri**, Ankara, 2000, s. 18-26.

⁷ C. C. Aktan, “Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, 2006, s. 168.

⁸ D. Hunger ve T. L. Wheelen, **Essentials of Strategic Management**, Upper Saddle River, NJ, 2007, s. 2.

⁹ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 26.

¹⁰ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 3.

1. Temel finansal planlama
2. Tahmine dayanan planlama
3. Stratejik planlama
4. Stratejik yönetim

3. STRATEJİK KARARLAR VE STRATEJİK YÖNETİM ARAÇLARI

a) STRATEJİK KARARLAR

Stratejik kararlar bir örgütün uzun vadeli geleceği ile ilgilidir ve aşağıda sayılan üç özelliğe sahiptir:¹¹

1. Seyrek (rare): Olağan dışıdır ve geçmiş örneği yoktur.
2. Sonuç odaklı (consequential): Önemli kaynak tahsisi ve büyük sorumluluk (commitment) gerektirir.
3. Emredici (directive): Tüm örgüt için emsal kararlar ve geleceğe dönük eylemleri belirler.

b) STRATEJİK YÖNETİM ARAÇLARI

Stratejik yönetimde kullanılan başlıca teknikler ya da araçlar şu şekilde sayılabilir:¹²

1. SWOT (GZFT) Analizi
2. Portföy Analizleri
3. Q-Sort Analizi
4. Senaryo Analizi
5. Vizyon/Misyon Bildirisi
6. Arama Konferansı
7. Delphi Tekniği

¹¹ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 11.

¹² C. C. Aktan, a.g.e., s. 171-173.

8. Nominal Grup
9. Çoklu Oylama (Multivoting)
10. Açık Grup
11. Kalite Çemberleri
12. Fayda-Maliyet Analizi
13. Risk Analizi

Stratejik yönetimin en önemli araçlarından biri de benchmarking adlı yönetim tekniğidir. Benchmarking, “performans düzeyini artırmak için bir organizasyonun kendi içinde ve/veya diğer organizasyonlardaki en iyi uygulamayı tespit ederek kendi organizasyonuna uyarlamasıdır.” Başlıca benchmarking türleri şunlardır:¹³

1. İçsel Benchmarking
2. Rekabetçi Benchmarking
3. Fonksiyonel Benchmarking
4. Jenerik Benchmarking

Beş aşamaya ayrılabilen benchmarking uygulamasının ilk aşaması “planlama”, ikincisi “analiz”, üçüncüsü “entegrasyon”, dördüncüsü “aksiyon” ve son aşaması “olgunluk”tur.¹⁴

4. STRATEJİK YÖNETİM SÜRECİ

Stratejik yönetim süreci, işletmenin uzun dönemde yaşamının devam ettirilmesine ve sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamasına yönelik bilgi toplama, çözümleme, seçim, karar ve uygulama faaliyetlerinin tümü olarak tanımlanmaktadır.¹⁵ Stratejik yönetim dört temel unsuru içerir: (1) Çevrenin taranması, (2) stratejinin formüle edilmesi, (3) stratejinin uygulanması ve (4) değerlendirme ve kontrol.¹⁶

¹³ C. C. Aktan, a.g.e., s. 181-184.

¹⁴ C.C. Aktan, a.g.e., s. 185-187.

¹⁵ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 31.

¹⁶ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 5

Stratejik bilince sahip olmak ile başlayan stratejik yönetim sürecinin evreleri kısaca şöyle sıralanabilir:¹⁷

1. Stratejistlerin seçimi ve görevlendirilmesi
2. Stratejik analiz
3. Stratejik yönlendirme
4. Strateji oluşturma
5. Stratejinin uygulanması
6. Stratejik kontrol

a) STRATEJİSTLERİN SEÇİMİ VE GÖREVLENDİRİLMESİ

Bir organizasyonda stratejik yönetimin başarıya ulaşabilmesi için öncelikle lider ve üst yönetimin stratejik düşünme ve planlamanın önemine ve yararına inanması gerekir. Lider ve üst yöneticilerden oluşan bir Stratejik Yönetim Komitesi yanında orta ve alt düzeylerde de stratejik yönetimin uygulanmasını ve kontrolünü sağlayacak çalışma grupları oluşturulmalı ve bu çalışma gruplarında stratejistler de görev almalıdır.¹⁸

Stratejistler, kurumlarda stratejik yönetim süreci ile ilgili çalışmaları başlatan ve bu sürecin her evresinde yer alan, stratejik faaliyetlerden sorumlu görevlilerdir. Stratejistler yönetici konumundaki kişiler ile kurum içinde veya dışında çeşitli düzeylerde profesyonel olarak çalışan uzman kişilerden oluşur. Stratejilerin hazırlandığı her birimin yöneticisi veya yöneticileri, strateji çalışmalarından birinci derecede sorumludur.¹⁹

¹⁷ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 57

¹⁸ C. C. Aktan, a.g.e., s. 176.

¹⁹ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 59-63.

b) STRATEJİK ANALİZ EVRESİ

Stratejik analiz süreci, kurumun faaliyette bulunduğu genel ve sektörel çevre unsurlarının hâlihazır durumunun incelenmesi ve işletme içindeki unsurların değerlemesiyle ilgilidir ve aşağıdaki evreleri kapsar:²⁰

1. Bilgi toplama ve değerlendirme,
2. Çevre analizi.

Yönetim, üstünlükler (strengths) ve zayıflıklar (weaknesses) için iç çevreyi, fırsatlar (opportunities) ve tehditler (threats) için dış çevreyi tarar. Bunlar kurumun geleceği için en önemli unsurlar olduğu için stratejik unsurlar olarak adlandırılır.²¹

Çevrenin taranması, dış ve iç çevredeki bilgilerin izlenmesi, değerlendirilmesi ve kurumdaki anahtar kişilere yayılması demektir. Dış çevre, kurumun dışında bulunan ve genellikle üst yönetimin kısa vadede kontrolünde olmayan değişkenleri (fırsatlar ve tehditler) ifade eder. İç çevre, örgütün kendi içinde olan ancak üst yönetimin kısa vadede kontrolünde olmayan değişkenleri (üstünlükler ve zayıflıklar) ifade eder.²²

Analiz sonucunda, iç ve dış çevrenin değerlendirilmesiyle ortaya Üstünlük/Zayıflık ve Fırsat/Tehdit unsurlarını bir araya getiren ve “Durum Belirleme Matrisi” veya SWOT olarak adlandırılan tablo hazırlanır.

c) STRATEJİK YÖNLENDİRME EVRESİ

Stratejik yönetimde başta örgütün gelecekte ulaşmak istediği amacın (vizyon) ve örgütün varlık nedeninin (misyon) ortaya konulması ve sonra da saptanan hedeflere ulaşılabilmesi için strateji ve eylem planlarının oluşturulması gerekir. Stratejik yönetim tüm dünyada yeni bir yönetim felsefesi olarak kabul edilen

²⁰ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 59-67.

²¹ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 5.

²² D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 6.

“Toplam Kalite Yönetimi”nin bir boyutunu oluşturduğundan, toplam kalite yönetimi ve stratejik yönetim anlayışlarının birlikte yürütülmesi gerekir.²³

Stratejik yönlendirme süreci uygulamada kurumun misyon, vizyon ve amaçlarının belirlenme süreci olarak adlandırılmaktadır. Stratejinin formüle edilmesi, çevresel fırsatlar ve tehditlerin kurumun güçlü ve zayıf yönlerini dikkate alarak etkin bir şekilde yönetimi için uzun vadeli planların geliştirilmesini ifade eder. Kurumun misyonunun tanımlanması, varılabilir hedeflerinin belirlenmesi, stratejilerin geliştirilmesi ve politikaların (policy guidelines) saptanmasını içerir.²⁴

Kurum kültürü, bir organizasyonda yerleşik değerler ve inançlar bütünüdür. Örgütlerin başarıya ulaşabilmesi için yönetim alanında ulusal değerler yanında bazı evrensel ilkelerin ve değerlerin benimsenmesi ve kurumsallaştırılması gerekir. Öncelikle insan olarak tüm çalışanlara değer verilmesi, yurttaşlara, müşterilere, tüketicilere en iyi mal ve hizmetin sunulmasının amaçlanması, ekip çalışmasına önem verilmesi, doğa ve çevrenin korunmasına özen gösterilmesi, sosyal sorumluluk anlayışının mevcut olması gerekir.²⁵

Misyon, bir örgütün varlık nedenidir. Kurumun stratejileri hazırlanırken ve alternatifler arasında seçim yapılırken mevcut misyon stratejilere yol gösterecektir.²⁶ İyi ifade edilmiş bir misyon, kurumun temel özgül amacını ve ürün ve piyasa bazında faaliyet alanını belirleyerek o kurumu benzerlerinden ayırmalıdır.²⁷

Vizyon, kurumların gelecekte olmasını arzuladıkları durumun ifadesi olup, gelecekte ulaşmayı planladıkları hedefi tanımlar. Bir kurumun yöresel, ulusal veya küresel boyutlarda farklı vizyonları olabileceği gibi, üst yönetimi, stratejik birimleri ve fonksiyonel boyutlarda da birbirine bağımlı ancak ayrı ayrı vizyonları olabilir.²⁸

²³ C. C. Aktan, a.g.e., s. 190.

²⁴ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 6.

²⁵ C. C. Aktan, a.g.e., s. 188.

²⁶ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 68-69.

²⁷ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 6.

²⁸ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 69.

Kurumun misyon ve vizyonunun belirlenmesinden sonra gelecekle ilgili stratejilerine yol gösterecek ve bunların ölçülmesine ve değerlendirilmesine yardımcı olacak bazı amaç ve hedeflerin de belirlenmesi gerekir.²⁹ **Amaç**, ne yapılmak istendiğinin zaman ve miktar belirtilmeksizin ifade edilmesidir. **Hedef** ise planlanan faaliyetin beklenen nihai sonucu olup, neyin ne zaman ve ne kadar yapılacağını ifade eder.³⁰

Misyon ve vizyon bildireleri örgütün ulaşmak istediği amaç ve hedefleri çok açık bir şekilde ifade etmeli; hazırlanacak bildirelerde örgütteki başlıca değerler ve inançlar ortaya konmalı, başarıyı tanımlayan ve başarının ne ile ölçüleceğini belirten ifadeler yer verilmelidir. Ayrıca bu bildireler bir şeyi yapmak ve bundan haz duymak konusunda çalışanlara istek ve hırs verebilmelidir.³¹

d) STRATEJİ OLUŞTURMA EVRESİ

Plan, “neyi, nasıl, nerede yapmamız gerektiğini bildiren, bunları uygun şekilde yerine getirirsek arzu ettiğimiz sonuçlara veya amaçlara ulaşabileceğimizi açıklayan, kabul ettiğimiz kararlar, yollar ve araçlar” bütünüdür. **Strateji**, “rakiplerin faaliyetlerini de inceleyerek, amaçlara varmak için belirlenmiş, nihai sonuca odaklı, uzun dönemli, dinamik kararlar topluluğu” olarak tanımlanabilir.³² Diğer bir tanıma göre **strateji**, bir kurumun misyon, amaç ve hedeflerini nasıl gerçekleştireceğini ifade eden kapsamlı bir plandır.³³ **Politika** (policy) ise, “örgütlerde arzulanan amaçlara ulaşılabilmesi için belirlenen stratejilerin uygulanması sürecinde verilmesi gerekli olan kararlara ve yapılması gerekli olan faaliyetlere yol gösteren bir düşünce tarzı, rehber, pusula” olarak tanımlanabilir.³⁴ Politika, kısaca stratejinin oluşturulması ile uygulanmasını bağlayan karar süreci için genel bir rehber olarak da ifade edilebilir.³⁵

²⁹ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 69.

³⁰ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 7.

³¹ C. C. Aktan, a.g.e., s. 189.

³² H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 33.

³³ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 7.

³⁴ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 35.

³⁵ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 9.

Stratejik seçimden önce stratejilerin tanımlarının yapılarak üst ve alt stratejilerin belirlenmesi gerekir. Stratejiler iki ana kategoride sınıflandırılabilir: (1) Temel stratejiler ve alt stratejiler, (2) yönetim düzeylerine göre stratejiler.³⁶

Temel stratejiler, büyüme, küçülme, durağan ve karma strateji şeklinde dörde ayrılabilir. Bu stratejilerin ilişkili-ilişkisiz, bağımlı-bağımsız, yatay-dikey ve atak-durağan şeklinde alt stratejileri bulunmaktadır.³⁷

Yönetim düzeylerine göre stratejiler üst, orta ve alt yönetim düzeyleri için farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.³⁸ Kurumsal stratejiler olarak da adlandırılan üst yönetim stratejilerine örnek olarak çeşitlendirme stratejileri ve çekilme stratejileri verilebilir. Rekabet ve iş yönetim stratejileri olarak da adlandırılan orta düzey yönetim stratejileri arasında maliyet liderliği, farklılaştırma ve odaklanmış stratejiler ile bunların birlikte kullanımıyla oluşan karma stratejiler sayılabilir. Alt düzey stratejiler ise bölüm ve işlevler düzeyinde hazırlanan ve uygulanan pazarlama, üretim, tedarik, v.b. stratejilerden oluşur. Bunlar orta ve üst düzey stratejilerle uyumlu olmalıdır.³⁹

Stratejik seçim sürecinde sırasıyla, (1) kurumun olanakları ile gerçekleştirilebilecek, fırsat ve tehditleri dikkate alan alternatif stratejiler belirlenir; (2) alternatif stratejilerin seçiminde kullanılacak ölçütler belirlenir; (3) alternatifler arasında en uygun stratejik seçim yapılır.⁴⁰

e) STRATEJİNİN UYGULANMA EVRESİ

Stratejinin uygulanması, strateji ve politikaların programlar, bütçeler ve izleklerin geliştirilmesi yoluyla eyleme dönüştüğü bir süreçtir. Stratejik seçim kararı verildikten sonra, misyon, amaç ve hedeflere uygun stratejilerin uygulanması süreci başlar. Bu aşamada üst yönetimin sorumluluğunda, orta kademe yöneticilerle işbirliği

³⁶ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 70.

³⁷ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 70.

³⁸ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 7-8.

³⁹ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 71.

⁴⁰ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 72.

yapılarak önceden belirlenen stratejilerin ve eylem planlarının uygulanmasına geçilir.⁴¹ Strateji planlarının raflarda tozlanmaması gereken bu süreçte kurumlar genellikle aşağıdaki konulara odaklanırlar:⁴²

- Köklü değişiklik gerektiren durumlarda, yeni bir misyon tanımının yapılması, amaç ve hedeflerin yeniden belirlenmesi,
- Stratejilere uygun örgüt yapısının kurulması, kurum kaynaklarının ve sistemlerinin harekete geçirilmesi,
- Kurulan örgütsel yapıda görev yapacak, stratejileri uygulayabilecek nitelikte insan kaynaklarının seçimi, atanması ve eğitimi,
- Stratejilerin uygulanmasını sağlayacak yönetim biçimlerinin, uygun liderlik ve liderlerin belirlenmesi ve uygun örgütsel iklimin hazırlanması.

Program, stratejik planın bir dilimini başarmak için gerekli faaliyetleri ve adımları ifade eden bir belge olarak tanımlanabilir. **Bütçe**, bir kurumun programlarının ayrıntılı maliyetlerinin para birimi cinsinden ifade eden belge olarak ifade edilebilir.⁴³

f) STRATEJİK KONTROL EVRESİ

Stratejik yönetim dinamik ve devamlı bir süreçtir. Stratejik kontrol, bu sürecin son evresinde yer almasına rağmen, sürecin her evresinde yapılması gereken faaliyetlerden oluşur. Sürecin her evresinin kontrolü ve gerekiyorsa düzeltilmesi şarttır. Aksi durumda zaman ve kaynak israfı söz konusu olacaktır.⁴⁴

Değerlendirme ve kontrol, fiili performans ile arzulanan performansın karşılaştırılabilmesi için kurum faaliyetlerinin ve performans sonuçlarının izlendiği bir süreçtir. Her düzeydeki yöneticinin değerlendirme ve kontrol sonuçlarını dikkate alarak düzeltici eylemlerde bulunması ve sorunları çözmesi beklenir. **Performans**,

⁴¹ C. C. Aktan, a.g.e., s. 173.

⁴² H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 72.

⁴³ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 9-10.

⁴⁴ H. Ülgen ve S. K. Mirze, a.g.e., s. 72-73.

faaliyetlerin nihai sonucu olarak tanımlanabilir. Stratejik yönetimin haklılığı, bir örgütün performansını iyileştirme yeteneği ölçüsünde ortaya çıkar. Performans sonuçlarına göre, yönetim tarafından strateji oluşumu, uygulaması veya her ikisinin ayarlanması gerekebilir.⁴⁵

5. PERFORMANS YÖNETİMİ

a) KURUMSAL PERFORMANS

Kurum amaçlarının gerçekleştirilmesi için gösterilen tüm çabaların değerlendirilmesi “Performans Yönetimi”nin konusuna girmekte ve iki boyuttan oluşmaktadır:⁴⁶

- (1) Kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesi
- (2) Kurum çalışanların faaliyetlerinin değerlendirilmesi.

Bir organizasyonun amaçlarını ne ölçüde gerçekleştirip gerçekleştirmediğini tespit etmek için “performans değerlendirme ve ölçme” adı verilen çalışmaların yapılması gerekir. Performans değerlendirme ve ölçme konusunda yapılacak olan ilk işlerden birisi organizasyonun hangi kriterler ve boyutlar açısından değerlendirileceği sorunudur. Organizasyonel performansın ölçülmesinde kullanılacak başlıca kriterler ya da boyutlar yedi başlık altında sayılabilir:⁴⁷

- Kalite,
- Verimlilik,
- Kârlılık,
- Maliyet,
- Yenilik,
- Müşteri memnuniyeti,

⁴⁵ D. Hunger ve T. L. Wheelen, a.g.e., s. 10-11.

⁴⁶ C. C. Aktan, “Performans Yönetimi: Organizasyonlarda Performans Değerlendirme ve Ölçme”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, 2006, s. 269.

⁴⁷ C. C. Aktan, a.g.e., s. 269-270.

- Çalışanların memnuniyeti.

Literatürde performans yönetimi konusunda çok yaygın olarak kullanılan kavramlardan biri “etkinlik”, diğeri “kalite”dir. Etkinlik, yukarıda sayılan performans kriterlerinin bir ya da birkaçını birlikte ifade eden bir kavram olarak karşımıza çıkmakla birlikte aşağıda belirtilen tanımlamaları da vardır:⁴⁸

- Teknik Etkinlik
- Kaynak Kullanımında Etkinlik
- Kaynak Dağılımında Etkinlik
- Etkililik (Hizmet Etkinliği)
- X-Etkinlik
- Maliyet Etkinliği
- Teknolojik Etkinlik
- Ölçek Etkinliği

Kalite, “ürün ve hizmette hata olmaması” veya “bir mal veya hizmette mükemmellik derecesi” olarak tanımlanabilir. Kalite, uygunluk kalitesi (müşteri tarafından istenen özelliklere uygunluk) ve tasarım kalitesi (örgüt tarafından istenen tasarım özelliklerine ve standartlarına uygunluk) şeklinde sınıflandırılabilir. Ürün kalitesi esasen sonuç olup, bu sonucu belirleyen başlıca kalite unsurları şunlardır: Liderlik, yönetim, insan, sistem, süreç, donanım. Mal ve hizmetlerin kalitesini değerlendirirken şu özellikler dikkate alınmalıdır: Görüntü, kurumun güvenilirliği, cevap verme, yeterlilik, nezaket, personelin güvenilirliği, güvenlik, ulaşılabilirlik, iletişim, müşteriye anlama.⁴⁹

Karlılık ve verimlilik örgütlerde performans değerlendirmesi tek başına yeterli değildir. Nicel göstergeler dışında nitel göstergelerin de dikkate alınması

⁴⁸ C. C. Aktan, a.g.e., s. 272-273.

⁴⁹ C. C. Aktan, a.g.e., s. 274-275.

gerekir. Performans göstergelerinin seçimi yapılırken aşağıdaki hususların dikkate alınmasında yarar bulunmaktadır.⁵⁰

1. Göstergeler basit, kolay anlaşılır ve günlük işlerle ilgili olmalıdır.
2. Ölçülmesi istenen amaca ya da kullanıcının gereksinimine uygun göstergeler seçilmelidir.
3. Göstergeler, durumu tüm gerçekliği ile ölçebilmeli ve ölçülen olayın istatistiksel karakterleri açıklıkla ve doğrulukla belirtilmelidir.
4. Duruma ilişkin tüm davranışların belirlenebilmesi için o durumla ilgili bir dizi gösterge seçilmesi yeğlenmeli, ancak, durumun her bir özelliği için mümkünse tek bir gösterge hedeflenmelidir.
5. Ölçüm sisteminde aynı anlama gelecek tek gösterge kullanılması uygundur. Önceden planlanmış ya da bilinçli olmadıkça birbiriyle çakışan ya da hesaba alınmayarak eksik bırakılan gösterge olmamalıdır.
6. Göstergelerin hesaplanmasında ölçüm sonuçları sürekli doğru sonuçlar vermelidir.
7. Göstergeler için kullanılan veriler çok daha fazla bilgiyi kaliteli olarak sağlamak için sayısal olmalıdır. Sayısal göstergeler nitel göstergelerle desteklenirse daha fazla anlam kazanırlar ve kuvvetlenirler.
8. Göstergeler değişen işletme gereksinimlerine uyarlanabilir olmalıdır. Özellikle stratejiler değiştiğinde göstergeler de gözden geçirilmeli, gerekiyorsa değiştirilmelidir.
9. Göstergeler, üzerinde az çok kontrol olanağı olan değişkenler, etmenler ve ilişkilerle ilgili olarak seçilmelidir. Göstergeler, ölçülen etkinliği yürüten kişi veya grubun sorumluluk alanındaki ilişkilerine dayandırılmalıdır.
10. Performansın, fiziksel açıdan olduğu kadar parasal açıdan da açıklanmaları gerekir. Göstergeler, maliyet öğelerinin ve parasal akışların incelenmesine olanak vermelidir.
11. Ölçümlerde asıl amaç hedeflere ulaşma derecesini belirlemek olduğu için sistemde iç faktörlerin olduğu kadar, dış faktörlerin de analizine yarayacak göstergelere de yer verilmelidir.

⁵⁰ <http://www.canaktan.org/yonetim/performans-yonetim/kavram.htm> (Erişim tarihi: 16.05.2007)

12. Çalışanlar için seçilecek göstergelerde bireysel göstergeler yerine grup göstergeleri yeğlenmelidir.

b) PERFORMANS YÖNETİM SÜRECİ

Başarılı bir performans yönetimi için performans yönetim sürecinin çok iyi bir şekilde tasarlanması gerekir. Performans değerlendirme ve ölçme ile ilgili işlemlerde şu ilkelere uyulmasında yarar bulunmaktadır.⁵¹

1. Kurumda performansın geliştirilmesine yönelik bir plan geliştirilmelidir.
2. Performans geliştirme planının amaçları tespit edilmelidir.
3. Kurumda mevcut performans değerlendirilmeli ve ölçülmelidir. Performans konusunda problemler belirlenmeli ve kalite ile ilgili bilgi toplanmalıdır.
4. Mevcut performans düzeyi ile ulaşılmak istenilen performans düzeyi arasındaki açık tespit edilmelidir.
5. Performansın arttırılması için gerekli yeni enformasyonun nasıl değerlendirileceği ve verilerin nasıl etkin bir şekilde kullanılacağı ile ilgili analizler yapılmalıdır.
6. Sahip olunan bilginin tasarımı ve geliştirilmesi sağlanılmalıdır.
7. Performans değerlendirmesi ve ölçülmesi ile ilgili olarak yöntem ve teknikler tespit edilmelidir.
8. Performans değerlendirmesi ve ölçülmesi gerçekleştirilmelidir. Daha sonra elde edilen veriler çerçevesinde organizasyonda performansın sürekli olarak geliştirilmesi sağlanılmalıdır.

Tipik bir performans değerlendirme ve ölçme sürecinde başlıca 7 aşama söz konusudur.⁵²

1. İlk aşamada, organizasyonda performans değerlendirme ve ölçme sistemini planlayacak ve uygulayacak çalışma grupları oluşturmalıdır.

⁵¹ C. C. Aktan, a.g.e., s. 275.

⁵² C. C. Aktan, a.g.e., s. 276.

2. Organizasyon hakkında genel veri toplama ve diğer ön hazırlık çalışmaları yapılmalıdır.
3. Çalışanların performans değerlendirme ve ölçme konusunda eğitilmesi gereklidir.
4. Organizasyon için bir “performans ölçüm modeli/sistemi” geliştirilmelidir.
5. Performans ölçüm sistemlerinin hesaplaması yapılmalıdır.
6. Performans ölçüm sistemlerinin uygulama ve raporlama sürecinin geliştirilmesi gerçekleştirilmelidir.
7. Son aşamada ise yapılan tüm çalışmaların genel değerlendirmesi yapılarak organizasyonda performansın geliştirilmesi konusundaki eksiklikler tespit edilmeli ve süreç devam etmelidir.

c) ÇALIŞANLARIN PERFORMANSI

İnsan kaynakları yönetiminde performans değerlendirme genellikle motivasyon, ödüllendirme, terfi, yer değiştirme, eğitim ihtiyacının tespiti gibi alanlarda kullanılmaktadır. Örgütte çalışanların performansının değerlendirilmesi konusunda yapılması gereken işlemler dört aşamaya ayrılabilir: Performans yönetiminin planlanması, çalışanların performansının ölçülmesi ve değerlendirilmesi, geribildirim, performans değerlendirme sonuçlarının gözden geçirilmesi ve uygun politikalar uygulanarak insan kaynaklarının geliştirilmesi.⁵³

İnsan kaynakları yönetiminde başlıca performans değerlendirme ve ölçme yöntemleri şu şekilde sayılabilir:

1. Grafiksel Derecelendirme Yöntemi
2. Davranışa Dayalı Derecelendirme Yöntemi
3. Karşılaştırma Yöntemi (Basit Sıralama, Alternatif Sıralama, Zorunlu Dağılım, İkili Karşılaştırma Yöntemleri)
4. Kritik Olaylar Yöntemi
5. Kontrol Listesi Yöntemi

⁵³ C. C. Aktan, a.g.e., s. 278-279.

6. Hedeflere Göre Yönetim
7. Özdeğerlendirme

Performans değerlendirmesinin sağlayacağı yararlar yanında ortaya çıkarabileceği olumsuz sonuçların veya maliyetlerin de dikkate alınması gerekir. Bu konudaki eleştiriler özetle aşağıdaki başlıklar altında belirtilebilir:⁵⁴

- Aşırı olumlu değerlendirmeler
- Aşırı olumsuz değerlendirmeler
- Teknik hatalar
- Hale etkisi
- Medokrati etkisi

Örgütte mevcut performans ile olması gereken veya beklenen performans arasındaki açık belirlenmeli ve nedenleri araştırılarak çözüm üretilmelidir. Çalışanların performansını artırmak için aşağıdaki yöntemler bir program dâhilinde uygulanabilir:⁵⁵

- Çalışma ve İş Ortamının Yeniden Düzenlenmesi
- Teşvik Sistemlerinin Uygulanması
- İş Ortamının Zenginleştirilmesi
- Grup Katılımı
- Yeni Teknoloji Kullanımı
- Örgütün Yeniden Yapılanması
- Kaynakların Yeniden Dağılımı

⁵⁴ C. C. Aktan, a.g.e, s. 283-284.

⁵⁵ C. C. Aktan, a.g.e., s. 284-286

B. KAMUDA STRATEJİK YÖNETİM VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

1. KAMU YÖNETİMİ VE YÖNETİŞİM

Kamu yönetimi, “halk tarafından seçilmiş politikacıların, kamusal ve yarı kamusal malları üretmek için kurulan kurumlara atadığı yöneticilerin, kurumların sahip olduğu insan ve diğer kaynakları, kamu hukuku ve kamu politikası doğrultusunda, kamu yararı gözeterek yönlendirmesi” olarak tanımlanabilir. Kamu yönetiminin işlevsel (süreç) ve yapısal (örgüt) olmak üzere iki yönü bulunmaktadır.⁵⁶

Yönetişim veya iyi kamu yönetimi ya da etkin devlet kavramı, bir ülkenin ekonomik altyapısı ve hukuk düzeninin serbest piyasanın gereklerini yerine getirebilecek şekilde düzenlenerek tüm kamu kurumlarının müşteri odaklı olarak işlemesini ve ülke kaynaklarının verimli şekilde kullanılmasını sağlayacak ekonomik ve etik kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Bu tanımda, kamu yönetiminin iyileştirilmesi, yolsuzluk ve verimsizliklerin ortadan kaldırılarak kurumların verimliliğinin artırılması, piyasalarda düzenleyici bir işlev üstlenilmesi, saydamlık ve hesap verilebilirliğin olması öne çıkmaktadır.⁵⁷

2. DÜNYADA KAMU YÖNETİMİNDE YAŞANAN GELİŞMELER

Teknolojik gelişmeler, sanayileşme, kentleşme, hızlı nüfus artışı, savaş ve siyasi dönüşümler gibi birçok faktörün etkisiyle, yüzyıllara yayılan bir süreçte şekillenen kamu yönetimi; özellikle 20. yüzyılda toplumsal koşulları ve gündelik yaşamı etkileme bakımından doruk noktasına ulaşmıştır. Son on yılda değişimin hızlanan adımları dünyamızı yeni bir çağın eşğine getirmiştir.⁵⁸

⁵⁶ Ö. Ökmen ve D. Dönmez, **Yönetişim ve Organizasyonel Yapı Açısından Kamu Kurumlarında Mükemmellik**, İstanbul, 2005, s. 49.

⁵⁷ Ö. Ökmen ve D. Dönmez, a.g.e., s. 34-35.

⁵⁸ Ö. Ökmen ve D. Dönmez, a.g.e., s. 3.

Kamu yönetimi veya kamu hizmeti çağı olarak da nitelendirilebilecek olan bu dönemde, kamunun yapısı büyümüş ve işlevleri son derece çeşitlenmiştir. Ancak, bu büyüme sürecinin doğal bir sonucu olarak; kırtasiyecilik, ek finansman ihtiyacının sürekli artışı, büyüyen bir yapı içinde hantallığı ve koordinasyonsuzluğu önlemede güçlükler baş göstermiştir. Kamunun kendine özgü bu sorunlarının yanı sıra, geleneksel kamu yönetiminin geliştiği ortamda ve düşünme kalıplarında meydana gelen değişimler, 21. yüzyıla geçerken kamu yönetiminde köklü bir değişimi gündeme getirmiştir.⁵⁹

Yaşanan değişimler kısaca küreselleşme ve bilgi toplumuna geçiş şeklinde özetlenebilir. İç ve dış arasındaki ayrımın göreceli olarak kolay çizilebildiği bir dünyanın yerini, sınırların gittikçe belirsizleştiği ve etkileşimin yoğunlaştığı bir ortamda, dışarıyla içi içine kaynaşması almıştır. Üretim faktörleri içinde bilginin ve teknolojik gelişmenin katkısı belirleyici hale gelmiştir. Sonuç olarak; iç koşullara odaklı ve sanayi toplumuna özgü kurumlarda köklü bir değişim ihtiyacı ortaya çıkmıştır.⁶⁰

Son yirmi yılda yaşanan değişime bakıldığında birbiri ile ilintili iki unsur dikkat çekmektedir: Birincisi teknolojiye gelişim hızının artması ve bunun üretim süreçlerinde kullanılmasıdır. İkincisi Batılı ülkelerin uyguladığı makro ekonomik politikaların değişmesi sonucunda ortaya çıkan küreselleşme anlayışıdır.⁶¹ Küreselleşme son yıllarda ülkelerarası ekonomik ilişkileri etkilemeye başlamış, ülkeler arasındaki dışsalılıkların ve uluslararası dışa yayılmaların oluşmasına katkıda bulunmuştur.⁶² Küreselleşme, işletmelerin farklı ülke ve kültürlerde müşteri bulmasına yardımcı olmakta; teknoloji ise farklı müşterilere farklı ürünler sunması için esneklik sağlamaktadır.⁶³

⁵⁹ Ö. Dinçer ve C. Yılmaz, **Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim**, Ankara, 2003, s. 19.

⁶⁰ Ö. Dinçer ve C. Yılmaz, a.g.e., s. 24.

⁶¹ Ö. Ökmen ve D. Dönmez, a.g.e., s. 4.

⁶² E. Demircan, “Küreselleşme Sürecinde Yeni Devlet Anlayışının Bütçe Politikalarına Yansıması: Türkiye Örneği”, **Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)**, Ankara, 2006, s. 31.

⁶³ Ö. Ökmen ve D. Dönmez, a.g.e., s. 7.

1980'lere kadar Batılı ülkelerde refah devleti anlayışı doğrultusunda uygulanan ekonomik politikalar birbiri ile yakından ilgili bütçe, performans ve güven gibi üç açığı ortaya çıkarmıştır. Batılı ülkeler bu açıkları kapatmak amacıyla neo-liberal politikalara yönelmişlerdir. Bu durum, yabancı sermayenin dolaşım hızını da artırarak çok uluslu şirketlerin yatırımlarını geliştirmekte olan ülkelere kaydırmasına neden olmuştur. 1990'ların başında sosyalist ideolojinin çökmesi ve SSCB'nin dağılması dünyayı tek kutuplu bir yapıya dönüştürerek küreselleşmeyi daha da hızlandırmıştır. Son on yılda ivme kazanan finansal küreselleşme dünyaya damgasını vuran çok önemli bir gelişmedir.⁶⁴

Küreselleşme, küresel düzeyde geliri, refahı, fırsat ve tehditleri yeniden dağıtan bir süreç olduğundan, bu süreçte kazananlar ve kaybedenler vardır.⁶⁵ Küreselleşme süreci; bir yandan uluslar üstü ve bölgesel bütünleşmeleri güçlendirirken, diğer yandan yerel değerleri ve farklılıkları canlandırmakta, yerinden yönetimin önemini artırmaktadır. Birbirini tamamlayan bu süreçler, ulus devletler ve merkezi yönetim yapıları üzerinde çift yönlü bir baskı oluşturmaktadır. İnsanların, bilginin, sembollerin, mal ve hizmetlerin ve sermayenin hareketliliğinin arttığı bir ortamda, geleneksel kurallar ve kontrol yapıları anlamını yitirmiş veya etkisizleşmiş, klasik talep ve beklentiler son derece çeşitlenmiş ve her an değişime açık hale gelmiştir. Bu yeni ortamda kamu yönetimleri; klasik yaklaşım ve kurumsallaşma içinde, paradoksal bir durum ile karşı karşıya kalmıştır. Kamu yönetimi, bir yandan eski gücünü ve araçlarını yitirirken, diğer yandan eskisinden de etkili ve çeşitli hizmetler sunma zorunluluğu ile karşı karşıya kalmıştır.⁶⁶

Küreselleşme ve siyasal yansıması olan liberalleşme politikaları devleti ekonomik yönden yok eden bir yapıdadır. Devletlerin bir yandan gelirleri azalmakta, diğer yandan harcamaları artmaktadır. Mali sıkıştırma olarak adlandırılan bu etki, bütün ülkeleri ve ülke halklarını olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca

⁶⁴ Ö. Ökmen ve D. Dönmez, a.g.e., s. 5-6.

⁶⁵ C. C. Aktan ve İ. Y. Vural, "Globalleşme ve Maliye Politikasında Değişim", **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ankara, 2006, s. 51.

⁶⁶ Ö. Dinçer ve C. Yılmaz, a.g.e., s. 25.

kürselleşmenin oluşturduğu makroekonomik oynaklık ve krizler gelişmekte olan ülkelerin maliye politikalarını daha büyük bir baskı altına sokmaktadır.⁶⁷

Bütün bu değişim süreçleri ulus devletleri ve merkezi yönetim yapılarını ortadan kaldırmamakta, ancak bu kurumların rolünün yeniden tanımlanmasını gerektirmektedir. Değişim sürecine başarıyla uyan devletler ve merkezi yönetimler; bir taraftan uluslararası, uluslar üstü ve bölgesel bütünleşme süreçlerinin taşıyıcısı olarak, diğer taraftan farklılıkları hukuk düzeni içinde bir arada tutabilen demokratik ortamlar şeklinde yeniden yapılanmaktadır. Sonuç olarak; kamu kurumları daha az kaynakla, daha fazla ve kaliteli hizmet üretecek şekilde etkinliklerini artırmakta ve enerjilerini öncelikli alanlara yoğunlaştırmaktadır. Küreselleşme akımının getirdiği “sınırlı-egemen devlet” anlayışı doğrultusunda “sınırlı-kontrollü program odaklı bütçe” anlayışını ortaya çıkarmıştır.⁶⁸

Dünyada kamusal alanda yaşanan değişimler, devletin küçülmesi ve etkinleştirilmesi, siyaset ve kamu yönetimi dengesinin yeniden kurulması, yeni bir yönetim anlayışının yerleştirilmesi ve merkeziyetçilikten uzaklaşma gibi dört başlık altında toplanabilir.⁶⁹

Küreselleşme sürecinde devletin değişen rolü, özellikle ekonomi alanında belirginlik kazanmaktadır. Bütün dünyada devletin ekonomik yaşamdaki rolü dönüşmekte, buna bağlı olarak devletin yapı ve işlevleri değişmektedir. Devletin politika belirleme ve katalizör işlevi görerek yönetme kapasitesi gelişirken, hizmet üretimi ve sunumunda piyasa ve sivil toplum kuruluşları ön plana çıkmaktadır. Diğer bir ifade ile, doğrudan üreten bir devlet anlayışı yerine, üretme fırsatları yaratan, toplumun ortak çıkarları için rekabet ortamını gözetken, piyasaları düzenleyen ve denetleyen bir devlet anlayışı hakim hale gelmektedir. Hizmetlerin üretilmesinde ve halka sunulmasında piyasa ve sivil toplumun öneminin arttığı bu yeni ortamda, kamunun doğrudan üretim yapmasının sadece diğer alternatiflerin

⁶⁷ G. Sönmezler, “Küreselleşme ve Kriz: Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu Finansmanının Dönüşümü”, **Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)**, Ankara, 2006, s. 9.

⁶⁸ E. Demircan, a.g.e., s. 33.

⁶⁹ Ö. Ökmen ve D. Dönmez, a.g.e., s. 9.

geçersiz olduğu alanlarla sınırlandırıldığı gözlenmektedir. Gelişen teknolojiler ve organizasyon yapıları içinde bu sınırlar da yeniden tanımlanmakta, geleneksel olarak devletin doğrudan rol üstlendiği birçok alan, zaman içinde diğerk aktörlere açılabilir.70

Devletin ekonomideki değışen rolü sosyal devlet vasfını ortadan kaldırmamaktadır. Artan rekabet ortamı ve piyasanın ürettiği sosyal sorunlar, devlete eskisinden de önemli sosyal sorumluluklar yüklemektedir. Üretim yapmayan devlet sosyal devlet vasfını yitirmemekte, tam aksine gereksiz hale gelmiş işlevlerden arınarak dış politika, güvenlik ve adalet gibi asli işlevleri ile sosyal politikalar üzerinde yoğunlaşabilmektedir. Bütün bu işlevlerini yerine getirirken, devletin en az kaynakla en fazla katma değerk üretmesi ve kaliteli hizmet sunumu eskisinden de hayati bir unsur haline gelmiştir. Bu çerçevede, sosyal devlet çağdaş araçlar kullanılarak, piyasa ve sivil toplum ile işbirliğini geliştirilerek hayata geçirilmektedir. Devletin bu değışen rolü özelleştirme, sivilleşme ve yerelleşme şeklinde gelişen eğilimleri desteklemektedir.71

Bu kapsamda, kamu yönetim zihniyeti ve yapısı;

- Tek taraflılıktan veya tek aktörlülüğten çok taraflılığa ve çok aktörlülüğke, katılımcı ve yönetişimci bir anlayışa,
 - Tepkisel ve geçmiş yönelimli bir anlayıştan, sorunları ortaya çıkmadan önce önlemeye dönük pro-aktif ve gelecek yönelimli bir anlayışa,
 - Girdi odaklı olmaktan sonuç ve hedef odaklı olmaya,
 - Kendine odaklı olmaktan vatandaş odaklı olmaya,
 - Vatandaşı "hedef kitle" ve "müşteri" olarak algılamaya,
 - Temin eden ve sunan bir anlayıştan, kolaylaştırıcı ve katalizör rolü üstlenen bir anlayışa,
 - Ayrıntılara boğulmaktan asli işlevlere yoğunlaşmaya,
- doğru köklü bir değışime uğramaya başlamıştır.72

⁷⁰ Ö. Dinçer ve C. Yılmaz, a.g.e., s. 26.

⁷¹ Ö. Dinçer ve C. Yılmaz, a.g.e., s. 27.

⁷² Ö. Dinçer ve C. Yılmaz, a.g.e., s. 29.

Yeni ekonomi, yeni rekabet koşulları, yeni tip örgütler ve yeni yönetim tekniklerini de beraberinde gündeme getirmektedir.⁷³ Bu yeni anlayış içinde, 21. yüzyılda kamu yönetimi; saydam, katılımcı, hesap verebilir, etkili ve verimli, insan hak ve özgürlüklerine saygılı, öngörülebilir, esnek ve süratli olmak, ayrıca belirsizliği ve ayrımcılığı azaltacak şekilde hukuka dayanmak zorundadır.

İnsanı yalnızca bir tüketici olarak gören vahşi kapitalizm anlayışının ortaya çıkardığı toplumsal sorunların hafifletilmesinde ve ekonomik kalkınmanın tüm kesimlere yayılmasında etkili olan “sosyal devlet” anlayışı 1980’lerden itibaren terk edilmeye ve IMF-Dünya Bankası destekli yapısal uyum politikaları ile neo-liberal düşünce küreselleşmeye başlamış; “Washington Konsensüsü” ile kuramsal evrimini tamamlayan bu düşünce sosyal devleti mevcut sorunların ana sorumlusu olarak ilan etmiştir.⁷⁴

Devletin rolündeki değişmeye ve yönetim kavramının güçlenmesine paralel olarak; yönetim zihniyeti, kalıpları ve yöntemleri de dönüşmektedir. Bu kapsamda, kamu yönetimi reformu birçok ülkenin gündemine girmiştir. Son yirmi yıldır birçok OECD ülkesinde kamu yönetiminde reform çalışmaları yapılmaktadır. Genel eğilimler ortak olmakla birlikte, siyasi, kültürel ve idari farklılıklara bağlı olarak ülkeler farklı yönetim biçimlerine geçişi hedeflemişlerdir. Yeni Zelanda, Avustralya, İngiltere, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri, İrlanda, İsveç, Finlandiya, Danimarka ve Hollanda’nın oluşturduğu grup, performans yönetimine geçiş için reform çalışmaları yaparken; Norveç, Avusturya, Almanya, İsviçre, Belçika, Fransa performans odaklanmış karma bir yönetim için reform çalışmalarını sürdürmektedir. Benzer bir şekilde Güney Kore, Tayland, Güney Afrika, Yemen, Şili gibi birçok gelişme yolundaki ülke kamu yönetiminde reform sürecine katılmıştır. Tüm bu örnekler, yeniden yapılanmada ortak özellikler kadar ülke şartlarının da önemli olduğunu ortaya koymaktadır.⁷⁵

⁷³ E. Demircan, a.g.e., s. 32.

⁷⁴ M. Şahin, “Sosyal Devletten Tüccar Devlete: Dünyada ve Türkiye’de Devletin Dönüşümü”, **Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)**, Ankara, 2006, s. 57.

⁷⁵ Ö. Dinçer ve C. Yılmaz, a.g.e., s. 32-33.

Bu ve benzeri örneklere bakılarak dünya genelinde çeşitli ülke uygulamaları değerlendirildiğinde;⁷⁶

- Kamuda yeniden yapılanma çabalarının belirgin bir şekilde 1980 sonrası başladığı, 1990'larda ise ivme kazandığı görülmektedir.
- Kamu yönetiminde yeniden yapılanmanın genel bir eğilimi yansıttığı ve birçok ülkede farklı isimler altında yürütülse de benzer özellikler taşıdığı görülmektedir. Katılımcılık, saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik boyutun güçlenmesi, uygulamada yerinden yönetimin ve esnekliğin ön plana çıkması, sonuçlara ve performansa odaklılık gibi unsurlar bu kapsamda sayılabilir.
- Ülkelerin farklı idari yapıları ve yönetim kültürlerinin kamuda yeniden yapılanmayı belli oranda etkilediği gözlenmektedir. Özellikle Anglo-Sakson yönetim kültürüne sahip ülkelerde kamuda yeniden yapılanmanın daha erken başladığı ve daha kapsamlı ele alındığı, Kıta Avrupası ülkelerinde ise geleneksel yapıların daha etkili oldukları ifade edilebilir.
- Yeniden yapılanma süreci genel politikalar ile başlamakta ve giderek daha özel ve öncelikli alanlarda yoğunlaşmaktadır. Bu süreç, yeniden yapılanmanın başlangıcında ortaya geniş bir politika ve perspektif konmasının önemli olduğu gerçeğini ifade etmektedir.
- Yeniden yapılanma uzun bir zamana yayılmaktadır. Bu dönemde siyasi desteğin sürdürülmesi kritik bir öneme sahiptir. Birçok ülkede yeniden yapılanma farklı siyasi partilerin göreve gelmesinden sonra dahi sürdürülmüş ve değişimin tüm toplum tarafından benimsenmesinde bu durum etkili olmuştur.
- Yeniden yapılanma kamunun genelinde ve toplumda sahiplenme sağlanarak sürdürülmektedir. Bu süreçte ağ oluşturan, koordinasyon sağlayan ve rehberlik yapan birimler kurulmaktadır. Değişim programları merkezi düzeyde bir bakan veya birim tarafından koordine edilmektedir. Ayrıca, değişik alt alanlarda ve konularda ekipler oluşturularak, değişim sürecinin aşağıdan yukarıya ve yukarıdan aşağıya etkileşimi sağlanmaktadır.
- Yeniden yapılanma çalışmaları salt idare içi bir örgütsel ve işlemsel iyileştirme çabası olmaktan çıkmış; bireyleri, sivil toplumu ve özel kesimi kapsayacak bir şekilde geniş bir çerçeveye kavuşmuştur.

⁷⁶ Ö. Dinçer ve C. Yılmaz, a.g.e., s. 50-52

Küreselleşme küresel tehdit ve sorunların ortaya çıkmasına veya görünür hale gelmesine neden olmakta ve çeşitli alanlarda devletlerarası rekabete yol açmaktadır. Küresel sorunların çözümünde ulus devletlerin olanakları tek başına yeterli olmadığından uluslararası düzeyde işbirliği ve eşgüdüm gereklidir.⁷⁷

3. STRATEJİK YÖNETİM

Özellikle son yirmi yıldır stratejik planlama ve stratejik yönetim kamu örgütleri için dünyada giderek artan bir yaşam tarzı olmaktadır. **Stratejik planlama**, bir örgütü ne yaptığı ve neden yaptığı konusunda şekillendiren ve ona rehberlik eden temel kararlar ve eylemleri üreten disiplinli çabalar olarak tanımlanabilir. Stratejik planlamanın savunucularına göre dört ana potansiyel fayda sıralanabilir:⁷⁸

1. Stratejik düşünce ve eylemlerin teşvik edilmesi,
2. Karar alma (sürecinin) iyileştirilmesi,
3. Örgütsel duyarlılığın ve performansın iyileştirilmesi,
4. Örgüt insanlarına doğrudan fayda sağlaması.

Stratejik planlama koşulların uygun olmadığı durumlarda önerilmez. Bununla birlikte stratejik planlama, ne stratejik düşünme ve hareketin ne liderliğin ne de örgüt veya topluluk stratejinin ikamesi değildir. Ayrıca, stratejik planlama kapsamlı planlama (yapı planlaması) ile de eş anlamlı değildir.⁷⁹

Stratejik yönetim, stratejik planlama ve uygulamayı bütçeleme, performans ölçümü, yönetimi ve değerlendirmesi ve bu unsurlar arasındaki ilişkilerinin geri beslemesi üzerine sürekli ilgi ekleyerek birbirine bağlar. Poster ve Streib, stratejik

⁷⁷ C. C. Aktan ve İ. Y. Vural, “Globalleşme ve Maliye Politikasında Değişim”, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ankara, 2006, s. 68.

⁷⁸ John M. Bryson, “Strategic Planning and Management”, **Handbook of Public Administration**, London, 2005, s. 38-39.

⁷⁹ J. M. Bryson, a.g.e., s. 39.

yönetimi bir süreç olarak düşünen bir çerçeve sunmuşlardır. Bu süreç yedi unsur içermektedir:⁸⁰

1. Değerler, misyon ve vizyon,
2. Stratejik planlama,
3. Sonuç odaklı bütçeleme,
4. Performans yönetimi,
5. Stratejik ölçüm,
6. İç ve dış çevrenin değerlendirilmesi,
7. Bu unsurlar arasındaki ilişkilerin geri beslemesi.

Stratejik yönetime ilişkin yaklaşımlar, i) ekolojik perspektif, ii) karar verme perspektifi, ve iii) liderlik perspektifi olarak sınıflandırılabilir. Her yaklaşım farklı varsayımlara dayandığı için analiz ve eylemler için farklı öncelikler sunar. Bunlardan herhangi biri farklı durumlarda daha az veya daha fazla yararlı olabilir.⁸¹

ABD ve diğer OECD ülkelerinde hesap verebilirlik için artan talepler, mali muhafazakârlık, liderliğe atfedilen mesleki ilgi ve iyileştirilmiş performans ve müşteri hizmetleri gibi güçlü eğilimler kamu örgütlerini stratejik yönetimi bütünüyle uygulanmasa bile denemeye doğru sevk etmektedir.⁸²

Stratejik yönetim sistemleri, stratejik düşünce ve davranışları bir örgütün tamamında teşvik eden ve birbirine bağlayan bir araçtır. Bu sistemler, uygun yerlerde ve uygun zamanlarda stratejik düşünce ve eylemi teşvik etmek ve stratejilerin uygulandığı yolu kontrol etmek ve kılavuzluk etmek anlamını taşımaktadır.

ABD ve diğer OECD ülkelerinde beş ana stratejik yönetim sistemi çeşidinden söz edilebilir ve uygulamada bu beş çeşidin karmasıyla karşılaşılabilir.⁸³

⁸⁰ J. M. Bryson, a.g.e., s. 40.

⁸¹ N. Bingöl, “Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, 2006, s. 195.

⁸² J. M. Bryson, a.g.e., s. 40.

⁸³ J. M. Bryson, a.g.e., s. 41-43.

1. Katmanlı (layered or stacked) yönetim birimleri modeli,
2. Stratejik konular (issues) yönetimi modelleri,
3. Sözleşme modelleri,
4. Portföy yönetim modelleri,
5. Amaç (goal) veya kıyaslama (benchmark) modelleri.

Stratejik yönetim modelleri talimat esaslı ve intibak esaslı yaklaşım olarak iki sınıfa da ayrılabilir. Saha deneyimine dayanan bir sınıflandırmaya göre de stratejik planlama üç şekilde ele alınmaktadır: i) Ritüel, ii) karar alma süreci ve iii) uzlaşma süreci.⁸⁴

Dünya çapında örgütsel ve topluluksal etkililik üzerine artan bir vurgu söz konusudur. Bu çabaların bir parçası olarak kapsamlılık (inclusivity), sürecin hızı ve sistemli düşünme şeklinde üç eğilim göze çarpmaktadır. Sonuç olarak, stratejik planlama ve yönetimle uzlaşan kavramlar, yordamlar ve araçların sayısı artmaktadır. Çünkü çeşitli alanlardaki çalışmalar bu alandaki kuram ve uygulamaya dâhil edilmektedir.⁸⁵

Stratejik planlama ve yönetim, kamu sektöründe uygulanabilecek değişik yaklaşımlar ve onların başarı ile uygulanmasını sağlayacak koşullar dizisini ifade etmektedir. Düşünce ve eylem için herhangi bir genel yaklaşım faydalı olsa bile, belli durumlarda dikkatle uygulanmalıdır. Kamu sektöründe stratejik planlama ve yönetim, kamu liderleri, yöneticileri ve planlamacıların standart dağarcığının bir parçası olmak yolunda ilerliyor. Kamu stratejik planlama ve yönetimi alanı değişik baskılara bir tepki olarak genişliyor. Stratejik planlama ve yönetim aynı kökenli değişik alanların kavramları, araçları ve tekniklerini birleştiriyor. Kamu sektörü stratejik planlama ve yönetimindeki bilgi ve deneyimin geliştirilmesi için bazı kuramsal ve deneysel konuların araştırmayla keşfedilmesi gerekmektedir.⁸⁶

⁸⁴ N. Bingöl, a.g.e., s. 196.

⁸⁵ J. M. Bryson, a.g.e., s. 43-44.

⁸⁶ J. M. Bryson, a.g.e., s. 45-46.

4. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

Yeni kamu yönetimi anlayışı, 1970'lerden bu tarafa sonuç odaklı yönetim kültürünü kamu sektöründe yerleştirmeyi amaçlamıştır. Bu anlayışın amacı kamu sektörünün verimlilik ve cevap verebilirliğini artırmak, kamu hizmetlerinin kalitesini geliştirmek ve vatandaşların yönetimlere güvenini iyileştirmek olarak ifade edilebilir. Performans ölçümü, performans bütçelemesi, performans değerlendirmesi ve performans denetimi, sonuç odaklı yönetim anlayışı açısından temel hedeflere erişimin değerlendirilmesi ve sonuç odaklı hesap verebilirlik mekanizmalarının oluşturulması açısından kamu yönetimlerine önemli kolaylıklar sağlamaktadır.⁸⁷

Kamu yönetimi alanında yaşanan bu gelişmeler büyük ölçüde kamu mali yönetimi alanında da kendisini göstermiştir. Kamu mali yönetim reformu çalışmalarında merkezden yerele yetki dağıtımı, kurum içi yetki dağıtımı, orta vadeli harcama çerçeveleri ve mali disipline yapılan vurgu ile mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları sıkça gündeme gelen konular olmuştur. Kamuda verimlilik ve etkililiği artırmak üzere gündeme gelen konuların başında performans esaslı bütçeleme gelmektedir. Performans esaslı bütçeyle ilgili olarak ortaya çıkan diğer unsurlar ise performans yönetimi, performans dayalı ücret ve performans denetimidir.

Kamu harcama yönetimin üç temel amacı vardır: Mali disiplini sürdürmek, kaynakları hükümet önceliklerine göre tahsis etmek ve hizmetlerin etkin olarak sunulmasını teşvik etmek.⁸⁸ OECD, kamu harcamalarının etkili bir şekilde kontrol edilmesi için aşağıda belirtilen yedi kurumsal özelliğin gerekli olduğuna inanmaktadır.⁸⁹

- Orta vadeli bütçe çerçeveleri
- Öngörülü (prudent) ekonomik varsayımlar

⁸⁷ M. S. Arcagök ve E. Erüz, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Ankara, 2006, s. 55.

⁸⁸ R. Allen ve D. Tommasi, **Managing Public Expenditure – A Reference Book for Transition Countries**, OECD, Paris, 2001, s. 19-20.

⁸⁹ J. R. Blöndal, "Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 2, No. 4, Paris, 2003, s. 10.

- Yukarıdan aşağıya bütçeleme teknikleri
- Merkezi girdi kontrollerinin gevşetilmesi
- Sonuçlara odaklanması
- Bütçe saydamlığı
- Çağdaş malî (financial) yönetim uygulamaları

Girdiye dayalı yaklaşımla hazırlanan bütçelerdeki saydamlığın yeterli olmaması, yani ödeneklerle üretilecek kamusal ürün ve hizmetler arasındaki bağlantının kopuk olması, kamu harcamalarındaki artış eğilimi, halkın (vergi ödeyenlerin) kamu kaynaklarının kullanımına olan ilgi ve şikâyetlerini artırmıştır. Bu artış günümüzde birçok ülkede farklı ad ve biçimlerde olsa da çıktı ve/veya sonuca dayalı, performansı ön plana alan, performans esaslı bütçeleme anlayışını ortaya çıkarmıştır. Performans esaslı bütçeleme adı ile Türk mali yönetiminde yer bulan bu yaklaşımın çıktı odaklı bütçeleme, sonuç odaklı bütçeleme, performans esaslı program bütçe, çıktı odaklı yönetim, sonuç odaklı yönetim, performans yönetimi isimleri altında da dünyada anıldığını belirtmek gerekir.⁹⁰

Gelişmiş ülkelerde başlayan performans esaslı bütçeleme yaklaşımı, gelişmekte olan birçok ülkede de uygulanmaya başlanmış veya reform gündemine alınmıştır. Bugün OECD ülkelerinin büyük çoğunluğu performans esaslı bütçeleme sistemini uygulamakta ve performans bilgisini çeşitli şekillerde bütçe belgelerine dahil etmektedir. OECD üyesi olmayan birçok ülkede de performans esaslı bütçeleme yapıldığı veya yapılması yönünde adımlar atıldığı görülmektedir. Performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin tahsis edilen kaynakla ne yapacaklarına ilişkin bilgileri gösteren bütçeleme şekli olarak tanımlanmaktadır.⁹¹

Performans esaslı bütçeleme, performans bilgilerinin bütçe belgelerine dahil edildiği veya çıktı ve sonuçlara göre ödeneklerin sınıflandırıldığı bütçeleme

⁹⁰ C. C. Aktan ve K. Tüğen, “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, 2006, s. 206.

⁹¹ A. Schick, “The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come but Whose Implementation Has Not”, **OECD Journal on Budgeting**, Volume 3, N.2, Paris, 2003, s. 99-102.

yaklaşımıdır.⁹² OECD tanımına göre performans esaslı bütçe, kısaca, fonların sonuçlarla ilişkilendirilerek tahsis edildiği bütçe şeklidir. Performans esaslı bütçelemeye geçen veya geçmekte olan ülkelerin bu sistemden temel beklentileri,

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

olarak sıralanabilir.⁹³

Dünyada tek tip performans esaslı bütçeleme modeli mevcut olmayıp farklı uygulamalar söz konusudur. Çeşitli performans esaslı bütçeleme uygulamalarına baktığımızda temelde üç tip modelin varlığından söz edebiliriz:⁹⁴

- Stratejik plana dayalı modeller
- Performans sözleşmesine dayalı modeller
- Bütçe formatına dönüştürülmüş modeller

Birinci modelde orta ve uzun vadeli bir stratejik planlama süreciyle bütçelemenin başladığını, stratejik plana uygun olarak yıllık performans planlarının hazırlandığını ve bu planların bütçenin dayanağını oluşturduğunu görmekteyiz. Bu modelde stratejik planın yıllık uygulamasını göstermek üzere performans planı hazırlanmaktadır. Bu yaklaşımda, performans planının yanı sıra, program bütçe sınıflandırmasına uygun olarak hazırlanmış bir bütçe belgesi de yer almaktadır. Bu suretle performans planı bütçeye performans bilgisini eklemektedir. Bütçe uygulaması sonucunda ise yıllık performans raporu hazırlanarak performansa dayalı bir hesap verme mekanizması oluşturulmaktadır. Bu modele en iyi örnek olarak eyalet ve federal düzeydeki ABD ve Norveç uygulamalarını gösterebiliriz.

⁹² M. S. Arcagök ve E. Erüz, a.g.e., s. 56.

⁹³ “Public Sector Modernisation: Governing for Performance”, **OECD Policy Brief**, October 2004, Paris, 2004, s. 4-5.

⁹⁴ Jens Kromann Kristensen, Walter S. Groszyk ve Bernd Bühler, “Outcome Focused Management and Budgeting”, **OECD Journal of Budgeting**, Volume1, No. 4, Paris, 2002, s. 24-27.

Örnek olarak ABD Ulusal Havacılık ve Uzay İdaresi (NASA) 2006 Stratejik Planı, bütçeleri ve performans ve hesap verilebilirlik raporları bu idarenin internet sitesinde (www.nasa.gov/about/budget/index.html) görülebilir.

İkinci modelde performans bilgileri değişik aşamalarda hazırlanan performans sözleşmeleri ile bütçe uygulamasında yer almaktadır. Bu modelde Bakan ile üst yönetici arasında kamu hizmet sözleşmesi, üst yönetici ile birim yetkilileri arasında ise hizmet sunum sözleşmeleri yapılmaktadır. Bütçe dönemi sonunda ise gerçekleşen performans ile hedeflenen arasındaki ilişkiye göre başarı değerlendirilmektedir. Bu modelin önde gelen uygulayıcıları arasında Yeni Zelanda ve İngiltere gelmektedir.

Üçüncü modelde bütçeden ayrı performans belgeleri yer almamakta olup, bütçenin kendisi performans bilgileri ile birlikte ödenek bilgilerinin bir araya getirildiği bir belge haline getirilmiştir. Dolayısıyla kesin hesap belgesi de aynı şekle uygun olarak hazırlanmaktadır. Bu modelde bağımsız bir performans raporlaması da yer almamaktadır. Bu modele en iyi örnek olarak Hollanda ve Avustralya uygulamasını gösterebiliriz.

Günümüzde performans esaslı bütçeleme OECD ülkelerinin çoğunda uygulanmaktadır. Dünya uygulamasında performans esaslı bütçeleme çalışmalarının özellikle merkezi yönetimlerde başladığını ve bu çalışmaların zaman içerisinde yerel yönetimlere yaygınlaştırıldığını görmekteyiz.⁹⁵ Son dönemlerde performans esaslı bütçeleme alanında gözlenen gelişme, kurumsal performansa dayalı modelleri çalışanların performansıyla da bütünleştirmek suretiyle, kamu idarelerinde performans yönetimine geçiş eğilimidir.⁹⁶

Stratejik planlama mekanizmaları aracılığıyla siyasaların programlar ile başarılı bir şekilde bağlantısının sağlanması, iyi tanımlanmış programlarla birlikte orta vadeli bütçe çerçevelerini inşa edecek yetenekleri gerektirir. Bu yeni bütçe yönetimi yaklaşımı, karar mekanizması için stratejik planlar ve program yapılarını

⁹⁵ C. C. Aktan ve K. Tüğen, a.g.e., s. 211.

⁹⁶ M. S. Arcagök ve E. Erüz, a.g.e., s. 60.

harekete geçirecek paralel yönetim prosedürlerini de gerekli kılar. Bu değişim ülkenin reform kapasitesi dikkate alınmak suretiyle aşamalı olarak uygulanmalıdır.⁹⁷

C. DEVLET MUHASEBESİ

1. MUHASEBENİN TANIMI, AMACI VE KAPSAMI

Muhasebe, bir örgütün “mali nitelikteki işlemleri ve olaylarının ulusal para birimi cinsinden kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve bu raporların yorumlanması bilim ve sanatı” olarak tanımlanabilir.⁹⁸ Genel olarak muhasebenin bilgi toplama ve bilgi üretme şeklinde iki temel işlevi olduğu kabul edilmektedir.⁹⁹

Muhasebe, örgüt çeşitleri, sektörler, coğrafi boyut ve/veya bilgi sağlanan kullanıcılara göre çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Genel muhasebe ve (banka, inşaat, vergi, vb.) uzmanlık muhasebesi ayrımı da yapılabilmektedir. En genel sınıflandırma biçimi olarak finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi karşımıza çıkmaktadır.

Yönetim muhasebesi, bir örgütün içinde yer alan ve o örgütün işlemlerini yöneten ve kontrol eden yöneticilere bilgi sağlamaya çalışırken; finansal muhasebe ise örgütün dışında yer alan pay senedi sahipleri, mali kuruluşlar, tedarikçiler ve diğerleri için bilgi sağlamaya çalışır.¹⁰⁰

Yönetim muhasebesi sistemleri ile örgütün geleceğe dönük hareket tarzları belirlenmektedir. Yönetim muhasebesi sistemi, yönetimin destekleyicisi değil bir bileşeni olmalıdır. Aynı şekilde yönetim muhasebesi sorumlusunun da yönetim takımının bir üyesi olarak rolleri artmaktadır. Artan belirsizlik ve rekabetle baş

⁹⁷ J. Diamond, **From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies**, Washington, DC, 2003, s. 24.

⁹⁸ H. Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s. 3.

⁹⁹ M. T. Müftüoğlu, **İşletme İktisadı**, Yeniden Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1994, s. 587.

¹⁰⁰ R. H. Garrison, **Managerial Accounting**, Homewood, IL, 1991, s. 2.

etmek ve kurum performansını en üst düzeye çıkarmak için geliştirilen başlıca yönetim muhasebesi yöntemleri ve araçlarının şunlardır:¹⁰¹

- Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi
- Hedef maliyet yöntemi
- Kısıtlar teorisi
- Ölçüm kartı tekniği

Yönetim muhasebesi işlevi, maliyet odaklı bir yapıdan değer yaratma odaklı bir yapıya dönüşmektedir. Yenilikçi yönetim muhasebesi sistemi aşağıda sayılan rollere göre yapılandırılmalıdır:¹⁰²

- Değer yaratımını destekleme
- Müşteri değerini anlama
- Performans ölçüleri ve amaçlar arasında bağ oluşturma
- Süreç akışındaki engelleri belirleme ve ortadan kaldırma
- Kayıpları tanımlama
- Sürekli iyileştirmeyi yönetme
- Bir değer yaratıcısı olma

Yönetim muhasebesinin maliyet hesaplama ve maliyet verilerinin kullanımı şeklinde iki temel bileşeni vardır. Maliyet hesaplama işlevi, maliyet bilgilerinin toplanması ve maliyetlerin dağıtılmasından oluşur. Maliyet verilerinin kullanılması işlevi ise yönetim tarafından maliyet verilerinin planlama, kontrol ve performans değerlemesi alanlarında kullanılmasını kapsar.¹⁰³

Bir başka sınıflandırma da “milli muhasebe” ve “işletme muhasebesi” şeklinde yapılabilir. Milli muhasebe, bir ülkenin milli gelir gibi makroekonomik

¹⁰¹ S. Y. Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi**, Bursa, 2006, s. 109-111.

¹⁰² S. Y. Kaygusuz, a.g.e., s. 112.

¹⁰³ S. Y. Kaygusuz, a.g.e., s. 130-141.

büyükliklerinin hesaplanması ile ilgilidir. İşletme muhasebesi ise ulusal ekonomi içinde yer alan münferit işletmelerin işlemlerinin kayıt ve raporlanması ile ilgilidir.

Bir uzmanlık muhasebesi olan “devlet muhasebesi”, “kapsama giren idarelerin yürüttükleri devlet faaliyetlerine ilişkin olarak meydana gelen mali nitelikteki işlemlere ait bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve analiz edilip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bilgi sistemi” olarak tanımlanabilir.¹⁰⁴

Muhasebe tanımında yer alan temel kavramlar aynı zamanda muhasebenin işlevlerini de ifade etmektedir: Kaydetme, sınıflandırma, özetleme (tablolar ve raporlar) ve son olarak analiz ve yorumlama.¹⁰⁵

Muhasebenin amacı, örgüt içinde ve dışında yer alan paydaşlara sistematik bilgi üretmektir. Bilgi sistemi olarak muhasebenin kapsamı ve işlevleri, bu bilgilerden yararlanan tarafların talepleri de dikkate alınarak örgüt yönetimi tarafından belirlenir.

2. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ

Devlet muhasebe sistemleri genellikle dört kategoriye ayrılır ki bu kategoriler örgütlerin ve faaliyetlerinin niteliğini de ortaya koyar: (1) Bakanlık gibi siyasa formüle eden ve uygulayan örgütler için fon muhasebesi, (2) düzenleyici faaliyetlerde bulunan ajanslar için yarı-fon muhasebesi, (3) kamu iktisadi kuruluşları için yarı ticari sistemler ve (4) ticari faaliyette bulunan örgütler ve teşebbüsler için ticari muhasebe.¹⁰⁶

Muhasebe sistemleri nakit esaslı ve tahakkuk esaslı olarak iki ana gruba ayrılabilir. Çoğu ülkede muhasebe sistemi nakit ve tahakkuk esasının karışımı olarak

¹⁰⁴ H. Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s. 9.

¹⁰⁵ F. Sürmeli, **Genel Muhasebe**, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 2004, s. 9.

¹⁰⁶ A. Premchand, **Effective Government Accounting**, IMF, Washington, DC, 1995, s. 49.

karşımıza çıkmaktadır.¹⁰⁷ Devlet muhasebesinde kullanılan dört çeşit kayıt sistemi vardır:^{108 109}

- 1) Nakit esasına dayalı,
- 2) Uyarlanmış nakit esasına dayalı,
- 3) Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı,
- 4) Tahakkuk esasına dayalı.

Nakit esasına dayalı devlet muhasebesi: Nakit esaslı devlet muhasebesi, bir mali yıl içinde veya muhasebe döneminde, nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu anlamda muhasebe mali işlemlerin ve olayların nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmesidir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelirlerini ve giderlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını kaydeder ve raporlar.¹¹⁰

Nakit esaslı devlet muhasebesi devletin sahip olduğu, özellikle maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini kaydetmez ve raporlamaz.

Nakit esaslı muhasebe sistemi, 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 fazla hizmet etmez. O nedenle nakit esaslı devlet muhasebesinin en azından, bütçe uygulamasından doğan taahhüt ve yükümlülükleri de kapsamı veya bunlarla desteklenmesi gerekir. Ayrıca nakit esaslı devlet

¹⁰⁷ R. Allen ve D. Tommasi, a.g.e., s. 291.

¹⁰⁸ H. Gülşen ve diğerleri, a.g.e. s. 10-12.

¹⁰⁹ M. Dişli ve diğerleri, **Merkezi Yönetim Muhasebesi (Açıklamalı – Çözümlü)**, Ankara, 2007, s. 16-18.

¹¹⁰ B. Kerimoğlu, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğuna Katkıları”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, 2006, s. 101.

muhasabesi, emanet varlıklar ile teminat olarak alınan emanetler, avanslar, mali varlıklar gibi bazı varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve tahakkuk esasına dayalı borç muhasebesi ile güçlendirilebilir.¹¹¹

Uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesi: Bu muhasebe sisteminde de işlemler nakit esasında olduğu gibi, yani mali olaylar ve işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zamanda kaydedilir. Bu sistemde de, özellikle maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ve borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışındadır.¹¹²

Uyarlanmış nakit esasını nakit esasından ayıran en önemli özellik; muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibarıyla kapatılmayıp belli bir süre, genellikle bir ay, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Mahsup dönemi olarak adlandırılan bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Doğal olarak bütçe giderlerine ilişkin işlemlerde, bunlara ilişkin ödeneklerin de tamamlayıcı (mahsup) döneme aktarılmış olması gerekir.

Uyarlanmış nakit esasının tek faydası mali işlemlerin nakit esasına göre ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır. Uyarlanmış nakit esası bunun dışında nakit esasına dayalı muhasebenin diğer bütün özelliklerini taşır.¹¹³

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi: Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi esas olarak tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinin özelliklerini taşır. Uyarlanmış tahakkuk esasında mali işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer

¹¹¹ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara, 2002, s. 6.

¹¹² B. Kerimoğlu, a.g.e., s. 102.

¹¹³ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 6.

yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir.¹¹⁴

Değişik uyarlanmış tahakkuk esası uygulamaları olmasına karşın, uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar ve tarihi varlıklar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmazlar. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır.

Nakit esas ile karşılaştırıldığında; maddi duran varlıklar dışında, eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydeder, bütçe odaklı değildir, tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydeder ve raporlar, etkinlik ve performans denetimine sağlam altyapı oluşturur, ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlar.¹¹⁵

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi: Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler hesabı da, yine, nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Anlaşılacağı gibi, tahakkuk eden gelir ve giderler, nakit akımlarından bağımsız olarak, doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtır.¹¹⁶

¹¹⁴ B. Kerimoğlu, a.g.e., s. 102.

¹¹⁵ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 7.

¹¹⁶ B. Kerimoğlu, a.g.e., s. 103.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve mali olmayan varlıkları), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının ölçümünde ve mali hesap verilebilirliğin sağlanmasında sağlam bir alt yapı oluşturur.

Tahakkuk esasına göre kaydedilen varlıklar; nakit, alacak hesapları, verilen borçlar gibi mali hesapları, fiziksel yapılar, fabrika, ekipman, tarihi varlıklar, sivil amaçlar için kullanılmak üzere elde edilen ve ulusal savunma hizmetlerinin kullanımına tahsis edilen varlıklar ve doğal kaynaklar gibi varlıkları, denizlerde ve göllerde avlanma hakkını, yer altı varlıklarını çıkarma hakkı ve patentler gibi diğer varlıkları kapsar. Fiziksel varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, özellikle bunların özelleştirilmesi sırasında, kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından önemlidir.¹¹⁷

Taahhüt ve garantilere ilişkin olarak gelecekte doğabilecek yükümlülükler nazım hesaplarda kaydedilir, izlenir ve mali tabloların dip notlarında bunlarla ilgili yeterli açıklamaya yer verilir. Bu anlamda bir yükümlülük geçmişteki bir işleme bağlı olarak gelecekte doğabilecek bir yükümlülüğü ifade eder. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde muhtemel yükümlülükler, gelecekte gerçekleşmesi yüksek olasılık dâhilinde ise, gerçek yükümlülük olarak kabul edilir.

Tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde mali raporlar stoklara ve akımlara ilişkin işlemlerin hepsini kapsar ve stoklarda akımlara bağlı olarak ortaya çıkan bütün değişimleri gösterir. Bu sisteme göre üretilen mali raporlar bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosudur. Bu tablolardan elde edilecek anahtar göstergeler ise net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişimdir. Nakit esasından farklı olarak hesaplanan bu göstergeler hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak,

¹¹⁷ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 7-8.

devlet hesaplarında saydamlığın ve kamu kaynaklarını kullananların hesap vermelerinin temelini oluşturur.¹¹⁸

3. DEVLET MUHASEBESİNDEKİ GELİŞMELER

Devlet muhasebesinde gelişmeler esas olarak OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmelere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Bu hem ülkeler arası uygulamalarda hem de bir ulusal ekonomi içinde yer alan alt sektörler ve sektörler ve bunların sonucunda da ulusal ekonomiye ilişkin mali istatistiklerin oluşturulması için gereklidir. Değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün olmadığından, anılan uluslararası kuruluşlar dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki gayretlerini arttırmaktadırlar.¹¹⁹

Bu alanda ilk referans “Ulusal Hesaplar Standartlaştırılmış Sistemi” adıyla 1952 yılında Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (daha sonra OECD olmuştur) tarafından yayımlanmıştır. Birleşmiş Milletler sırasıyla 1953 yılında “Ulusal Hesaplar Sistemi ve Dayanak Tablolar” ve 1968 yılında “Ulusal Hesaplar Sistemi”ni yayımlamıştır.¹²⁰ Bugün ulusal hesaplarla ilgili standartları düzenleyen iki ve devlet mali istatistikleriyle ilgili standartlarını düzenleyen bir uluslararası referans elkitabı vardır.

Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA93), Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası (WB) ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri,

¹¹⁸ B. Kerimoğlu, a.g.e., s. 104.

¹¹⁹ H. Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s. 12.

¹²⁰ F. Lequiller ve D. Blades, **Understanding National Accounts**, OECD, Paris, 2006, s. 398-402.

fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla birlikte hazırlanmıştır.¹²¹ Yukarıda belirtilen konular itibariyle muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınılması gereken esasları içermektedir. SNA93, OECD Yabancı Doğrudan Yatırım Rehberi, IMF Ödemeler Dengesi ve Devlet Mali İstatistikleri Elkitapları gibi diğer uluslararası veri setleri ile tutarlıdır.¹²²

Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (GFSM 2001) IMF tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerden ve WB, UN, OECD ve Avrupa Komisyonundan uzmanların da katılımıyla hazırlanan ve tahakkuk esasına göre, bilanço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülkede aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir.¹²³ Kapsam ve düzenlediği kurallar itibariyle, özellikle varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlerin sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir.

Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95) Avrupa Birliği'nin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve Birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır. GFSM2001 hazırlanırken ki eski GFS 1986 yılında hazırlanmıştı ve nakit esasına göre raporlamayı öngörüyordu, yeni düzenlemenin hem ESA95 ve hem de SNA93 e uygun olması için gayret gösterilmiştir.¹²⁴

¹²¹ United Nations, **1993 System of National Accounts** (1993 SNA on the web), New York, 2001.

¹²² F. Lequiller ve D. Blades, a.g.e., s. 402-403.

¹²³ IMF, **Government Finance Statistics Manual 2001**, Washington, DC, 2001.

¹²⁴ F. Lequiller ve D. Blades, a.g.e., s. 404.

IMF tarafından hazırlanan **Mali Saydamlık Elkitabı**nda, saydamlığın sağlanması için gerekli koşullara dört ana başlık altında yer verilmiş olup, bunlar aşağıda belirtilmiştir:¹²⁵

- Görev ve sorumlulukların açıkça belirlenmesi
- Bilgilerin kamuya açık olması
- Bütçenin açık olarak hazırlanması, uygulanması ve raporlanması
- Doğruluğun (integrity) sağlanması

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (**IFAC**) devlet muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına yönelik olarak da çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmeler ve dünya ülkelerince de kabul görmektedir. 2007 IFAC Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu Bildirileri içinde 24 adet Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı (IPSAS) yer almıştır.¹²⁶

Yukarıda bahsedilen düzenlemeler ve çalışmalar birbirinden çok farklı değildir. Özellikle SNA93, GFSM2001 ve ESA95 devlet mali istatistiklerinin kapsamı konusunda ve hesapların sınıflandırılması konusunda oldukça benzer düzenlemeleri içermektedirler.¹²⁷ Birleşmiş Milletler tarafından Ulusal Hesaplar Sisteminin yeni sürümünün 2008 yılında yayımlanması ve 2012 yılından itibaren uygulamaya girmesi beklenmektedir.¹²⁸

Devlet muhasebesi alanında gözlenen bir gelişme nakit esasından tahakkuk esasına geçilmesi yönündedir. Muhasebe sistemindeki değişiklikler, öncü olmaktan ziyade, daha genel bütçe sistemi reformunu izlemelidir.¹²⁹

¹²⁵ IMF, **Manual on Fiscal Transparency**, Washington, DC, 2001.

¹²⁶ IFAC, **2007 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements**, New York, NY, 2007.

¹²⁷ H. Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s. 14.

¹²⁸ F. Lequiller ve D. Blades, a.g.e., s. 404-405.

¹²⁹ J. Diamond, **Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Needed?**, Washington, DC, 2002, s. 10.

Üzerinde durulması gereken en önemli konu devlet muhasebesinin kapsamıdır. Devlet muhasebesi, ulusal ekonomi içinde genel yönetim sektörüne dahil bütün yönetim birimlerini kapsamaktadır. Ancak devlet muhasebesinin kapsamı itibariyle pek farklılık görünmese de, kapsama dahil yönetim birimlerindeki raporlama konusuna yaklaşım oldukça farklıdır. Yukarıdaki çalışmaların temeli, IFAC dışında, istatistiksel raporlamaya dayanmaktadır. İstatistiksel raporlama mali raporlamadan farklıdır. Dünyada ülkeler iç ihtiyaçları ve kullanıcılar için mali muhasebe raporları hazırlamak ve uluslararası kuruluşlar için de ellerindeki veriyi istatistiksel raporlamaya dönüştürerek istatistiksel raporlar hazırlamak durumunda kalmaktadırlar.

4. DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMI, AMACI VE SINIFLANDIRILMASI

a) ULUSAL EKONOMİLERİN SEKTÖREL SINIFLANDIRMASI

Yukarıda adı geçen, SNA93, ESA95 ve GFSM2001 gibi düzenlemelerde ulusal ekonomi sektör bazında sınıflara ayrılmıştır. Ülkemizde sektör bazında sınıflandırma kısaca kamu sektörü ve özel sektör şeklinde yapılmakta olup, kamu sektörü tanımı çok net değildir. Kamu kesiminden, geniş anlamda devlete ait iktisadi işletmeler dahil, bütün kurum ve kuruluşlar; dar anlamda ise, özel hukuk hükümlerine tabi olan iktisadi işletmeler hariç, bütün kamu kurumları anlaşılmaktadır.¹³⁰

Yukarıda adı geçen düzenlemelerde ise ulusal ekonomi beş alt sektöre ayrılmıştır. Bunlar; 1) Mali şirketler, 2) Mali olmayan şirketler, 3) Genel yönetim, 4) Hane halkına hizmet sunan kâr amacı olmayan kuruluşlar ve 5) Hane halkı. Bu sınıflandırmada genel yönetim sektörü merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetim alt sektörleri içinde yer alan bütün yönetim birimlerini kapsamaktadır. Federal devletlerde eyalet yönetimleri de bir alt sektör olarak dikkate alınmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre kamu kesimi tanımına, genel yönetim

130 T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara, 2002, s. 11.

kapsamına dâhil yönetim birimleri ile devlete ait mali ve mali olmayan şirketler girmektedir. Türkiye örneğinde, kamu kesimi tanımına genel yönetim sektörüne ilave olarak T.C. Merkez Bankası, Ziraat Bankası A.Ş. gibi mali şirketler ile iktisadi devlet teşekkülleri ve belediyelerin kurdukları belediye iktisadi teşekkülleri (BİT) gibi mal ve hizmet üreten işletmeler girmektedir. Ülkelerin idari ve siyasi yapıları ve sosyal güvenlik kuruluşlarının kurulma şekillerine bağlı olarak sosyal güvenlik kurumları merkezi yönetim içine de dâhil edilebilmektedir.

Genel yönetim sektörünün kapsamını belirlerken üzerinde durulması gereken en önemli konulardan birisi genel yönetim birimleri tarafından kurulan ekonomik işletmelerin ve faaliyetlerin genel yönetime dâhil edilip edilmeyeceklerini belirleyecek olan kriterin ne olacağıdır? Bu konuda birisi SNA93’de, diğeri ise ESA95’te tanımlanmış iki ayrı kriter vardır.¹³¹

SNA93’e göre devlete ait bir işletmenin genel yönetime ait olup olmayacağını belirleyecek olan kriter, o kuruluşun ürettiği mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat politikasıdır. Eğer belirlenen fiyat, o kuruluşun ürettiği mal veya hizmetlere olan talebi etkileyecek kadar önemli ise, ya da başka bir ifade ile önemli sayılacak kadar yüksek ve talebi etkileyebiliyorsa o kuruluş pazar için mal ve hizmet üreten kamu şirketi olarak kabul edilecek ve genel yönetim kapsamının dışında tutulacaktır. Eğer uygulanan fiyat politikasının talep üzerinde etkisi yok veya ihmal edilebilecek kadar az ise, yani fiyattaki bir değişiklik talepte önemli bir değişikliğe neden olmuyorsa ve genel yönetime dâhil bir kamu idaresince finanse ediliyorsa, o yönetim birimi pazar dışı mal veya hizmet üretiyor sayılacak ve genel yönetim kapsamına dahil edilecektir.

İkinci kriter ise ESA95’te ortaya konan %50 kriteridir. Bu kritere göre, eğer devlete ait bir kuruluş ürettiği mal veya hizmetler için uyguladığı fiyat politikası ile, vergiler hariç, toplam maliyetlerinin %50 veya fazlasını kullanıcılardan tahsil ediyorsa o yönetim birimi pazar için mal veya hizmet üreten kamu şirketi olarak kabul edilip genel yönetim kapsamının dışında sayılacaktır. Aynı yönetim birimi,

131 T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 12.

vergiler hariç, maliyetlerinin ancak %50'sinden daha azını kullanıcılardan tahsil ediyorsa ve esas olarak genel yönetim kapsamına dahil bir yönetim birimi tarafından finanse ediliyorsa, pazar dışı mal veya hizmet üreten, yani kâr amacı gütmeyen yönetim birimi sayılacak ve genel yönetim kapsamında yer alacaktır. İkinci kriterin uygulamasının daha kolay olacağı düşünülmektedir. Ancak burada şirket olarak kurulan bir yönetim birimi ile şirket gibi faaliyet gösteren yönetim birimleri arasında bir ayırım yapmak gerekir. Eğer bir yönetim birimi doğrudan pazar için mal ve hizmet üretimi yapmak üzere kurulmuş ise, o şirketin bazı dönemlerdeki zararları dolayısıyla, toplam maliyetlerinin %50'den fazlası bile sübvansiyonla karşılanırsa dahi o şirket genel yönetim sektörüne dâhil edilmeyecek; yapılan sübvansiyonlar, duruma göre, genel yönetim biriminden kamu şirketlerine, cari veya sermaye transferi olarak kaydedilecektir.

b) DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMI VE AMACI

Milli gelir, gayri safi milli hasıla, büyüme oranı gibi büyüklükler ulusal ekonominin bütününe kapsayan ölçümlerdir. Devlet muhasebesi söz konusu büyüklükleri ölçmemekle birlikte, devlet hesapları ulusal hesapların önemli bir kısmını oluşturduğu için, ulusal hesaplar için önemli bir girdi ve alt yapı oluşturur. Bu nedenle, devletin mali işlemlerini kaydeden ve raporlayan sağlam bir muhasebe sistemi, ulusal büyüklüklerin doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanması için de gereklidir.¹³²

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Devlete ait mali ve mali olmayan şirketler, genel yönetim ile birlikte kamu sektörünü oluşturmaktadır. Fakat devlet şirketlerinin amacı özel hukuk hükümlerine göre pazar için mal ve hizmet üretip piyasa koşullarında satmak ve kâr elde etmek olduğundan devlet muhasebesinin dışındadırlar. Devlet muhasebesinin amacı genel yönetim kapsamına dahil olan merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarında ortak muhasebe ve raporlama standartları oluşturmak ve kapsama dahil bütün yönetim

¹³² T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 13.

birimlerinde karşılaştırma yapmaya ve konsolide edilmeye elverişli mali raporların hazırlanmasını sağlamaktır.¹³³

Genel yönetim kapsamındaki bütün yönetim birimlerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun olması gereklidir. Bunun için, tıpkı özel sektörde olduğu gibi, genel yönetim kapsamına dahil yönetim birimlerinde uygulanacak farklı muhasebe standartlarının geliştirilmesine ihtiyaç vardır. Devlette de, Hollanda gibi, özel sektör muhasebe standartlarını uygulayan ülkeler vardır. Ancak dünyadaki gelişmeler ve ihtiyaçlar göstermektedir ki devlet sektörü özel sektörden çok farklıdır. Ulusal savunma, adalet ve eğitim gibi bazı kamu hizmetlerinin maliyet ölçümü çok zor ve farklıdır. Maliyet ölçümü yerine devlet sektöründe kamu hizmetlerinin maliyetlerinin ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırması ön plana çıkmaktadır.

Fonksiyonel sınıflandırmada kamu hizmetleri Birleşmiş Milletler tarafından geliştirilen on ayrı sınıfa ayrılmıştır: 1- Genel kamu hizmetleri, 2-Ulusal savunma hizmetleri, 3-Kamu düzeni ve güvenliği, 4- Ekonomik işler ve hizmetler, 5- Çevre koruma hizmetleri, 6- Konut ve toplum refahı, 7- Sağlık hizmetleri, 8- Dinlenme, kültür ve din hizmetleri, 9-Eğitim hizmetleri ve 10- Sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri. Ayrıca GFSM2001’de gelirler ve giderler, tüm ülkelerde uygulanabilecek şekilde, ekonomik sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Devlet harcamaları ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırmaya göre raporlanmakta ve değerlendirilmektedir. Böylece eğitim, sağlık ve savunma gibi temel devlet hizmetlerine yapılan harcamalar standart bir sınıflandırma içinde bütçeleştirilmekte, muhasebeleştirilmekte ve raporlanmaktadır. Devlet harcamalarındaki bu standardizasyon hem ülke içinde farklı yönetim birimlerinin ve hem de ülkelerin belli devlet hizmetleri için yaptıkları harcamaların karşılaştırılmasına ve yapılan harcamalarla sağlanan hizmetlerin miktarı ve kalitesinin karşılaştırılmasına imkân sağlanmaktadır.¹³⁴

¹³³ B. Kerimoğlu, a.g.e., s. 99.

¹³⁴ R. Allen ve D. Tommasi , **Managing Public Expenditure – A Reference Book for Transition Countries**, OECD, Paris, 2001, s. 122-124.

O halde, devlet muhasebesinin kapsamının genel yönetim sektörüne dâhil bütün yönetim birimleri olduğunu; devlet muhasebesinin amacının ise, kapsama dâhil bütün yönetim birimlerinin varlık ve yükümlülükleri ile gelir ve giderlerinin standart bir sınıflandırma içinde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması olduğunu söyleyebiliriz.

c) KAMU MALİ YÖNETİMİNE VE DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN FARKLI STANDARTLAR GELİŞTİRME İHTİYACI

Kamu sektörü, daha önce de ifade edildiği üzere, genel yönetim sektörü artı devlete ait bütün mali ve mali olmayan kamu şirketlerini kapsamaktadır. Burada genel yönetim bakanlıklar ve merkez kuruluşu olarak örgütlenen kamu yönetim birimleri, sosyal güvenlik kurumlarını ve yerel yönetim birimlerini kapsamaktadır.

Özel sektör, kamu sektörü dışında kalan bütün yönetim birimlerini ve hane halkını kapsamaktadır. Bu kapsamda amacı kâr etmek olan özel şirketler, şirket şeklinde örgütlenmemiş olmakla birlikte piyasa için mal ve hizmet üreten hane halkları, hane halklarına hizmet etmek amacı ile oluşturulan ve kâr amacı olmayan dernekler, siyasi partiler ve odalar gibi yönetim birimleri ve benzerleri yer almaktadır.

Kamu mali yönetim sistemi açısından olaya baktığımızda devlete (yerel yönetimlere ait olanlar dahil) ait mali ve mali olmayan şirketleri kapsam dışında düşünmemiz gerekmektedir. Çünkü bunlar piyasa esaslarına göre ve kâr elde etmek amacı ile faaliyet göstermekte olduklarından farklı (özel sektör) bir yönetim sistemine tabidirler. Bu ayrım niteliği itibarıyla birbiri ile derin farklılıkları olan ve uyuşmayan yönetim sistemleridir. Bu nedenledir ki; genel yönetim sektörü için farklı kamu mali yönetim sistemi ve özel olarak bütçe, harcama ve devlet muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi zorunluluk arz etmektedir. Çünkü ulusal savunma veya adalet hizmetlerinin muhasebesini ve maliyet hesaplarını piyasa için mal ve hizmet üretmek ve kâr sağlamak için kurulmuş bir şirketle aynı şekilde tutamayız.

Özel sektör ve genel yönetim sektörleri arasında amaç, kaynakların elde edilmesi ve yönetilmesi, maliyet ve hesap verilebilirlik açılarından temel farklılıklar vardır. Bu farklılıklar hem özel sektör ve hem de genel yönetim sektörü için ortak kamu mali yönetim ve muhasebe standartları geliştirilmesini mümkün kılmamaktadır. Bu farklılıklar nedeniyle genel yönetim birimlerinde maliyet hesapları yerine harcamaların ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırması; özel sektör muhasebe ve raporlama standartları yerine devlet muhasebe standartları ve istatistiksel raporlama standartları oluşturulması yoluna gidilmiştir. Bununla birlikte ticaret muhasebesinin bazı unsurları çeşitli nedenlerle kamu sektöründe zaman içinde kabul görmüştür¹³⁵

Genel yönetim birimlerinde varlıklar emanet usulüne göre yönetildiğinden, topluma karşı hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi için, kamu mali yönetim sisteminin aktörleri, harcama süreci ve muhasebe ve raporlama kaynakların etkin, etkili ve ekonomik kullanılmasını ve bunların sonucunda da saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde oluşturulmasına ihtiyaç vardır.¹³⁶

Devlet muhasebesinin milli muhasebe ve uluslararası standartlarla uyumlu olması beklenir. IFAC Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulunun devlet muhasebe ve raporlama standartları alanında çalışmaları yanında pek çok ülkede bu alanda standartları düzenleyen kurullar vardır. Örneğin, ABD’de özel sektör için 1973 yılında kurulan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), eyaletler ve yerel yönetimler için 1984 yılında kurulan Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (GASB) ve federal devlet için 1990 yılında kurulan Federal Muhasebe Standartları Danışma Kurulu (FASAB) muhasebe standartlarını belirlemektedir.¹³⁷

¹³⁵ A. Premchand, **Effective Government Accounting**, IMF, Washington, DC, 1995, s. 48.

¹³⁶ R. Allen ve D. Tommasi, **Managing Public Expenditure – A Reference Book for Transition Countries**, OECD, Paris, 2001, s. 291.

¹³⁷ T. L. Allen, “Public Accountability and Government Financial Reporting”, **Models of Public Budgeting and Accounting Reforms**, OECD Journal on Budgeting, Volume 2, Supplement 1, OECD, Paris, 2002, s. 13.

d) AMAÇ YÖNÜNDEN DEVLET MUHASEBESİNİN SINIFLANDIRILMASI

Devlet muhasebesi kavramı ile genellikle mali muhasebe anlaşılmaktadır. Ancak genel yönetim sektöründe uygulanabilecek muhasebe türleri mali muhasebe, bütçe muhasebesi ve yönetim muhasebesi olmak üzere üçe ayrılır.¹³⁸

Mali muhasebe mali varlıklar, yükümlülükler, net değer hesapları, faaliyet gelir ve giderleri ile koşullu yükümlülüklerle ilişkin mali işlemlerin muhasebesi ve raporlanmasıdır. Genel yönetim sektöründe mali muhasebeden çok farklı olmayan, hatta nakit esasına dayalı muhasebe sistemi uygulayan kurumlarda iç içe geçmiş bütçe muhasebesi vardır.

Bütçe muhasebesi, hem merkezi yönetim birimlerinde ve hem de yerel yönetim birimlerinde yetkili organlarca kabul edilen bütçe kanunu veya belgelerinin, ilgili mali yıl içinde uygulanmasına ilişkin işlemlerin kaydedilmesi, sonuçların raporlanması, kesin hesabın çıkarılması ve aklanmak için gerekli doküman ve belgelerin ilgili meclislere sunulmasıdır. Bütçe muhasebesinde varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesaplar kesin hesaba dâhil edilmezler. Ancak bunlara ilişkin raporların ilgili meclis denetimine sunulması konusunda yasal düzenleme varsa, bütçe kesin hesap raporlarına ilave olarak, bunlar da ilgili meclis denetimine sunulabilir. Bütçe muhasebesinin yönetimi kolaydır; asıl olarak nakit işlemlerine dayanır; bütçe uygulama sonuçlarına ve kesin hesabın çıkarılmasına odaklanır; maddi varlıkların sadece satın alındığında bütçe gideri olarak kaydedilmesinde olduğu gibi mali işlemlerin hepsini kapsamaz.

Yönetim muhasebesi yönetim biriminin gelecekte daha güçlü olabilmesi ve hizmet kalitesinin artırılabilmesi için yöneticilerin geleceği planlamak ve doğru karar alabilmelerine dayanak sağlayacak bilgi ve verilerin raporlanması amacıyla tutulur. Yönetim muhasebesi mali muhasebeden pek çok açıdan farklıdır. Modern kamu yönetim birimlerinin bu üç muhasebe sistemini de kendi yönetim yapıları ve

¹³⁸ H. Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s. 5-6.

ihtiyaçları çerçevesinde kullanmaları gereklidir. Çünkü kendilerine kamu kaynağını kullanma yetkisi verilen kamu yöneticilerinin hem kamuoyuna ve hem de dış denetime karşı hesap verme sorumlulukları vardır. Bu hesap verme sorumluğu, etkin kamuoyu ve dış denetimin olduğu gelişmişlkelerde kamu yöneticilerini önemli bir yükümlülük altına sokmaktadır. Kamu yöneticilerin bu ykmllğu, yerel yönetimler dâhil, genel yönetim kapsamındaki bütün kamu idarelerinde vardır.

II. TÜRKİYE’DE KAMU YÖNETİMİ VE KAMU MALİYESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

A. KAMU YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

1. ULUSLARARASI GELİŞMELER VE TÜRKİYE ETKİLEŞİMİ

Dünyada yaşanan gelişmeler ve ülkemize özgü dinamikler uzun bir zamandır kamu yönetiminde yeniden yapılanma ihtiyacını ortaya koymuştur. Küreselleşen ve bilgi toplumu olma yönünde dönüşen bir dünyada, hiç bir ülkenin geçmiş kalıplar içinde kalmaya devam ederek kamu yönetimini geliştirmesi ve halkın beklentilerini karşılayacak hizmetleri üretmesi söz konusu değildir.¹³⁹ Bu açıdan bakıldığında, ülkemizin uzun yıllardır kamu yönetiminde yeniden yapılanma ihtiyacını tartışması son derece anlamlıdır.

Ülkemizin gündemine kamu yönetiminde yeniden yapılanmayı getiren faktörleri çevreden ve içeriden kaynaklanan olmak üzere iki ana grupta incelemek mümkündür. Ancak, küresel bir ortamda ve bilgi toplumu şartlarında bu ayrım eski anlamını yitirmiştir. Teorik düzeyde bakıldığında "küyerel" (glocal) veya "küresel ile yerelin eş zamanlı belirleyiciliği" olarak görülebilecek bu durum, geçmiş dönemin "iç" ve "dış" ayrımlarının da büyük oranda geçersiz hale geldiğini göstermektedir. Günümüz dünyasında çeşitli faktörlerin önemli katkılar yaptığı küreselleşme süreci, Türkiye’yi de etkisine almış bir akımdır.¹⁴⁰ Bu açıdan olaya yaklaşıldığında, dışsal gibi görünen faktörlerin içsel karşılıkları ve içsel gibi görünen faktörlerin dışsal kaynaklarının araştırılması gerekmektedir.

Türkiye’de kamu yönetiminde değişimi zorlayan unsurların başlıkları aşağıda olduğu gibi sıralanabilir:¹⁴¹

¹³⁹ G. Sönmezler, “Küreselleşme ve Kriz: Gelişmekte olan Ülkelerde Kamu Finansmanının Dönüşümü”, **Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)**, Ankara, 2006, s. 23.

¹⁴⁰ E. Demircan, “Küreselleşme Sürecinde Yeni Devlet Anlayışının Bütçe Politikalarına Yansıması: Türkiye Örneği”, **Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)**, Ankara, 2006, s. 35.

¹⁴¹ Ö. Dinçer ve C. Yılmaz, **Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim**, Ankara, 2003, s. 22-36.

1. Serbestleşme
2. Uluslararası Finans Kurumları
3. Dünya Ölçeğinde Ekonomik Durgunluk ve Bölgesel Krizler
4. Ulaşımda, Bilgi ve İletişimde Gelişmeler
5. Avrupa Birliğine Uyum

Dünyada ve ülkemizde yaşanan ve ana hatları ile ortaya konan değişimler ve eğilimler, ülkemizin kamu yönetimi alanına yansıtılamamış ve bunun sonucunda, gün geçtikçe daha belirgin hale gelen bir yeniden yapılanma ihtiyacı ortaya çıktığı ileri sürülmüştür. Kamu yönetimindeki sorunlar aşağıdaki başlıklarla özetlenebilir:¹⁴²

1. Yönetim Düşüncesi ve Yapısında Yetersizleşme
 - Gelecek Yönelimli Değil Geçmiş Yönelimli
 - Amaç Yönelimli Değil Sorun Çözme Yönelimli
 - Teşhis Yönelimli Değil Çözüm Yönelimli
 - Tek Taraflı ve Kapalı bir Yaklaşım
 - Ödüllendirme Yerine Cezalandırma Yönelimli
2. Aşırı Büyüme ve Merkezileşme
3. Kamu Mali Yönetiminde Kriz ve Artan Kamu Borçları
4. Kamu Personel Rejiminin Bozulması
5. Kamu Denetim Sisteminin Etkisizleşmesi
6. İstisraf ve Yolsuzluklar

2. BÜROKRATİK KÜLTÜR VE SORUNLAR

Kurumsal kültür, çalışanların davranışlarını yönlendiren normlar, değerler, inançlar ve alışkanlıklar sistemi olarak tanımlanabilir. Bürokratik kültür, kamu kurumlarının kültürel yapısını oluşturmakta ve bürokratların çevreleri ile karşılıklı etkileşimleri sonucunda üretilerek gelecek nesillere aktarılmaktadır. Bürokratik

¹⁴² Ö. Dinçer ve C. Yılmaz, a.g.e., s. 36-52.

kültür, birbirinden farklı fakat birbiriyle kesişen siyasal, kamusal ve yönetsel alanlardan oluşan bir çevre ve görevler bütünüdür.¹⁴³

Mustafa Kemal ATATÜRK önderliğinde kurulan Türkiye Cumhuriyeti, Avrasya'nın ortasında çıkar çatışmalarının yoğun olduğu bir coğrafi bölgede 84 üncü yılına ulaşmıştır. Ancak, Osmanlı Devletinden miras kalan ve yıllarca uygulanan hiyerarşik yapı, klasik yönetim anlayışı ve bürokratik kültür nedeniyle, kamu kurumlarının vatandaş odaklı mal ve hizmet üretmesini engelleyen bazı sorunlar oluşmuştur. Bu sorunlar özet olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁴⁴

- İnsanın mekanik bir araç olarak görülmesi
- Bürokratların otoriteyi kendinde toplamak istemesi
- Yetki gaspı
- Bürokratların yetersizliği ve sorumluluğu yayması
- Bürokratların daha az yeteneklilerle çalışmak istemesi
- Kararlarda gecikme
- Bürokratik sabotaj
- Kültürel ve ahlaki kirlenme

3. GÜNÜMÜZDE TÜRK KAMU YÖNETİMİ

Türkiye'de kamu yönetiminin sınırlarını 18.10.1982 tarihli ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve aşağıda belirtilen kanunlar ile bakanlıklar ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların kuruluş, kadro, personel ve hizmet kanunları çizmektedir:

- 10.10.1984 tarihli ve 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun
- 27.09.1984 tarihli ve 3046 Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13.12.1983 Gün ve 174 Sayılı

¹⁴³ Ö. Ökmen ve D. Dönmez, **Yönetsel ve Organizasyonel Yapı Açısından Kamu Kurumlarında Mükemmellik**, İstanbul, 2005, s. 53.

¹⁴⁴ Ö. Ökmen ve D. Dönmez, a.g.e., s. 53-59.

Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun

- 10.06.1949 tarihli ve 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu
- 13.12.1983 tarihli ve 189 sayılı Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Yurtdışı Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

08.06.1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

- 22.02.2005 tarihli ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu
- 10.07.2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu
- 03.07.2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu
- 26.05.2005 tarihli ve 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu
- 10.04.1944 tarihli ve 4541 sayılı Şehir ve Kasabalarda Mahalle

Muhtar ve İhtiyar Heyetleri Teşkiline Dair Kanun

- 18.03.1924 tarihli ve 442 sayılı Köy Kanunu
- 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

03.11.2002 tarihinde yapılan milletvekili genel seçimleri sonucunda iktidara gelen 58. ve 59. Hükümetlerin Programlarında kapsamlı bir kamu yönetimi reformuna yer verilmiştir. Merkezden yönetim yerine yerelleşme ve yerinden yönetimi esas alan, piyasalaşma ve uluslararası kuruluşlarla çokuluslu şirketlere açık hale gelme sonucunu doğuracak Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında 5227 sayılı Kanun, 15.07.2004 tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiş, ancak, Cumhurbaşkanlığı Makamınca Anayasaya aykırı bulunduğundan bir kez daha görüşülmek üzere TBMM'ye geri gönderilmiştir.¹⁴⁵

Kapsamlı değişiklikten vazgeçen Hükümet, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu¹⁴⁶, bu kanunda değişiklik yapan

¹⁴⁵ G. Özkan, "Türkiye Cumhuriyeti'nin Ulus Devlet Olarak Tasfiye Süreci", **21. Yüzyıl**, Yıl 1, Sayı 1, 21. Yüzyıl Türkiye Enstitüsü, Ankara, 2007, s. 79-80.

¹⁴⁶ 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun¹⁴⁷, yenilenen yerel yönetim kanunları ve çeşitli kanunlarda yapılan değişiklikler ile bu değişimi kısmen gerçekleştirmiştir.

Kamunun ekonomideki yerini görmek için kamu maliyesi, kadro ve istihdam rakamlarına bakılabilir. Aşağıdaki tabloda 2006 yılı sonu itibarıyla nüfusu 73 milyona ulaşan Türkiye’de merkezi yönetim bütçe büyüklüklerinin GSMH içindeki payı ve merkezi yönetim kadro ve pozisyon sayıları belirtilmiştir.

Tablo 1. MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE BÜYÜKLÜKLERİ

(GSMH'ye Oranı, %)	2005	2006	2007
Bütçe Giderleri	32,7	31,2	30,5
Faiz Hariç Giderler	23,3	23,0	23,4
Bütçe Gelirleri	31,4	30,6	29,1
Bütçe Dengesi	-1,3	-0,5	-1,4
Faiz Dışı Fazla	8,1	7,7	5,7

Kaynak: 2007 Yılı Bütçe Gerekçesi, Maliye Bakanlığı, 2006.

Tablo 2. MERKEZİ YÖNETİM KADRO VE POZİSYON SAYILARI

(15.09.2006 tarihi itibarıyla)

BÜTÇE TÜRÜ	Kadrolu	Sözleşmeli	İşçi	Geçici	Toplam
Genel Bütçe	1.881.986	40.082	129.503	39.675	2.091.246
YÖK ve Üniversiteler	226.013	1.368	9.254	2.366	239.001
Diğer Özel Bütçe	30.483	9.114	6.534	631	46.762
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	3.737	3.490	0	1	7.228
Sosyal Güvenlik Kurumları	39.202	314	573	0	40.089
Döner Sermayeler ve Kefalet Sandıkları	26.710	11.087	36.311	23.904	98.012
190 s. KHK Kapsamındaki Diğer İdareler	7.320	452	2.665	479	10.916
Genel Toplam	2.215.451	65.907	184.840	67.056	2.533.254

Kaynak: 2007 Yılı Bütçe Gerekçesi, Maliye Bakanlığı, 2006.

Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre 2006 yılı Haziran sonu itibarıyla Türkiye nüfusunun 72.567.000, işgücü sayısının 25.445.000 ve istihdam sayısının 23.200.000 kişi olduğu dikkate alındığında yukarıda belirtilen kadro ve pozisyon sayılarının önemi ortaya çıkmaktadır.

¹⁴⁷ 24.12.2005 tarihli ve 26033 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

B. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

1. 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ DÖNEMDE KAMU MALİYESİ VE BÜTÇE TÜRLERİ

a) 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ DÖNEMDE KAMU MALİ YÖNETİMİ

Ülkemizde bütçe hakkı 1924 Anayasası ile birlikte tanınmış ve kamu mali yönetim sistemine ilişkin Cumhuriyet döneminde ilk düzenleme, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Kanun ile gerçekleştirilmiştir. Ancak, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Kanunun esasları, Cumhuriyet öncesi dönemde uygulanmaya başlanmıştır. Yani, esasında modern bir bütçeye sahip olma çabası daha önceden başlamış ve 1910 yılından itibaren 1050 sayılı Kanunun temel ilkelerinin uygulanmasına başlanmıştır. Kamu mali yönetim sisteminin anayasası olan 1050 sayılı Kanun, 1927 yılından itibaren çok küçük değişikliklerle ülkemizde yaklaşık seksen yıl süre ile uygulanmıştır. Bu süre içinde, dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetimi sistemlerinde önemli değişimler yaşanmış ve uluslararası iyi uygulama örnekleri ortaya çıkmıştır. Ülkemizde de aynı zaman diliminde, kamu idarelerinin sayıları giderek artmış, nitelik ve teşkilatlanma şekilleri ile kamusal mal üretiminde nitelik ve nicelik yönünden önemli değişiklikler olmuştur. Bunların yanında dünyadaki değişiklikler, Türkiye’deki kamu mali yönetim sistemi alanında büyük anlayış değişikliklerinin ortaya çıkmasını beraberinde getirmiştir.¹⁴⁸

1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönem ile ilgili getirilen eleştirileri; tek bir bütçe yerine daire ve idarelere bağlı olarak değişik bütçelerin ortaya çıkması (fonlar, döner sermayeler vs.), 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

¹⁴⁸ A. Kesik, “Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçeleminin Uygulanabilirliği”, **Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme**, Ankara, 2005, s. 43-44.

kurum ve kuruluşlarının görev tanımlarının çok açık bir şekilde yapılmaması, Türk bütçe sisteminde denetimin, esas itibarıyla mevzuata uygunluğun denetimi şeklinde yapılması, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımının ihmal edilmesi, ödeneklerin tahsisinde sadece bir önceki yılda yapılan harcamaların dikkate alınması, yönetsel sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanmaması, bütçelenen ödenekler arasında yer almadığı halde, 1050 sayılı Kanun başta olmak üzere bazı yasaların verdiği yetkiye dayanılarak parlamentonun izni olmadan 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, şeklinde özetlemek mümkündür.

Belirtilmiş olan bu sakıncalar, son yıllarda kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılmasına hız kazandırmış, uluslararası kuruluşların istek ve desteği de dikkate alınarak yapılan çalışmalar¹⁴⁹ sonucunda, 1050 sayılı Kanun kaldırılarak 5018 sayılı Kanun çıkarılmış ve 2006 yılından itibaren bütçenin bu yeni anlayışa uygun olarak hazırlanması öngörülmüştür.

b) 1050 SAYILI KANUNA GÖRE BÜTÇE TÜRLERİ

Eski mali sistemimizin temelini teşkil eden 1050 sayılı Kanununa göre iki çeşit bütçe bulunmaktadır: Genel bütçe ve katma bütçe.

1050 sayılı Kanuna göre genel bütçe: merkezi idare içerisinde yer alan Devlet daire ve kurumların yıllık gelir ve gider tahminlerinin gösterildiği bütçedir.

Bütçe sistemimizde Devlet bütçesi olarak, esas itibarıyla genel bütçe uygulaması vardır. Genel bütçeli daireler, kamu hizmeti üreten kuruluşlar olup tüm giderleri devlet tarafından toplanan ve genel bütçenin “B” cetvelinde görülen gelirlerle karşılanan kuruluşlardır. Bu kuruluşlar bütçelerine klasik bütçe ilkeleri,

¹⁴⁹ A. Altay ve E. Kaplan, “Türkiye’de Performansa Dayalı Yönetim Uygulamasına Geçiş ve IMF’nin Rolü”, **Maliye Dergisi**, Sayı 151, 2006, Ankara.

özellikle genellik ilkesi katı biçimde uygulanır, kendilerine ait özel gelirleri yoktur. Hazine birliği esasına göre hizmetlerini yerine getirirler.

Yine 1050 sayılı Kanuna göre katma bütçe; giderlerini özel gelirleri ile karşılayan ve genel bütçe dışında yönetilen kamu kuruluşlarının bütçeleri olarak tanımlanmıştır.

Katma bütçeler genellik ilkesinin istisnasıdır. Genellik ilkesi hizmetten yararlananlarla maliyeti karşılayanların tamamen birbirinden ayrılmasını öngörmektedir. Katma bütçe uygulaması ile belirli kamu hizmetini veren örgütler ayrı bir bütçeye kavuşturularak hizmetten yararlananların maliyete katkıda bulunmasının sağlanması, bu yolla da hem kaynak yaratılması hem de hizmetten yararlanmayanların katkısının azaltılarak adaletin gerçekleştirilmesi amacı güdülür.¹⁵⁰

Katma bütçeli idareler bölünebilen kamu hizmeti üreten kamu kuruluşlarıdır. Bu kuruluşlar hizmet maliyetinin bir kısmını ücret, fiyat, harç biçiminde hizmetten yararlananlara ödetirler. Bu idarelerin toplam hizmet maliyetlerinin özel gelirleri ile karşılanamayan kısmı bu idarelere yapılan hazine yardımları ile kapatılır.

Ülkemizde, ilk uygulama yıllarında katma bütçe kalıbı daha çok ticari niteliği de olan ve ürünlerini satan kamu işletmelerinde kullanılmıştır. Demiryolları, posta idaresi gibi bu kuruluşlar daha sonra kendilerine özgü bir iktisadi devlet teşekkülü statüsüne kavuşturulmuştur.

Katma bütçeli kuruluşların kuruluş kanunları ile bunlara tüzel kişilik verilmekte, bu da ilgili kuruluşa dava ehliyeti ve taşınmaz malları kendi adına tapuya kaydetme yetkisi vermektedir.

¹⁵⁰ T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme**, Ankara, 2005, s. 5.

2. 5018 SAYILI KANUNLA KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE GETİRİLEN YENİLİKLER

a) YENİ MALİ YÖNETİM SİSTEMİ ANLAYIŞI

Ülkemizde son yıllarda yaşanan krizler, birçok alanda olduğu gibi kamu mali yönetim sistemimizde de bazı gözden geçirmeleri zorunlu kılmıştır. Bu gözden geçirmeler neticesinde;

- mali yönetim sisteminin ve bütçe kapsamının dar olduğu
- bütçe dışı harcamaların arttığı
- kalkınma planı ile bütçeler arasındaki bağın koptuğu
- kamu kaynaklarının etkin kullanılamadığı
- harcama sürecinin katı ön kontrole tabi olduğu
- harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin iyi kurulamadığı
- bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatifin tanınmadığı
- çağdaş kamu mali yönetim anlayışında hakim olan; stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verebilirlik, mali saydamlık ilkelerinin sistemde yer almadığı,

görülmüştür.¹⁵¹

Bu eksiklik veya olumsuzlukların temelinde yatan geleneksel kamu yönetimi anlayışı;

- merkezi planlamaya dayanır,
- merkezi yönetim ve merkezi kontrol anlayışı hakimdir,
- mevzuat odaklı-kurallara dayalıdır,
- girdi odaklıdır,
- hata aramaya odaklıdır.

Çağdaş yönetim anlayışı ise;

¹⁵¹ T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 4

- katılımcı ve paylaşımcı,
 - saydam ve hesap verebilir,
 - stratejik planlama ve performans yönetimine dayalı,
 - gelecek yönelimli,
 - sonuç ve hedef odaklı,
 - yerel ve yerinden yönetim ağırlıklı,
 - yatay organizasyon yapısını ve yetki devrini,
- öngören bir yönetim anlayışı sergilemektedir.

Bu nedenle yeni mali yönetim sisteminin anahtar kavramları şunlar olacaktır:

- Yönetim Sorumluluğu Modeli
- Kaynakların Etkili, Ekonomik, Verimli Kullanımı
- Stratejik Planlama
- Performansa Dayalı Bütçeleme
- Çok Yıllı Bütçeleme
- Hesap Verebilirlik
- Mali Saydamlık
- Tahakkuk Esaslı Muhasebe
- İç Kontrol Sistemi
- Etkin İç Denetim
- Geniş Kapsamlı Dış Denetim

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 4 üncü maddesine göre, **kamu maliyesi**; gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsar. Kamu maliyesi, merkezden ve yerinden yönetim esaslarına göre yürütülür. Kamu idarelerinin görevleri, ilgili kanunlarında açık olarak belirlenir ve kaynakların dağıtımında esas alınır.

5018 sayılı Kanunun 5 inci maddesine göre, **kamu maliyesinin temel ilkeleri** şunlardır:

1. Kamu malî yönetimi uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür.
2. Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır.
3. Maliye politikası, makroekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu bir şekilde oluşturulur ve yürütülür.
4. Kamu malî yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür.
5. Kamu malî yönetimi malî disiplini sağlar.
6. Kamu malî yönetimi ekonomik, malî ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır.
7. Kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır.

İlgili kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, kamu maliyesi ilkelerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir ve izlenir.

5018 sayılı Kanunun 6 ncı maddesine göre, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi **Hazine birliği**ni sağlayacak şekilde yürütülür.

Bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin tüm gelirleri Hazine veznelerine girer, giderleri bu veznelerden ödenir. Bu idareler özel vezne açamaz.

Her türlü iç ve dış borçlanma, yurt dışından hibe alınması, borç ve hibe verilmesi ve bunlara ilişkin geri ödemeler, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususlarda 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı, 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

Ayrıca, “... [5018 sayılı] kanunun gerekçesi ve çeşitli maddeleri dikkate alındığında, mali yönetimin **dört temel ilkenin** üzerine oturduğu söylenebilir. Bunlar; mali disiplin, mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve maliyet etkililiktir.”¹⁵²

b) KAMU MALİYESİNİN TEMEL İLKELERİ BAKIMINDAN GETİRİLEN YENİLİKLER

5018 sayılı Kanun, **kamu mali yönetimini**, “kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri”dir, şeklinde tanımlamıştır. Yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulmasını hedef alan bu Kanunla amaçlanan hususları ve getirilen yenilikleri şu şekilde belirtmek mümkündür:¹⁵³

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

- 5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol sistemimizin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele alarak bu hususların temel esaslarını düzenlemekte, kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını belirlemektedir.

- Bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla, bütçenin kapsamı genişletilmiştir. Döner sermaye işletmeleri ile fonların, ilgili oldukları idare bütçeleri içerisine alınması sağlanmış ve belirli bir süre sonunda da tasfiye edilmesi öngörülmüştür. Böylece, belirlenen harcamaların parlamentonun bilgi ve denetimine tabi olması sağlanmaya çalışılmıştır. Kanunun kapsamı, uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir. 1050 sayılı Kanun sadece devlet tüzel kişiliğine dâhil

¹⁵² S. Arcagök ve E. Erüz, a.g.e., s. 36.

¹⁵³ A. Kesik, a.g.e., s. 44-46.

idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli ve özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsarken, 5018 sayılı Kanun; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri de, Kanuna ekli (I) , (II), (III) sayılı cetvellerde gösterildiği üzere, genel bütçeli ve özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerinden oluşmaktadır. Ancak düzenleyici ve denetleyici kurumların mali özerkliklerinin sağlanması amacıyla, bu kurumlar Kanunun bazı maddelerinden istisna edilmişlerdir.

- Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerde yer alması sağlanmakta, bütçe dışında gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmek istenmektedir.

- Kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulmuştur. Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, yeni sistemin temel ayaklarından birisi olmuştur. Öte yandan, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin sağlanması amacıyla özel hükümler getirilmekte ve çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmektedir.

- Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerine önemli esneklikler getirilmekte, kamu idarelerinin bütçe sürecindeki görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmektedir. Bu kapsamda, kamu mali yönetiminde 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.

- Halen harcama öncesinde Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmekte olan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize işlemi kaldırılmaktadır. Bu kapsamda, Sayıştay tarafından yürütülmekte olan ödenek kullanımına ilişkin vize işlemi ile taahhüt ve sözleşmelerin tescil edilmesi işlemine 2005 yılından itibaren son

verilmiştir. Böylece harcama öncesi kontroller azaltılmak suretiyle kamu hizmetlerinin hızlı bir şekilde sunulması için gerekli ortam hazırlanmış olmaktadır.

- Denetimde ihtisaslaşmanın önü açılmak suretiyle belirli kuralları ve standartları olan, sürekli işleyen, ilgili kamu idaresinin içinde yer alacak bir iç denetim sistemi kurulması amaçlanmıştır. Belirlenmiş bir sistem dahilinde işleyen denetim faaliyetinin yapılmasını sağlamak ve harcama sonrası iç denetimi gerçekleştirmek üzere, iç denetçilerin atanması öngörülmektedir. Yeni getirilen sistemin bir gereği olarak harcama sonrası denetim faaliyetinin güçlendirilmesi istenmektedir.

- Kamuda aynı muhasebe sistemi kullanılması zorunluluğu getirilmiştir. Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planı uygulanacaktır. Ayrıca, kamu maliyesine ilişkin mali istatistiklerin hazırlanması ve kamuoyuna sunulması konusunda Maliye Bakanlığı yetkilendirilerek bu alandaki dağınıklık giderilmiştir. Buna göre; kamu idarelerinin mali verileri bir bütünlük içerisinde yayımlanmış olacaktır.

- Uluslararası Para Fonunun Devlet Mali İstatistikleri (GFS) standartlarına uygun olarak yeni bütçe sınıflandırması uygulamasına geçilmektedir.

- Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe büyüklüklerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bilgisine sunulması sağlanmaktadır.

- Vergi muafiyeti, istisna ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri (vergi harcamaları) cetveli, bütçe kanunlarına eklenecektir.

- Yukarıda belirtilen hususları özetlemek gerekirse, bu Kanunla; bütçe birliği sağlanmakta, mali saydamlık ve hesap verebilirlik yanında kamu

kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik öne çıkmakta, kamu idarelerine karar verme ve uygulamada geniş yetki (inisiyatif) tanınmaktadır.

c) KAMU KAYNAĞININ KULLANIMI BAKIMINDAN GETİRİLEN YENİLİKLER

Mali politikanın temel hedefi ekonomik refahın artırılmasıdır. Bunu gerçekleştirmek için mali politika üç unsuru kullanır. Bunlar; kamu kaynaklarının tahsisi, refah ve gelirin yeniden dağılımı ve ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesidir. Mali politikanın uygulamasının önemli aracı olan bütçe, başta kamu kaynaklarının tahsisi olmak üzere diğer unsurları da doğrudan ve/veya dolaylı olarak etkiler. Bütçeleme sürecinin, yukarıda sözü edilen unsurları nasıl etkilediğini görmek mümkündür. Bu sürecin ilki, politikanın formüle edilmesidir (yapılmasıdır). Daha sonra yapılan politikaya uygun bir bütçe hazırlanır, uygulanır ve uygulamanın değerlendirilmesi ve denetimi ile süreç sona erer. Bütçeleme sürecinin mantığı da, vatandaşın devlete vermiş olduğu yetkinin kullanılması olup, devlet bu yetkiyi kullanırken neler yaptığını ve neler ürettiğini açıklayarak hesap verebilmelidir.

Tarihsel gelişim sürecine baktığımızda bütçeler para, insan ve muhasebe gibi girdi kaynaklı hazırlanırken, özellikle son yirmi yılda OECD ülkelerinde bütçelemeye yeni anlayış hakim olmuş, kamu bütçelemesi ve yönetimi, girdi odaklı olmaktan ziyade çıktı-sonuç odaklı olarak gelişmeye başlamıştır.

Birçok ülkede bütçeleme sürecinde yaşanan temel sorun, stratejik kararların çok önemsenmemesi, diğer bir deyişle belirli stratejik kuralların olmaması, ancak bütçe uygulamasının katı ve merkeziyetçi olmasıdır. Bir diğer deyişle, politika yapma sürecinin gevşek olması durumu, aşırı katı bütçe uygulama kuralları ile dengelenmeye çalışılmaktadır. Stratejik karar alma sürecinin zayıf olmasının nedeni, politika yapma sürecinin değişik kamu idareleri arasında dağılmasıdır. Bu nedenle, etkin bir stratejik yönetim için hükümet içinde etkin bir koordinasyon mekanizmasına ihtiyaç vardır. Esasında, politika yapma sürecinin merkeziyetçi ve katı, uygulamaya yönelik süreçlerin ise adem-i merkeziyetçi ve esnek bir yapıda

olması, etkin bir **çok yıllık bütçeleme** süreci bakımından istenen bir durumdur. Bu nedenle çok yıllık bütçeleme, bütçe sistemlerinde yaşanan sorunların üstesinden gelebilmek için son yıllarda dünyada yaygın uygulama alanı bulmaktadır.

Çok yıllık bütçeleme, yıllık bütçe sürecinin, özellikle çok yıllık gelir ve harcama tahminleri veya çok yıllık bir mali plan gibi çok yıllık anlayış ile birlikte değerlendirildiği, politika-plan-bütçe bağlantısının gerçekleştirildiği bir bütçe yaklaşımı şeklinde algılanmalıdır. Politika-plan-bütçe arasındaki bağlantının kopukluğu, özellikle gelişmekte olan ülkelerde bütçelerin ekonomik bakımdan olumsuz sonuçlar vermesine neden olmaktadır. Bir çok ülkede, bu üç unsur birbirinden bağımsız olarak yürümektedir. Bu nedenle bütçeleme, ilgili yılda idarelerin ödenek taleplerinin merkezi kuruluşlar tarafından karşılanmasında bir araç olarak görülmektedir. Halbuki bütçeleme, politikaya dayanan bir faaliyet olarak görülmelidir. Etkin bir karar verme süreci, politika yapma ve planlama ile bütçeleme bağının kurulmasını sağlamalı ve bunların kullanılabilir kaynak seviyesi ve öncelikler tarafından sınırlanmasını beraberinde getirmelidir. Dolayısıyla bütçeleme sürecinde öngörülebilirlik kamu idarelerine orta vadede kaynakları planlamak ve yönetmek imkânı verecektir. Sonuçta çok yıllık bütçeleme, kamu harcamalarının kontrolü ve kaynakların etkin kullanımını beraberinde getirecek ve böylece kaynak tahsis süreci belirsizlikten kurtulmuş olacaktır.

Çok yıllık bütçeleme süreci, genelde gelecek yıl için hazırlanacak ve parlamentoya onay için gönderilecek bütçe yılı ile takip eden iki yılı kapsamaktadır. Süre bakımından aynı yaklaşım, 5018 sayılı Kanunda da takip edilmiştir. Bu süreç temelde üç yapı üzerine kurulmuştur. Birincisi, makroekonomik yapıyla tutarlı bir şekilde kamu harcamaları için ayrılabilir toplam kaynağın yukarıdan aşağıya 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. Böyle bir uygulamanın getirdiği en önemli yenilik, sunulacak kamu hizmetlerinin büyüklüğünün, eldeki mevcut kaynaklara göre çerçevesinin çizilmesi, bir diğer deyişle karar alma mekanizması ile eldeki kaynak paketinin sıkı bir ilişki içinde

olması ve bunun doğal bir sonucu olarak da kaynakların belirlenen stratejik önceliklere göre dağıtımının yapılmasıdır.

Çok yıllık bütçelemeye son yıllarda bütçeleme sürecinde yer verilmesinin bir çok gerekçesi bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁵⁴

- Hükümetlerin orta vadeli amaç ve hedeflerini açık bir şekilde belirlemelerini zorunlu kılar. Böylece, orta vadede elde edilecek kamu kaynaklarının, sektörler/kurumlar arasında ve sektörler/kurumlar içinde belirlenmiş öncelikler arasında dağıtılması temin edilmiş olur,
- Halen uygulanmakta olan temel harcama alanlarının (yatırımlar, destekleme ödemeleri, sosyal güvenlik kurumlarına yapılan transferler vs.) gelecek yıl bütçelerine olan etkisinin tahmin edilmesine imkan sağlar.
- Hükümetin önceliklerinde meydana gelen değişikliklerin gelecek yıl bütçelerine dâhil edilebilmesi için kamu idareleri bütçeleri arasında ve/veya kamu idaresi bütçeleri içinde kaynakların yeniden dağıtımına imkân sağlar. Böylece kamu kaynaklarının tahsisinde ve kullanılmasında etkinlik ve verimlilik teşvik edilir, Ancak, bütçe uygulamasında kaynakların yeniden dağıtımının an aza indirilmesi de önemlidir. Çünkü böyle bir uygulamanın sık aralıklarla tekrarlanması, bütçelerin gerçek öncelikleri yansıtmaması ya da mali ve/veya politik disiplinden uzaklaşılması anlamına getirebilecektir,
- Tutarlı bir kaynak-harcama dengesi kurmak suretiyle mali disiplini temin eder ve makroekonomik dengenin iyileştirilmesine katkı sağlar,
- Hükümetin politik önceliklerinin ve uygulamaya konulan yeni faaliyet ve projelerin olası maliyetleri konusunda siyasi karar alıcılara gerekli bilgileri temin eder.
- Belirli politikalara yönelik olarak kamu kaynaklarının tahsis edilmesinde öngörülebilirliğin artırılması sonucunda uygulanmakta olan programların devamlılığını sağlar. Ayrıca, getirilen bütçe sınırlamaları ve harcamacı kamu idarelerine verilen esneklikler sonucunda kamu kaynaklarının etkin ve verimli

¹⁵⁴ A. Kesik, a.g.e., s. 48-49.

olarak kullanılması konusunda gerekli teşvik mekanizmalarının kurulmasına yardımcı olur.

- Çok yıllık bütçeleme yaklaşımı, gerçekçi makroekonomik analizler yoluyla, sınırlı kamusal kaynakların etkin ve verimli olabilecekleri alanlara tahsisini sağlamakla birlikte bazı olumsuzlukları da bünyesinde bulundurmaktadır. Sözü edilen olumsuzlukları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Çok yıllık bütçe uygulamasında ileriye yönelik tahminler, harcamacı idareler nezdinde kazanılmış birer hak gibi görülebilir, bu da daha önce yapılan tahminlerin düzeltilmesi gerekliliği ortaya çıktığında harcamaların aşağıya doğru revize edilmesini engelleyebilir,

- Aşırı iyimser çok yıllık tahminler, gereksiz kamu hizmetlerinin sürdürülmesine neden olabilir ve bütçe harcamaları üzerinde yukarıya doğru baskı oluşturabilir,

- Çok yıllık bütçe tahminlerinin reel artışları içerecek şekilde yapılması halinde enflasyonist dönemlerde harcamalar otomatik olarak artış gösterebilir, bütçe gelirlerindeki gelişmelerden bağımsız olarak ortaya çıkan bu artışlar mali disiplinin sağlanmasını zorlaştırabilir. Ancak, bu durumun hedeflenen seviyede kamu hizmeti sunumunu engelleyebileceği, hatta kamu ve özel sektörlerin ekonomi içindeki yerinin kamu aleyhine bozulabileceğini ileri süren görüşler de vardır.

- Ancak, çok yıllık bütçelemeye ilişkin olarak az önce belirtilen olumsuzlukların, gerçekçi bir şekilde belirlenmiş ekonomik varsayımlar yanında nominal bazda hazırlanmış, enflasyonist artışlara duyarlı olmayan çok yıllık bütçe tahminleri sonucunda giderilebilmesi imkan dahilindedir.

- Sonuç olarak hükümetlerin, vatandaşlara taahhüt ettiği hizmetleri yerine getirmekte kullandıkları en önemli araç, bütçelerdir. Bu durum bütçelerin siyasi tercihleri yansıtan önemli bir metin olduğunu da göstermektedir. Ancak, hükümetlerin taahhütlerini genelde bir yıl ile sınırlamak mümkün değildir ve çok yılı kapsayan bir niteliği vardır. Bu nedenle bütçe sisteminin bir yılı aşan ve bütçe ile ilgisi bulunan ekonomik faaliyet ve yükümlülükleri de dikkate alması gerekir. Bu nedenle, bütçelemenin planlama süreci ile birlikte düşünülmesi ve planlama-bütçeleme ilişkisinin kurulması; etkin bir bütçe süreci için kaçınılmaz olmaktadır.

Dolayısıyla diğ er dönemlerden kopuk olmayan bir b t  eleme sürecinin politika üretebilmesi de imkân dâhilinde olacaktır.

Orta vadeli yaklaşım, kaynak harcama dengesine uygun olarak ve belirlenen öncelikleri dikkate alarak kamu kaynaklarının belirli kamu hizmetleri için tahsis edilmesine ve gerçekleştirilmesine yardımcı olur. Bu nedenle orta vadeli yaklaşımın iki önemli hedefinden birincisinin mali hedeflerin konması ve ikincisinin söz konusu hedefler dâhilinde kaynakların stratejik önceliklere ayrılması olduğu söylenebilir.

Etkin bir politika oluşturma, planlama ve b t  eleme ilişkisinin kurulabilmesi için uyumlu bir süreç gereklidir. Öncelikle süreç, hükümetin belirli sektörler itibariyle politikalarının ve önceliklerinin belirlenmesi ile başlamaktadır. İkinci aşamada, bu politikaların ve önceliklerin gerçekleştirilmesine yönelik olarak amaçlar ve stratejiler ile kullanılabilir kaynaklar ortaya konacaktır.    nc  aşamada, belirlenen politikalara, amaçlara ve kullanılabilir kaynaklarla uyumlu olarak belirli sektörlere yönelik olarak bir b t  enin hazırlanması gerekmektedir. Bu aşamada, kaynakların hangi harcama alanlarına ne büyüklükte dağıtılacağı da belirlenmiş olur. Dördüncü aşamada, belirlenmiş kamusal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gelirlerin toplanması, gerekli personel ve kaynağın harekete geçirilmesini de içeren b t  e uygulaması gelmektedir. Beşinci aşamada, faaliyetlerin izlenmesi ve gerekli muhasebe kayıtlarının tutulması gerekmektedir. Süreç, faaliyetlerin etkinliğinin değerlendirilmesi ve uygulamanın denetlenmesi yanında gelecekte uygulanacak politikalar için gerekli tecrübenin edinilmesi ile tamamlanmış olmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde kaynak tahsis süreci, yaşanan belirsizlikler nedeniyle önemli sorunlar yaşamakta ve geleceğe yönelik sağlıklı bir planlama yapılmasını engellemektedir. Örneğin, b t  e gelirlerinin aşırı iyimser bir yöntemle tahmin edilmesi, kamu kaynak seviyesi konusunda belirsizlik yaratabilmekte ve geleceğe yönelik etkin bir planlama yapılmasına engel olabilmektedir.

a) 5436 SAYILI KANUNLA YAPILAN YENİLİKLER

5436 sayılı Kanunla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda önemli değişiklikler yapılmış, harcama öncesi ön mali kontrol yeniden düzenlenmiş, Mali Hizmetler Uzmanı¹⁵⁵ kadroları oluşturulmuş, Maliye Bakanlığına bağlı Maliye Başkanlıkları ve Bütçe Dairesi Başkanlıkları ile bakanlıklar ve diğer kamu kuruluşlarının “Araştırma Planlama ve Koordinasyon” birimleri kapatılmış, 5018 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesinde mali hizmetler birimine verilen görevler ile aşağıda sayılan görevleri yürütmek üzere “Strateji Geliştirme” birimleri (Başkanlık, Daire Başkanlığı veya Müdürlük) kurulmuştur:

a) Ulusal kalkınma strateji ve politikaları, yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde idarenin orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarını belirlemek, amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmalar yapmak.

b) İdarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek ve bu kapsamda verilecek diğer görevleri yerine getirmek.

c) İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek, yorumlamak.

d) İdarenin görev alanına giren konularda, hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek, kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkililiğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak.

e) Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek.

f) İdarede kurulmuşsa Strateji Geliştirme Kurulunun sekretarya hizmetlerini yürütmek.

g) Bakan ve/veya üst yönetici tarafından verilecek diğer görevleri yapmak.

“Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” 06.01.2006 tarihli ve 2006/9972 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹⁵⁶ ile yürürlüğe konulmuştur.

¹⁵⁵ Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği 25.08.2007 tarihli ve 26624 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁵⁶ 18.02.2006 tarihli ve 26084 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3. BÜTÇE KAVRAMI, İLKELERİ VE TÜRLERİ

a) BÜTÇE KAVRAMI VE KAPSAMI

Bütçe, kamu fonlarının toplanması ve bunların kullanımı için hükümetin parlamentodan aldığı bir yetkidir. Bu anlamda bütçe, toplum ile siyasi iktidar arasında kaynakların kullanımı konusunda yapılmış olan bir sözleşmedir. Devlet gelirlerinin toplanması ve giderlerin yapılmasına izin veren bütçeler, çağdaş devletlerde bütçe hakkı ile bütçe hukukuna dayandırılmıştır. Kamudan toplanacak her türlü kaynağın ve bunların harcama yerlerinin önceden parlamentonun iznine ve onayına sunulması bütçe hakkının; alınan izin ve yetkinin yerli yerinde kullanılıp kullanılmadığı hakkında parlamentoya hesap verilmesi bütçe hukukunun uygulama yönünü ifade etmektedir. Bu uygulamalar, öncelikle bütçe kanunu ile gerçekleşmekte ve kesin hesap kanunlarının kabulü yoluyla devam etmektedir.

Bütçe hakkının etkili bir şekilde kullanılabilmesi için bütçe kanununun kapsamı mümkün olduğunca geniş olmalıdır. Kamu harcamaları nedeniyle kişi üzerine konulan yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkan bütçe hakkı, parlamento vasıtasıyla hükümetin faaliyetlerini kontrol etme imkanı tanır. Bütçe kapsamının genişliği, meclis tarafından hükümetlerin kontrol edilebilmelerinin de bir ölçüsüdür. Bütçe kapsamının geniş olması, hesap verme sorumluluğu ve saydamlığı arttıran bir unsur olduğundan, sorumsuz harcamaların yapılmasını önlediği gibi bir kısım işlemlerin gizli veya olduğundan farklı gösterilmesinin önüne geçilmesini ve milletin menfaatlerinin korunmasını sağlar.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, bütçenin kapsamının dar olmasından kaynaklanan ve bütçe hakkının kullanım düzeyini azaltan önemli bir eksikliği ortadan kaldırmıştır. Kanun bütçeyi “belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge” olarak tanımlamış ve kapsamına KİT’lerin dışında

kalan tüm yapıları dahil etmiştir. Böylece mahalli idareler bütçelerini kendi demokrasi süreçleri dahilinde oluşan yapılardan, merkezi yönetim kapsamındaki kuruluşlar da bütçelerini TBMM’den geçirmek suretiyle bütçe hakkının işlemlerini sağlamış olmaktadır. Kanunun 5 inci maddesinin (d) fıkrasında “Kamu malî yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür” hükmüne yer vermek suretiyle bu hususa özellikle dikkat çekilmiştir.

b) BÜTÇE İLKELERİ

5018 sayılı Kanun ve 5436 sayılı Kanun mali yönetim anlayışında bazı değişiklikleri öngörmüştür. Bütçe hakkının azami ölçüde kullanılabilmesi ve kamusal tercihin oluşturulması için gerekli ortamın sağlanması sisteme katılan hususlardır. Bu hususların olgun bir şekilde işletilebilmesi için ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esası benimsenmiştir.

Kamu idarelerinin kalkınma planları, programlar ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturarak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamaları, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmeleri ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamaları da sisteminin yeni bakış açısının bir parçasıdır.

Kamu malî yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulması ve yürütülmesi suretiyle, yeni anlayışın hedefi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerinin ve malî disiplinin sağlanmasıdır.

İşte bu hedeflere ulaşılabilmesi **bütçe ilkelerine** sadakatle mümkün olacaktır. 5018 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre, bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde aşağıdaki ilkelere uyulur:

1. Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.
2. Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.
3. 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.
4. Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.
5. Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.
6. Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.
7. Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.
8. Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.
9. Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.
10. Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.
11. Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır.
12. Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.
13. Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.
14. Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.
15. Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.

c) 5018 SAYILI KANUNA GÖRE MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE TÜRLERİ

5018 sayılı Kanunda genel yönetim (devlet); merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler olmak üzere üç kısma ayrılmış, merkezi yönetim de genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar olmak üzere üç gruba ayırmıştır.

Merkezi yönetim bütçesinin üç ayrı gruba ayrılması temelinde bu idarelerin farklı nitelik ve mali işleyişe sahip olmalarından kaynaklanmış olup, bu farklılık yine aynı Kanunun muhtelif maddelerine yansıtılarak mali yapıya ve bu yapının işleyişine ilişkin bir model ortaya konulmaya çalışılmıştır.

5018 sayılı Kanunda genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dâhil olan kamu idarelerinin bütçesi olarak tanımlanmıştır. Genel bütçe anlayışında yukarıda bahsedilen eski anlayışa göre esaslı bir değişiklik bulunmamaktadır. Genel bütçeli daireler;

- tek bir tüzel kişilik dahilinde
- aynı nakit idaresi kapsamında
- kendilerine has mal varlığı ve geliri olmayan
- hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan

daireler olarak varlığını sürdürmektedir. Bununla birlikte eski uygulamada bağlı olduğu kurum bütçesi içinde olan ve kendine ait ayrı bütçesi olmayan bazı dairelerin yeni durumda ayrı bütçesinin olması öngörülmüştür.

Genel bütçeli kuruluşlar 5018 sayılı Kanunun (I) sayılı cetvelinde yer almıştır (Ek 1).

5018 sayılı Kanuna göre özel bütçe; 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 özel kanunla düzenlenen her bir kamu idaresinin bütçesi olarak tanımlanmıştır.

Bazı kamu hizmetleri, genel yönetim dışında hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları olarak örgütlenebilir. Özel bütçeli kuruluşları bu kapsamda değerlendirmek mümkündür. Özel bütçeli kuruluşlar;

- ayrı tüzel kişiliğe haizdirler,
- mevzuatla; sosyal, bilimsel, teknik, kültürel alanlarda görevlendirilebilirler,
- belli ölçüde özerkliğe sahiptirler,
- kendilerine özgü mal varlığı vardır,
- kendi gelir kaynakları vardır,
- nakit idarelerini kendileri yürütür.

Özel bütçeli kuruluşlar 5018 sayılı Kanunun (II) sayılı cetvelinde yer almıştır (Ek 2).

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan kurumların bütçesi olarak tanımlanmıştır. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar özel bütçeli kurumlar için yukarda sayılmış olan mali yapı özelliklerine sahiptirler. Bu kurumlar 5018 sayılı Kanunun (III) sayılı cetvelinde yer almıştır (Ek 3).

C. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİNDE REFORM GEREKSİNİMİ VE YAPILAN ÇALIŞMALAR

1. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE REFORM GEREKSİNİMİ

Türkiye'de 1923 yılında kabul edilen bir talimatname ile iki yanlı muhasebe yöntemi uygulanmaya başlanmış, 26.05.2007 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile devlet muhasebesi ve bütçenin temel kuralları ortaya konulmuş, 1928 yılında çıkarılan talimatname ile iki yanlı muhasebe yerine tasnif yevmiesi adlı bir sistem benimsenmiştir. 01.01.1948 tarihinde yürürlüğe giren

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği ile devlet muhasebe sisteminin nüvesi ortaya konmuş ve ikili (muzaaf) sisteme dönmüştür.¹⁵⁷ Zaman içinde çeşitli değişiklikler yapılan bu yönetmelikler günün ihtiyaçları da dikkate alınarak 01.01.1990 tarihinden itibaren Devlet Muhasebesi Yönetmeliği adı altında birleştirilmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebeye geçmek amacıyla bu yönetmelik kaldırılmış ve 01.01.2004 tarihinden itibaren Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği uygulamaya konulmuştur. 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra bu yönetmelik de kaldırılmış önce Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmış ve bir yıl yürürlükte kalmış, 5436 sayılı Kanun ile 5018 sayılı Kanunda yapılan değişiklikleri müteakip hazırlanan “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.¹⁵⁸

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önceki dönemde, Türkiye’de devlet muhasebesi uygulamasına ilişkin olarak belirlenen sorunlar aşağıda özetlenmiştir.¹⁵⁹

- Genel yönetim birimlerini kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ile sonuçları birleştirmeye uygun bir muhasebe planı yoktur. Bunun sonucu olarak kamu kurumlarında muhasebe birliği yoktur.
- Muhasebe sistemi, özellikle genel ve katma bütçeli idareler, belediyeler, il özel idareleri ve fonlarda, bütçe uygulamasına odaklanmıştır.
- Muhasebe sistemleri, bazı istisnalar hariç, nakit esasına dayanmaktadır, dolayısıyla yeterli veri üretememektedir.
- Özellikle, genel ve katma bütçeler için hazırlanan hesap planında hesaplar muhasebe ve raporlama mantığına uygun olarak sınıflandırılmamıştır.
- Devlet muhasebesi, bazı istisnalar hariç, süreklilik göstermemektedir. Faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları dönemde kalmaktadır. Mali işlemlerden, etkileri ileri dönemlerde ortaya çıkacak olanlar kayıt altına alındıkları yılda kalmakta ileriye taşınmamaktadır.

¹⁵⁷ E. Öner, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Genişletilmiş 2. Baskı, Maliye Bakanlığı, Ankara, 2005, s. 478.

¹⁵⁸ M. Dişli ve diğerleri, a.g.e., s. 13-15.

¹⁵⁹ H. Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s. 14-15.

- Sosyal güvenlik kuruluşları kısmen hariç olmak üzere, devlet muhasebe sistemleri mali raporlamaya ve sonuç üretmeye uygun değildir.
- Devletin mal varlığı muhasebe içine alınamamakta ve raporlanamamaktadır.
- Muhasebe sistemlerinin kapsamı dardır. Detaylı bilgi üretilememektedir. Yarı mali nitelikteki işlemler genellikle muhasebe dışındadır.

Bu sorunların giderilmesi, genel yönetim kapsamına dâhil bütün birimlerin uygulayacakları ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve bir muhasebe planının oluşturulması ile mümkün olacaktır. Bu konularda gelişmeleri izleyecek, çalışmaları yürütecek, ilgili birimlerle koordinasyonu sağlayacak ve uygulamaları takip edecek merkezi bir birimin yasal olarak yetkilendirilmesi gerekmektedir. 5018 sayılı Kanunda, Maliye Bakanlığınca, devlet muhasebesi konusunda uluslar arası gelişmelerin izlenmesi, genel kabul görmüş muhasebe standartlarının uyarlanması, devlet mali istatistiklerinin önceden belirlenen aralıklarla genel idare kapsamındaki birimleri kapsayacak şekilde birleştirilmesi ve saydamlık anlayışı çerçevesinde kamuoyuna duyurulması konularında hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler, genel idarenin bütün mali işlemlerinin kayıt altına alınması, kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanması, yönetici sorumluluğu kapsamında hesap verilebilirlik ve performans ölçümünün yapılabilmesi konularında sağlam bir temel oluşturmaktadır.

Türkiye’de devlet muhasebesi alanındaki en önemli sorun devlet muhasebe uygulamasındaki dağınıklıktır. Genel yönetim içinde yer alan kurumların bütününe yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş bir kurum yoktur. Devlet muhasebesinde standartların ve kuralların oluşturulamamasının en önemli sebebi budur. Ayrıca devletin resmini tam olarak görme konusunda bir talebin veya ilginin de olmaması bu dağınıklığın sürdürülmesinde rol oynamıştır.

Uluslararası mali kuruluşlarca Türkiye’ye yöneltilen eleştirilerin başında genel idareye ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir. Mali ve ekonomik politikalara ilişkin olarak karar alıcı konumunda olanların ihtiyaç

duyacakları en önemli veri devletin bütününe ilişkin olarak oluşturulacak mali istatistiklerdir. Ancak bu şekilde, örneğin bir vergi kalemindeki yüzde bir artışın yaratacağı gelir artışını veya belirli bir gider kaleminde yapılan yüzde bir azalışın yaratacağı tasarrufu ve bunların ekonomiye etkilerini doğru bir şekilde ölçmek mümkün olabilir.

Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel yönetim tanımına dâhil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanması gereklidir. Daha önce açıklandığı üzere dünyada devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Böyle bir durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır. Devlet muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmaların amacı bir ulusal ekonomi içinde önce alt sektörler, sonra sektörler arasında, bunların kendi aralarındaki işlemler elimine edildikten sonra, birleştirmeyi sağlayıp ulusal ekonomiyi doğru olarak ölçmektir. Ancak bu şekilde, devlet mali istatistiklerini kullananlara, politika oluşturulurken veya ileriye yönelik kararlar alınırken veya tahminlerde bulunulurken, başvuracakları sağlam bir veri tabanı oluşturulabilir. Bunun doğal sonucu da kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ve kamu mali yönetiminin iyileştirilmesidir.¹⁶⁰

2. DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARI VE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Türkiye’de genel yönetim kapsamına dahil yönetim birimlerinde muhasebe sistemleri ve uygulamaları birbirinden farklı olup, uygulama birliği yoktu. Devlet muhasebesinde birliğin sağlanması, bütün yönetim birimlerinde ortak olarak kullanılan muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına ilişkin bazı

¹⁶⁰ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 20-21.

düşünceler oluşmasına karşın, bu konuda 2001 yılına kadar somut bir çalışma yapılamamıştır. Aslında bunu sağlayacak hukuki bir zemin de yoktu. Böyle olunca genel yönetim (devlet) sektörünün mali istatistiklerinin derlenmesi, saydamlık ve hesap verilebilirlik anlayışı içinde kamuoyunun bilgi ve denetimine sunulmasına ilişkin bir altyapı da gelişmemiştir.¹⁶¹

Devlet muhasebesinde en önemli rolün Maliye Bakanlığına ait olması gerekirken, Maliye Bakanlığının devlet muhasebesi alanındaki çalışmaları genel ve katma bütçeli idareler ve döner sermayelerle sınırlı kalmıştır. Maliye Bakanlığınca, 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'ndan alınan yetkiye istinaden, genel ve katma bütçeli idareler için, asıl olarak bütçe uygulama sonuçlarının kaydı ve raporlamasını amaçlayan, yapısal olarak biraz muhasebe mantığının dışında, hem nakit esasının ve hem de uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esasının bazı özelliklerini içeren bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur. Bu konuda yapılan en son düzenleme 1990 yılında yayımlanan Devlet Muhasebesi Yönetmeliğidir. Söz konusu Yönetmelik incelendiğinde genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebenin nakit esasına dayalı bütçe uygulamaları yanında, nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükleri, iştirakler, borç vermeler ve bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıkları ve gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemleri de muhasebeleştirdiği görülmektedir. Ayrıca hesaplar mali yılın bitimi olan 31 Aralık tarihi ile kapatılmayıp önceki mali yıldan kalan bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmaktadır. Bu özellikleri ile değerlendirildiğinde genel ve katma bütçeli idareler için uygulanan devlet muhasebesi uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esası arasında bir sistem olarak ifade edilebilir.¹⁶²

Maliye Bakanlığı ayrıca, 1050 sayılı Kanunun 49. maddesine istinaden kurulan döner sermayeler için tam tahakkuk esasına dayalı Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğini hazırlayıp 1999 yılında uygulamaya koyarak döner sermayelerde muhasebe ve raporlama konusunda bir uygulama birliği sağlamıştır. Bu Yönetmelik özel sektör muhasebesi mantığına uygun olarak

¹⁶¹ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 15.

¹⁶² T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 15

hazırlanmıştır. Ancak, döner sermayelerin nitelikleri ve yönetim şekilleri dikkate alındığında hesaplarının bağlı veya ilgili oldukları idarelerin hesapları ile birlikte raporlanması düşüncesi ağırlık kazanmaktadır. Bu durumda döner sermayelerin kamu şirketi olarak değil, genel yönetim içinde düşünülmesi gerekmektedir. Bu şekilde, genel yönetim kapsamına dâhil bir yönetim biriminin hem kurum bütçesinden ve hem de döner sermayeden elde ettiği gelirler ve yaptığı harcamaların tümü bir arada raporlanmış olacaktır. Bu nedenlerle, döner sermayeler için hazırlanan Yönetmeliğin özellikle faaliyet hesapları kısmının gelir ve giderlerin ekonomik sınıflandırmasına uygun olarak yeniden gözden geçirilmesi, bütçelerinin de bu sınıflandırmaya uygun olarak hazırlanması gerekmektedir.¹⁶³

Genel yönetim kapsamında muhasebe ve raporlama alanında geçmişte en çok farklılık görülen kuruluşlar Fonlar olmuştur. Her Fon kendi muhasebe sistemini kendisi kurmaya çalışmış ve bu nedenle fon sayısı kadar farklı fon muhasebe uygulaması ortaya çıkmıştır. Fonlarda ortak ve genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama ilkeleri oluşturulması konusunda hiçbir idare sorumluluk üstlenmemiştir. Bunun sonucu olarak, kendi imkanları ile becerebilenler kısmen iyi bir muhasebe ve raporlama sistemi oluşturabilmişler, beceremeyenler ise, ki sayıları daha fazladır, muhasebe ve raporlama konusunda çok zayıf kalmışlardır.¹⁶⁴

Yerel yönetimlerin muhasebe sistemleri 1990 yılında İçişleri Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu Kararıyla uygulamaya konulan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ile İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğine göre yürütülmekteydi. Bu Yönetmelikler esas olarak genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebe sistemine benzer olmakla beraber, bazı taşınır ve taşınmaz varlıklara ilişkin hesapları da içermeleri nedeniyle, biraz daha ileri düzeydedirler.

¹⁶³ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 16.

¹⁶⁴ Sayıları 70'i aşan fonların önemli bir kısmı 2002 yılına kadar yasal düzenlemelerle kapatılmış veya ilgili kamu idarelerinin bütçeleri içine alınarak bütçe disiplinin bozan fon uygulamasına son verilmiştir.

Türkiye’de sosyal güvenlik hizmetleri devlet memurları için kurulan Emekli Sandığı, başkalarının nam ve hesabına çalışan işçileri kapsayan Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı ile kendi nam ve hesabına çalışanları kapsayan Bağ-Kur Genel Müdürlüğü tarafından verilmektedir. Bu kurumlar toplumun önemli bir kesimini kapsamakta ve bunlara üye olmak ve prim ödemek zorunludur. Bu özellikleri ile sosyal güvenlik kurumu sayılma niteliklerini taşımaktadırlar. Bunların yanında özel olarak oluşturulan sosyal güvenlik hizmeti veren oluşumlar da vardır. Ancak, onlar, isteğe bağlı olarak oluşturulmuş ve aynı durumdaki sınırlı kişileri kapsamaları nedenleriyle genel yönetim kapsamı içinde sayılmamaktadır. Sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe sistemleri, bazı sorunlara rağmen, Türkiye’de genel yönetim sektörüne dâhil yönetim birimlerinde uygulanan en ileri muhasebe sistemleridir. Muhasebe sistemleri olarak ifade ediyoruz, çünkü sosyal güvenlik kurumlarının her biri kendisinin geliştirdiği muhasebe planını ve kurallarını uygulamaktadır. Sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe planları muhasebe mantığı içinde hazırlanmıştır. Bu yönüyle mali rapor üretmeye elverişli bir yapıya sahiptirler. Bütün sosyal güvenlik kurumlarını kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları olmasa bile, muhasebe işlemleri tahakkuk esasına göre belirli bir düzen içinde kaydedilmekte ve raporlanmaktadır. Ancak, genel yönetim sektörünü kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları oluşturulması gerektiğinden, varlık ve yükümlülük hesapları ile gelir ve giderlerin uluslararası standartlara uygun olarak sınıflandırılması ve bu çerçevede bütçe ve muhasebe sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.¹⁶⁵

Devlet muhasebesinde reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan ve Dünya Bankasınca da desteklenen Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin¹⁶⁶ hazırlanması ve yayımlanması ile bu çalışmalar sürdürülmüştür. Daha sonra, önceki bölümlerde açıklanan nedenlerle, kamu mali yönetimine destek olacak sağlam bir

¹⁶⁵ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 16-17.

¹⁶⁶ 01.05.2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır.

veri tabanının oluşturulması için genel yönetimi kapsayan raporlama gereksinimi devlet muhasebesi çalışmalarının kapsamının genişletilmesine neden olmuştur. Bu mantıklı ve gerekli bir yaklaşımdır. Çünkü sadece genel yönetim kapsayan mali istatistikler mali karar alanlara, bunları uygulayanlara ve kullanıcı durumundaki diğer kişilere yol gösterebilir. O nedenle, sağlam ve gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşturularak, doğru ve güvenilir devlet mali istatistiklerinin üretilmesi, bunların doğal sonucu olarak saydamlığın ve hesap verilebilirliğin temelini oluşturulması gereklidir.¹⁶⁷

Genel yönetimi kapsayan uluslararası standartlara uygun bir muhasebe ve raporlama sistemi 5 aşamada kurulabilir:

- 1- Kamu idarelerinde, istenilen detayda ve zamanında veri üretmeyi sağlayacak bir otomasyon altyapısının oluşturulması,
- 2- Konsolide edilebilir, karşılaştırılabilir ve hesapların raporlama ihtiyacına uygun olarak sınıflandırıldığı çerçeve bir hesap planının oluşturulması,
- 3- Bütün genel yönetim kapsamına dâhil birimlerde uygulanabilecek, uluslararası standartlara uygun, muhasebe sistemi ve mali raporların hazırlanması,
- 4- Yeni muhasebe sisteminin test edilmesi, eğitim çalışmalarının tamamlanması,
- 5- Uygulamaya geçilmesi.

Bu çerçevede Maliye Bakanlığına bağlı, vergi daireleri dâhil, yaklaşık 1600 saymanlık ve birimin otomasyonunu kapsayan say2000i Projesi tamamlanmıştır. Böylece, genel ve katma bütçeli idareler için web tabanlı merkezileştirilmiş bir muhasebe sistemi için gerekli alt yapı oluşturulmuştur. Artık, genel ve katma bütçeli idarelerin mali işlemleri ve tek hazine hesabı diye adlandırılan merkezileştirilmiş ödeme sistemi ile gelir gider dengesi günlük olarak merkezden izlenebilmekte, böylece borçlanma gereksinimi günlük olarak tespit edilip gereksiz yere borçlanma ve faiz ödemesi gibi maliyetlere katlanılmamaktadır.¹⁶⁸

¹⁶⁷ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 22.

¹⁶⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 23.

III. TÜRKİYE’DE KAMU KESİMİNDE STRATEJİK YÖNETİM, PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME VE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE UYGULAMALARI

A. STRATEJİK YÖNETİM VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE UYGULAMALARI

1. ULUSAL PLAN VE PROGRAMLAR

a) HÜKÜMET PROGRAMI

Anayasanın 110 uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre, “Bakanlar Kurulunun programı, kuruluşundan en geç bir hafta içinde Başbakan veya bir bakan tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisinde okunur ve güvenoyuna başvurulur. Güvenoyu için görüşmeler, programın okunmasından iki tam gün geçtikten sonra başlar ve görüşmelerin bitiminden bir tam gün geçtikten sonra oylama yapılır.”

18.03.2003 tarihinde TBMM’ye sunulan 59 uncu Hükümet Programı¹⁶⁹ 23.03.2007 tarihinde yapılan güven oylamasında güvenoyu almış bulunmaktadır.

Anayasanın 117 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, “Milli Güvenliğin sağlanmasından ve Silahlı Kuvvetlerin yurt savunmasına hazırlanmasından, Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne karşı, Bakanlar Kurulu sorumludur.” Anayasanın 118 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, “Millî Güvenlik Kurulu; Devletin millî güvenlik siyasetinin tayini, tespiti ve uygulanması ile ilgili alınan tavsiye kararları ve gerekli koordinasyonun sağlanması konusundaki görüşlerini Bakanlar Kuruluna bildirir. Kurulun, Devletin varlığı ve bağımsızlığı, ülkenin bütünlüğü ve bölünmezliği, toplumun huzur ve güvenliğinin korunması hususunda alınmasını zorunlu gördüğü tedbirlere ait kararlar Bakanlar Kurulunca değerlendirilir.”

¹⁶⁹ 24.03.2007 tarihli ve 25058 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

09.11.1983 tarihli ve 2945 sayılı Milli Güvenlik Kurulu ve Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği Kanununun 2 nci maddesinde, **Devletin Milli Güvenlik Siyaseti**; “milli güvenliğin sağlanması ve milli hedeflere ulaşılması amacı ile Milli Güvenlik Kurulunun belirlediği görüşler dâhilinde, Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilen iç, dış ve savunma hareket tarzlarına ait esasları kapsayan siyaset” olarak tanımlanmıştır.

b) KALKINMA PLANI VE YILLIK PROGRAMLAR

Anayasanın 166 ncı maddesine göre, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayinin ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu biçimde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını planlamak, bu amaçla gerekli teşkilatı kurmak Devletin görevidir.

Planda milli tasarrufu ve üretimi artırıcı, fiyatlarda istikrar ve dış ödemelerde dengeyi sağlayıcı, yatırım ve istihdamı geliştirici tedbirler öngörülür; yatırımlarda toplum yararları ve gerekleri gözetilir; kaynakların verimli şekilde kullanılması hedef alınır. Kalkınma girişimleri, bu plana göre gerçekleştirilir.

Kalkınma planlarının hazırlanmasına, Türkiye Büyük Millet Meclisince onaylanmasına, uygulanmasına, değiştirilmesine ve bütünlüğünü bozacak değişikliklerin önlenmesine ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.

Kalkınma planlamasıyla ilgili yasal düzenlemeler 30.10.1984 tarihli ve 3067 sayılı Kalkınma Planlarının Yürürlüğe Konması ve Bütünlüğün Korunması Hakkında Kanun¹⁷⁰ ve 28.07.1967 tarihli ve 933 sayılı Kalkınma Planının Uygulanması Esaslarına Dair Kanun¹⁷¹ ile yapılmıştır.

¹⁷⁰ 06.11.1984 tarihli ve 18567 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁷¹ 11.08.1967 tarihli ve 12671 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), 3067 sayılı Kanun gereğince, TBMM Genel Kurulunun 28.06.2006 tarihli 121 inci Birleşiminde onaylanmıştır.¹⁷²

Yüksek Planlama Kurulunun 12.10.2006 tarihli ve 2006/80 sayılı Raporu ile Bakanlar Kuruluna sunulan “2007 Yılı Programı” ve “2007 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar”, 540 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 28 inci maddesine göre, 16.10.2006 tarihli ve 2006/11105 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilmiştir.¹⁷³

2. KURUMSAL STRATEJİK PLAN, ÇOK YILLI BÜTÇE VE YILLIK PERFORMANS PROGRAMLARI

a) ORTA VADELİ BÜTÇELEME SİSTEMİ

Orta vadeli harcama sisteminin temel hedefi kamu harcamalarında mali disiplini güçlendirmektir. Bu sistemin diğer hedefleri şunlardır:¹⁷⁴

- Tutarlı ve gerçekçi kaynak çerçevesi oluşturarak makroekonomik dengeyi iyileştirmek,
- Orta vadeli maliye politikası hedeflerini belirleyerek, hükümetlerin kısa vadeli mali disiplini bozucu kararlar almasını önlemek,
- Mevcut harcama politikalarının orta vadeli maliyetleri hakkında daha iyi bilgi üretmek.
- Uygulaması birden çok yıl süren bütçe politikalarının değiştirilmesi için geniş bakış açısı kazandırmak,
- Mevcut politika kararlarının gelecek bütçelere etkilerinin ortaya konulmasını sağlamak,
- Sektör içi ve sektörler arası kaynak dağılımının stratejik önceliklere göre yapılmasını geliştirmek,

¹⁷² 01.07.2006 tarihli ve 26215 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁷³ 2007 Yılı Programın Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar 19.10.2006 tarihli ve 26324 sayılı Resmi Gazete’de, 2007 Yılı Programı 01.11.2006 tarihli ve 26333 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de, 2007 Yılı Yatırım Programı ise 13.01.2007 tarihli ve 26402 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁷⁴ S. Arcagök ve E. Erüz, a.g.e., s. 44.

- Kamu idarelerine güçlü bütçe sınırları, tahmin edilebilir kaynak ve daha fazla esneklik sağlayarak kaynakların etkili ve verimli kullanılmasını teşvik etmek.

5018 sayılı Kanunun yasalaşmasına kadar geçen süreçte, mali yönetim sistemimizin etkili ve verimli bir harcama sistemine sahip olmadığı, konsolide bütçenin merkezi yönetim harcamalarının tamamını kapsamadığı, dolayısıyla TBMM'nin bütçe hakkını tam anlamıyla kullanamadığı, kalkınma planları ile bütçeler arasındaki bağlantının kopuk olduğu, yıllık bütçe yaklaşımının orta vadeli dengelerin ihmal edilmesine yol açtığı ve istikrarsız büyümeye ve ekonomik krizlere neden olduğu sıklıkla dile getirilen eleştiriler arasında yer almaktaydı.

Kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında dünyada yaşanan gelişmeleri mevzuatımıza aktarmak ve ülkemizde bu alanda yaşanan sorunlara çözüm olacak düzenlemeleri içermek üzere hazırlanan 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde orta vadeli bütçe sistemine geçilmektedir. Kanunda öngörülen orta vadeli bütçe sisteminin ana unsurları aşağıdaki gibidir:

Makro düzeyde hazırlanacak

- Orta Vadeli Program (3 yıllık)
- Orta Vadeli Mali Plan (3 yıllık)

Kamu idaresi düzeyinde hazırlanacak

- Stratejik Plan (5 yıllık)
- Performans Programı (3 yıllık perspektifle yıllık)
- Çok Yıllı Bütçe (3 yıllık)

Orta vadeli harcama sistemi ile hükümetlerin daha planlı ve öngörülebilir ekonomik ve mali politikalar yürütmesi, kamu idarelerinin de belirlenen makro politikalarla uyumlu olarak kendi amaç ve politikalarını, stratejik önceliklerini ve kaynak dağılımlarını oluşturmaları öngörülmektedir.

b) ULUSAL DÜZEYDE ORTA VADELİ PLANLAMA

(1) Orta Vadeli Program

5018 sayılı Kanunun 16 ıncı maddesinde, merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma sürecinin, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlayacağı ve orta vadeli programın aynı süre içinde Resmî Gazetede yayımlanacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre orta vadeli program, kalkınma planı, idare stratejik planları, genel ekonomik koşullar, doğrultusunda hazırlanacak ve programda, makro politikalar, temel ilkeler, temel ekonomik büyüklüklere ilişkin hedefler, sektörel öncelikler, yer alacaktır.

İlk defa 2006-2008 yılları için hazırlanan orta vadeli programın temel başlıkları aşağıdaki şekilde belirlenmiş ve program ekinde temel ekonomik büyüklüklere yer verilmiştir.

- Temel Amaç
- Makroekonomik Politika ve Hedefler
 - Makroekonomik Politiklar
 - Program Dönemi Hedef ve Göstergeleri
- Program Dönemi Gelişme Eksenleri
- Sektörel Politikalar

(2) Orta Vadeli Mali Plan

5018 sayılı Kanunun 16 ncı 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 planın, Haziran ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanacağı ve Resmî Gazetede yayımlanacağı hükmü yer almaktadır.

Buna göre orta vadeli programa uygun olarak hazırlanacak orta vadeli mali planda,

- Üç yıllık toplam gelir ve gider tahminleri
- Açık ve borçlanma hedefleri
- Merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin üç yıllık ödenek teklif tavanları,

yer alacaktır.

İlk defa 2006-2008 dönemi için hazırlanan orta vadeli mali planda yer alan temel başlıklar şu şekildedir:

- Merkezi Yönetim Bütçe Ödenek Teklif Tavanları
- Merkezi Yönetim Bütçe Gelir Tahminleri
- Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi
- Merkezi Yönetim Bütçe Açığının Finansmanı
- Merkezi Yönetim Bütçe Hazırlık Süreci

Orta vadeli program ve orta vadeli mali plan, orta vadeli bütçe sistemimizin temelini oluşturmakta olup, bu iki belgede yer alacak ekonomik ve mali hedefler merkezi yönetim bütçesinin üç yıllık çerçevesini oluşturacaktır. Bu plan ve programlar her yıl hazırlanacak olup, birer yıl ilave edilerek günün ekonomik şartlarına göre güncellenecektir.

c) KURUMSAL DÜZEYDE ORTA VADELİ PLANLAMA

(1) Stratejik Planlama

Stratejik planlama özel sektörde ortaya çıkmış olmakla birlikte, son yirmi yılda kamu sektöründe de kullanılmaya başlanan bir yönetim aracıdır. Stratejik plan uygulamaları kapsam ve model itibarıyla ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, temel amacı kamu sektöründe karar alma süreçlerini güçlendirmek ve yönetim kalitesini iyileştirmektir.

Stratejik planlama orta ve uzun vadeli bir planlama yaklaşımı olup, dinamik bir yapıya sahiptir. Yani şartlar değiştiğinde planlar yenilenir. Asıl amacı yönetimi geliştirmek ve iyileştirmektir. Yönetimlerin güncel sorunlar altında ve politik baskılara bağlı olarak temel bakış açılarını yitirmelerini önler ve sonuç odaklı olarak stratejik alanlara yönelmelerini sağlar. Mali olmaktan ziyade yönetsel bir plandır. Ancak amaç ve hedeflerin kaynak ihtiyacını da göz ardı etmez.

Bulunulan nokta ile ulaşılması arzu edilen durum arasındaki yolu tarif eden stratejik planlama, idarelerinin amaçlarının, hedeflerinin ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemlerin, belirlenmesini gerektiren, uzun vadeli ve geleceğe dönük bir bakış açısı taşıyan bir yönetim aracıdır. Stratejik planlama yaklaşımı, ilgili tarafların katılımının sağlanması ve gerekli mali kaynakların dikkate alınması suretiyle amaçların, hedeflerin ve bunlara ulaşmayı sağlayacak araçların sağlıklı olarak belirlenmesine, yapılması gereken işlerin önceliklendirilmesine ve böylece kaynak tahsisinin stratejik önceliklere göre yapılmasına, bütçelerin stratejik planla ortaya konulan amaç ve hedeflere uygun olarak hazırlanmasına rehberlik etmekte ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır.

Kamu mali yönetim sistemimizde, kamu idarelerinin bütçe hazırlık süreçlerini güçlendirmek, daha planlı bir yönetim anlayışına geçmelerini sağlamak üzere stratejik planlamaya yer verilmiştir. Stratejik plan, 5018 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde, kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan olarak tanımlanmaktadır. Stratejik planlamanın düzenlendiği Kanunun 9 uncu maddesinde ise stratejik plan; kamu idarelerince, kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri

temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle hazırlanan bir plan olarak tanımlanmaktadır. Stratejik planlamaya ilişkin hususları belirleme yetkisi DPT Müsteşarlığına verilmiştir.

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte¹⁷⁵, stratejik planlama çalışmalarının kapsamdaki tüm kamu idarelerine yaygınlaştırılması, aşamalı bir geçiş takvimi dâhilinde yürütülmesi, kamu idarelerinin ilk stratejik planlarını geçiş takvimine uygun olarak hazırlamaları ve son gruptakilerin en geç 31.01.2009 tarihine kadar değerlendirilmek üzere DPT Müsteşarlığına göndermeleri öngörülmektedir. Kanunda düzenleyici ve denetleyici kurumlar kapsam dışı tutulmuş, ayrıca anılan yönetmelikte “yerine getirmekle yükümlü oldukları hizmetlerin hassasiyeti nedeniyle” Millî Savunma Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının stratejik plan hazırlamasının zorunlu olmadığı belirtilmiştir.

Buna göre stratejik planlar beş yıllık dönemi kapsayacak ve en az iki yıl uygulandıktan sonra kalan süre için güncelleştirilecektir. Güncelleştirme, stratejik planın misyon, vizyon ve amaçları değiştirilmeden, hedeflerde yapılan nicel değişiklikler olarak tanımlanmaktadır. Bazı özel durumların oluşması halinde ise, süreye bağlı kalınsızın stratejik planların yenilenmesi öngörülmektedir. Ayrıca, stratejik planların değerlendirilmek üzere, mahalli idareler tarafından İçişleri Bakanlığına, diğer idareler tarafından ise DPT Müsteşarlığına gönderilmesi düzenlenmesine yer verilmektedir.

Stratejik planlama, özetle, kamu idaresinin, stratejik planlama sürecini oluşturan dört temel soruyu cevaplandırmasına yardımcı olur: (1) Neredeyiz? (2)

¹⁷⁵ 26.05.2006 tarihli ve 26179 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Nereye gitmek istiyoruz? (3) Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz? ve (4) Başarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz?

“Neredeyiz” sorusu, kamu idaresinin faaliyetini gerçekleştirdiği iç ve dış ortamın kapsamlı bir biçimde incelenmesini ve değerlendirilmesini içeren durum analizi yapılarak cevaplandırılır. “Nereye gitmek istiyoruz” sorusunun cevabı ise; kamu idaresinin varlık nedeninin öz bir biçimde ifade edilmesi anlamına gelen misyon; ulaşılması arzu edilen geleceğin kavramsal, gerçekçi ve öz bir ifadesi olan vizyon; kamu idaresinin faaliyetlerine yön veren ilkeler; ulaşılması için çaba ve eylemlerin yönlendirileceği genel kavramsal sonuçlar olarak tanımlanabilecek stratejik amaçlar ve bu amaçların elde edilebilmesi için ulaşılması gereken ölçülebilir sonuçlar anlamına gelen hedefler ortaya konularak verilir. Stratejik amaçlar ve hedeflere ulaşmak için kullanılacak yöntemler olan stratejiler ve faaliyetler “Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz” sorusunu cevaplandırır. Son olarak, yönetsel bilgilerin derlenmesi ve plan uygulamasının raporlanması; alınan sonuçların daha önce ortaya konulan misyon, vizyon, ilkeler, amaçlar ve hedeflerle ne ölçüde uyumlu olduğunun, kısaca performansın değerlendirilmesi ve buradan elde edilecek sonuçlarla planın gözden geçirilmesini ifade eden değerlendirme süreci ise “Başarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz” sorusunu cevaplandırır.¹⁷⁶

Stratejik planlama, kuruluşun bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği durum arasındaki yolu tarif eder. Kuruluşun amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri belirlemesini gerektirir. Uzun vadeli ve geleceğe dönük bir bakış açısı taşır. Kuruluş bütçesinin stratejik planda ortaya konulan amaç ve hedefleri ifade edecek şekilde hazırlanmasına, kaynak tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve hesap verme sorumluluğuna rehberlik eder.

Stratejik planlama çalışmalarına en geniş katılım sağlanmalı, bu kapsamda kuruluşun değişik birimleri ve seviyelerindeki çalışanlar planlama sürecine dâhil edilmelidir. Ayrıca, kuruluş, ortak akli devreye sokarak bir bütün olarak kendisini tanıma fırsatı bulacak ve bu sürecin bir yan ürünü olarak kurum içi iletişim ve

¹⁷⁶ <http://www.sp.gov.tr/documents/Sp-Kilavuz2.pdf>, Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, Erişim tarihi: 16.05.2007

Tablo 3. STRATEJİK PLANLAMA SÜRECİ

Soru	Yöntem	Cevap
Neredeyiz?	- Plan ve Programlar - Paydaş Analizi - GZFT Analizi	Durum Analizi
Nereye Ulaşmak İstiyoruz?	- Kuruluşun Varoluş Gerekçesi - Temel İlkeler	Misyon ve İlkeler
	Arzu Edilen Gelecek	Vizyon
	- Orta Vadede Ulaşılabilecek Amaçlar - Spesifik, Somut ve Ölçülebilir Hedefler	Amaçlar ve Hedefler
Gitmek İstedığımız Yere Nasıl Ulaşabiliriz?	Amaç ve Hedeflere Ulaşma Yöntemleri	Stratejiler
	- Detaylı İş Planları - Maliyetlendirme - Performans Programı - Bütçeleme	Faaliyetler ve Projeler
Başarımızı Nasıl Takip Eder ve Değerlendiririz?	- Raporlama - Karşılaştırma	İzleme
	- Geri Besleme - Ölçme Yöntemlerinin Belirlenmesi - Performans Göstergeleri - Uygulamaya Yönelik İlerleme ve Sonuçların Değerlendirilmesi	Performans Ölçme ve Değerlendirme

Kaynak: Stratejik Planlama Kılavuzu, s. 5, DPT, Ankara, 2006.

motivasyon güçlenecektir. Gerektiğinde kapsamlı bir durum analizi için kuruluşun faaliyet alanıyla ilgili diğer kuruluşların ve kesimlerin görüşlerinin alınması gerekmektedir.

Üst yönetimin desteği ve yönlendirmesi, stratejik planlamanın vazgeçilmez bir koşuludur. Stratejik planlama ekibi, üst yönetimle iletişim içinde gerekli çalışmaları yürütecek ve raporlayacaktır. İhtiyaç halinde kuruluş dışından danışmanlık veya hizmet alınması mümkündür.

Stratejik planlamanın bütün aşamalarında önemli rol üstlenecek planlama ekibinin, durum analizinden başlayarak amaca uygun bir yapıda kurulması yapılacak çalışmaların başarısı için kritik bir öneme sahiptir.

Durum analizi kapsamında kullanılacak temel yöntem GZFT¹⁷⁷ (Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler) analizidir. Genel anlamda GZFT, kuruluşun çevresi ile etkileşim içinde sistematik olarak incelendiği bir yöntemdir. Bu kapsamda kuruluşun içsel olarak güçlü ve zayıf yönleri ile dışsal etkenlerden kaynaklanan fırsatlar ve tehditler belirlenir. Bu yaklaşım, planlama yapılırken kuruluşun güçlü ve zayıf yönleri ile karşı karşıya olduğu fırsat ve tehditleri analiz etmeyi ve geleceğe dönük stratejiler geliştirmeyi ifade eder.

Üretilen kamu mal ve/veya hizmetlerinin hedef kitle tarafından gerçekten ihtiyaç duyulan veya talep edilen mal ve/veya hizmetler olup olmadığı konusundaki incelemeler, kuruluşun durum analizinde önemli bir yer tutar. Varsayımlar, stratejik plan hazırlayan kuruluşun doğrudan kontrolü altında olmayan ancak stratejik planın gelişimi ve başarısını etkileyebilecek kuruluş içi ve dışı faktörleri ifade etmektedir.

Başarılı bir stratejinin oluşturulmasında varsayımlar çok önemlidir. Diğer bir ifadeyle, stratejik planın başarısı büyük ölçüde planlama sürecinde yapılan varsayımların gerçekleşmesine bağlıdır. Stratejik plan dokümanı basit ve anlaşılabilir bir çerçevede yazılmak durumundadır. Stratejik plana sadece öncelikli konular

¹⁷⁷ SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats) Analizi

yansıtılır. Bu nedenle durum analizinin ayrıntılı dokümanları, gerekiyorsa stratejik planın eki olarak verilir.

Durum analizi yapıldıktan sonra kuruluş stratejik planlamayla ilgili temel sürece hazır hale gelmiştir. Kuruluşlar, bu aşamada, misyon ve vizyonlarını ifade edecek, ilkelerini belirleyecek, stratejik amaçlarını ve hedeflerini ortaya koyacaklardır.

Misyon bir kuruluşun varlık sebebidir; kuruluşun ne yaptığını, nasıl yaptığını ve kimin için yaptığını açıkça ifade eder.

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.

İlkeler, kuruluşun vizyonu ve misyonunun gerisinde yatan değer ve inançların temelidir. Bu ilkeler kuruluşun kararlarına, seçimlerine ve stratejilerinin belirlenmesine rehberlik eder.

Stratejik amaçlar belirli bir zaman diliminde kuruluşun ulaşmayı hedeflediği kavramsal sonuçlardır. Stratejik amaçlar ve hedefler stratejik planlama sürecinde kuruluşun “Nereye ulaşmak istiyoruz?” sorusuna cevap verir.

Hedefler, stratejik amaçların gerçekleştirilebilmesi için ortaya konulan spesifik ve ölçülebilir alt amaçlardır. Stratejik amaçların aksine, hedefler sayısal olarak ifade edilirler ve daha kısa vadeyi kapsarlar.

Her bir hedefin faaliyetlerde ifade edilmesi sonrasında faaliyetlerin bütçe ile ilişkisinin kurulması gerekmektedir. Buradaki temel amaç, bütçe hazırlanması sürecinde kaynak ve maliyet yapılarının ortaya konulması suretiyle her bir

politikanın maliyetini ölçebilmenin yanında harcamaların önceliklendirilmesi sürecine de yardımcı olmaktadır.

İzleme stratejik planda ortaya konulan hedeflere ilişkin gerçekleştirmelerin sistematik olarak takip edilmesi ve raporlanmasıdır. Değerlendirme ise uygulama sonuçlarının stratejik amaç ve hedeflere kıyasla ölçülmesi ve söz konusu amaç ve hedeflerin tutarlılık ve uygunluğunun analizidir. İzleme ve değerlendirme süreci kurumsal öğrenmeyi ve buna bağlı olarak faaliyetlerin sürekli olarak iyileştirilmesini sağlar. Ayrıca, hesap verme sorumluluğunun oluşturulmasına katkıda bulunur.

(2) Performans Esaslı Bütçeleme

(a) Mevzuat Düzenlemeleri

Dünyada yaşanan bu gelişmeler ile 2000 ve 2001 krizleri sonrası Türk kamu yönetiminde ortaya çıkan değişim ihtiyacı yeni kamu yönetimi anlayışının çeşitli unsurlarını gündemimize getirmiştir. İlk değişim kamu mali yönetiminde ortaya çıkmış ve uzun süren tartışma ve çalışmalar sonucunda 2003 yılı sonunda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. Bu Kanunla kamu mali yönetiminde mali disipline özel bir vurgu yapılırken, mali saydamlık ile hesap verebilirlik kavramları tanımlanarak, bunları sağlayacak çeşitli mekanizmalar sistemimize dâhil edilmiştir. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını mali disiplini sağlamak üzere orta vadeli bütçelemeye geçilmesi öngörülmüştür. Bu kapsamda merkezi yönetimde orta vadeli program ile orta vadeli mali plan hazırlanması, bu suretle planlı bir mali yönetime geçilmesi amaçlanmaktadır. Orta vadeli programda üç yıllık ekonomik hedefler ortaya konulurken, orta vadeli mali planda ise üç yıllık bütçe hedefleri ortaya konulmakta ve aynı zamanda kamu idarelerinin bütçe teklif tavanları belirlenmektedir. Aynı şekilde mahalli idareler dâhil olmak üzere tüm kamu idareleri de üç yıllık bütçeler hazırlamakla yükümlü tutulmaktadır.

5018 sayılı Kanunda genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idareleri için çerçeve bir mali yönetim ve kontrol sistemi öngörülmektedir. 5018 sayılı Kanundan sonra çıkarılan 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanununda, 5393 sayılı Belediye Kanununda ve 5302 sayılı İl Özel İdareleri Kanununda da mali yönetim reformunun unsurlarına yer verilmiştir.

Kamu mali yönetimi alanındaki en önemli yeniliklerden birisi de idare düzeyinde stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye (PEB) geçilmesidir. Dünyadaki eğilime paralel olarak, Maliye Bakanlığı, 2000’li yılların başında performansı ön plana alan kamu hizmetlerinde etkinliği ve verimliliği sağlayacak, performans denetimine zemin oluşturacak performans esaslı bütçeleme çalışmalarını başlatmıştır.

Maliye Bakanlığınca, 2001 yılında “Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Projesi” çerçevesinde pilot çalışmalar yapılmıştır. Proje kapsamında altı kurumda pilot olarak seçilen çeşitli faaliyet ve projelere ilişkin performans esaslı bütçeleme çalışmaları yapılarak, bu faaliyet/projeler için 2003–2007 yıllarını kapsayan stratejik planlar ile 2003 yılı performans planları ve kaynak ihtiyaç planları hazırlanmıştır.

Öte yandan, 2003/14 ve 2004/37 sayılı Yüksek Planlama Kurulu Kararları uyarınca sekiz kamu idaresinde (Tablo 4) kurumsal düzeyde stratejik planlama ve

Tablo 4. PİLOT KURUMLAR

Tarım ve Köyışleri Bakanlığı
Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı
Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
Karayolları Genel Müdürlüğü
Hacettepe Üniversitesi
Denizli Valiliği (İl Özel İdaresi)
İller Bankası Genel Müdürlüğü
Kayseri Büyükşehir Belediyesi

performans esaslı bütçeleme pilot çalışmaları yürütülmesine karar verilmiştir. Bu kararlarda, stratejik planlama çalışmalarının DPT Müsteşarlığınca, performans esaslı bütçeleme çalışmalarının da Maliye Bakanlığınca yürütülmesi öngörülmüştür. Bu iş bölümü bir ölçüde 5018 sayılı Kanunda her iki kuruma verilen düzenleyici yetki alanıyla da uyumludur. Bu çalışmalar 5018 sayılı Kanunla hız kazanmıştır.

Pilot uygulamalar sonucunda oluşturulan stratejik plan ve performans programı taslakları internet ortamında kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Pilot uygulamada ilk performans programı örneği Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü için 2004 yılında 2005 mali yılı için hazırlanmış ve Plan ve Bütçe Komisyonuna bütçe görüşmeleri sırasında sunulmuştur. Aynı kurumda bu çalışmalar 2005 yılında da devam ettirilmiş ve 2006 Mali Yılı Performans Programı hazırlanmıştır.¹⁷⁸

5018 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde, kanunun amacının kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolünü düzenlemek olduğu belirtilmektedir.

5018 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde, 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 plan olarak tanımlanmaktadır.

Kanunun stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme başlıklı dokuzuncu maddesinde;

¹⁷⁸ <http://www.bumko.gov.tr/maliyonetim/performans/plotuygulama/HSSGM.pdf> (Erişim tarihi: 16.05.2007)

- Kamu idarelerinin; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlayacakları,
- Kamu idarelerinin, 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 zorunda oldukları,
- 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 belirlenmesinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının yetkili olduğu,
- Kamu idarelerinin bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacakları,
- Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu,
- Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergelerinin, kuruluşların bütçelerinde yer alacağı,
- Performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceğine, ilişkin hükümler yer almaktadır.

Kanunun 13 üncü maddesinin (c) bendinde, bütçelerin kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanacağı, uygulanacağı ve kontrol edileceği, (d) bendinde ise bütçelerin,

stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülüp değerlendirileceği belirtilmektedir.

Kanunun 16 ncı maddesinde merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma sürecinin, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlayacağı hükme bağlanmıştır. Kanunun 17 inci maddesinde merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin bütçe hazırlığında,

- Orta vadeli program ve malî planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esasların,
 - Kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanlarının,
 - Kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllık bütçeleme anlayışının,
 - İdarenin performans hedeflerinin,
- dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Kanunun 41 nci maddesinde, üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanacağı ve idare faaliyet raporunun ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde hazırlanacağı düzenlenmiştir.

Ayrıca, mahalli idareler genel faaliyet raporu İçişleri Bakanlığınca, merkezi yönetim ve sosyal güvenlik kurumları genel faaliyet raporu Maliye Bakanlığınca hazırlanarak kamuoyuna açıklanacak ve birer örneği Sayıştay'a gönderilecektir.¹⁷⁹

Kanunun 63 ve 64 üncü maddelerinde iç denetimin performans denetimini kapsayacak şekilde gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Kanunun 68 nci maddesinde de Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin kapsamına performans denetimi de dâhil edilmiştir.

5018 sayılı Kanunun verdiği yetkiye istinaden kamu idarelerini yönlendirmek üzere DPT Müsteşarlığı tarafından Stratejik Planlama Kılavuzu¹⁸⁰ (2. Sürüm, 2006), Maliye Bakanlığı (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) tarafından Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak, 2004) hazırlanarak internet ortamında kamu idarelerinin bilgisine sunulmuştur.¹⁸¹

(b) Kanundaki Performans Esaslı Bütçeleme Modeli

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda planlama boyutundan bütçe hazırlığı, uygulama, raporlama ve denetim boyutuna kadar uzanan bütüncül bir kurumsal performans modeli oluşturulmuştur. Hem stratejik planlama alanında hem de performans esaslı bütçeleme alanında ayrıntı düzenlemeler ikincil mevzuata bırakılmıştır. Aynı şekilde Kanun ile geçiş döneminin planlanması yetkisi merkezi yönlendirici kurumlara (Maliye Bakanlığı ve DPT) verilmiş olup, bu durum büyük ölçüde uygulamaya esneklik kazandıracaktır.

5018 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinde, kamu idarelerinin bütçelerini stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacakları belirtilerek performans esaslı

¹⁷⁹ Maliye Bakanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu ile Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları 2006 Yılı Genel Faaliyet Raporu Maliye Bakanlığı internet sitesinde (www.maliye.gov.tr) görülebilir.

¹⁸⁰ <http://www.sp.gov.tr/deocuments/Sp-Kilavuz2.pdf> (erişim 16.05.2007)

¹⁸¹ <http://www.bumko.gov.tr/proje/MaliYonetim/performans/performansb/pbutcerehber.pdf> (erişim 16.05.2007)

bütçelemeye ilişkin hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Kanunun çeşitli maddelerinde idarelerin bütçelerine dayanak oluşturmak üzere yıllık performans programı hazırlayacakları belirtilmiştir. Öte yandan aynı Yasanın 41 inci maddesinde, kamu idarelerinin yıllık faaliyet raporları hazırlamaları ve kamuoyuna açıklamaları öngörülmüştür.

Bu yapıya bakıldığında, performans esaslı bütçeleme modelinin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu belgeleri üzerine oturduğunu söylemek mümkündür.

Performans esaslı bütçeleme modelinin, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere getirildiği ve mali saydamlık ile hesap verilebilirliği sağlamayı amaçladığı görülmektedir. Stratejik planlar ile bütçeleme sürecinde hazırlanan performans programları ve mali yılı takiben hazırlanan faaliyet raporları bu amacı gerçekleştirmek için kullanılacak temel araçlardır.

Performans esaslı bütçeleme, sonuç odaklı bir yönetim anlayışına dayanmakta olup, kamu idarelerinin amaç ve hedeflerinin bütçelenmesini, diğer bir anlatımla, faaliyet-proje düzeyinden başlayarak stratejik amaç ve hedefler göz önüne alınarak kaynak tahsisi yapılmasını öngörmektedir. Bu bir yönüyle idare misyonuyla bağlantılı olmayan faaliyet ve projelerin yürütülmemesini veya bunlara kaynak tahsis edilmemesini gerekli kılmakta, aynı zamanda, performans sorumluluğunun hangi birime/yöneticiye ait olduğunun da belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Özetle, stratejik planla bütçe bağlantısının performans programları aracılığıyla doğrudan kurulması gerekli olmaktadır. Bu ilişki aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Performans esaslı bütçeleme, faaliyetlerin belirlenmiş hedef ve göstergeler ışığında yürütülmesini ve sonuçların bu hedef ve göstergelere dayalı olarak değerlendirilmesini sağlayacaktır. Aynı zamanda kamu idarelerinde performansa dayalı bir yönetim anlayışının yerleşmesine yardımcı olacaktır.

Performans esaslı bütçeleme rehberinde kamu idarelerince girdi, çıktı, sonuç, verimlilik, kalite ve etkililik göstergelerinin oluşturulması ve faaliyetlerin performansının tüm yönleriyle izlenmesi öngörülmektedir.

Performans esaslı bütçeleme performans bilgisine dayanan bir sistemdir. Performans hedef ve göstergelerinin oluşturulması, performansın değerlendirilmesi, idarelerin faaliyetlerinin bilgi ve verilere dayalı olarak izlenmesini gerekli kılar. Bu anlamda kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme sisteminin gerektirdiği bilgileri toplayacak bir performans bilgi sistemi oluşturmaları gerekmektedir.

Performans esaslı bütçelemenin getirdiği en büyük yeniliklerden birisi de performans denetimini kolaylaştırmasıdır. Performans esaslı bütçeleme sürecinde oluşturulan hedef ve göstergeler ile hazırlanan performans programı ve faaliyet raporları performansın sistematik ve nesnel bir şekilde izlenmesini ve denetlenmesini mümkün kılacaktır.

Performans esaslı bütçeleme modelinde, performans programları stratejik plan ile bütçe arasındaki bağlantıyı sağlayacak ve bütçeye performans bilgisini ekleyecek bir belge olarak öngörülmüştür. Bütçe hazırlık sürecinde yer alacak olan bu programlar, karar vericilere politikalar ve sonuçları hakkında bilgi sunacaktır.

Sonuç olarak, 5018 sayılı Kanun uyarınca uygulanması öngörülen performans esaslı bütçeleme; kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını ve bu fonksiyonların yerine getirilmesi ile gerçekleştirilecek stratejik amaç ve hedefleri belirleyen ve kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda, tahsisini ve kullanılmasını performans programları aracılığıyla sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenilen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanabilir.¹⁸²

5018 sayılı Kanunda öngörülen performans esaslı bütçeleme modeline, yerel yönetimlere ilişkin mevzuatta, teşkilat yapılarına uygun olarak yer verilmiştir. Yerel

¹⁸² <http://www.bumko.gov.tr/maliyonetim/performans> (Erişim tarihi: 16.05.2007)

yönetimlerin, seçim dönemleri ile uyumlu olarak ve yerel katılımı sağlayarak stratejik plan hazırlamaları, bütçelerini bu planlara bağlı olarak hazırlanacak performans programlarına (il özel idarelerinde performans planı) dayalı olarak oluşturmaları ve yıllık faaliyet raporu hazırlamaları öngörülmüştür. Faaliyet raporlarının meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmemesi halinde belediyelerde Başkanın Danıştay kararıyla görevinin sona ermesi, il özel idarelerinde ise durumun İçişleri Bakanlığına bildirilmesi öngörülmüştür. Bu durumun, faaliyet raporlarının, dolayısıyla stratejik plan ve performans programlarının idareler tarafından ciddiyle hazırlanması ve kamuoyu tarafından izlenmesi sonucunu doğuracağı değerlendirilmektedir.

Mahalli idare kanunlarında 5018 sayılı Kanundan farklı olarak performans yönetimine olanak sağlamak üzere çalışanların performansının ölçülmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiş, ayrıca memurlara performans ücreti/primi ödenmesi imkânı getirilmiştir. Bu düzenlemeler anılan idarelerde kurumsal performans ile bireysel performansın ilişkilendirilmesi suretiyle iyi bir performans yönetim modeli oluşturulmasına imkân sağlayabilecektir. Ancak, bu noktada sağlıklı bir performans ölçümü yapılmadan verilecek performans ücretinin yerel yönetimlerde iş barışını bozabileceği hususunun da özellikle dikkate alınması gerekmektedir.

Mahalli idare kanunlarında, anılan kanunların yayımını müteakiben bir yıl içinde stratejik planların hazırlanması öngörülmüştür. Bu durum, bu idareler açısından, 5018 sayılı Kanunda öngörülen DPT ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek takvime göre idarelerin uygulamaya geçmelerine göre stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme açısından mecburi bir başlangıcın getirildiğini göstermektedir. Buna göre il özel idarelerinin 04.03.2006, belediyelerin ise 13.07.2007 tarihine kadar stratejik planlarını hazırlamaları ve dolayısıyla 2007 yılı bütçelerini performans programlarına dayalı olarak oluşturmaları öngörülmüştür. Her ne kadar yasa ile bu tarihler belirlenmiş olsa da stratejik planların ve performans programlarının bu idarelerin bütçelerinin meclislerinde görüşüleceği tarihe kadar hazırlanması kanunların ruhuna ve uygulama takvimine uygun düşmektedir.

Zorunlu geçiş uygulaması bir yönüyle bu idarelerin idari kapasitesi dikkate alınmadan yapılmış bir düzenleme olarak gözükmekle birlikte, zamana yayılı bir geçiş sürecinin yaratacağı sahiplenmeme olgusunu nleme açısından da olumlu olarak değerlendirilebilir.

5018 sayılı Kanun ve yerel yönetim mevzuatında yer alan hükümler ile performans esaslı btceleme açısından iyi bir yasal altyapı oluşturulmuştur. 5018 sayılı Kanunun vermiş olduğu yetki çerçevesinde stratejik planlama alanında DPT Müsteşarlığı ve performans esaslı btceleme alanında Maliye Bakanlığınca yapılacak düzenlemeler ile bu alanın uygulama kabiliyetinin artacağı anlaşılmaktadır.

Yeni mali yönetim yapımızda yerel yönetimlerin,

- Stratejik Plan (5 yıllık)
- Bt (3 yıllık)
- Performans Programı (3 yıllık perspektifle yıllık)
- Faaliyet Raporu (yıllık),

hazırlamaları öngörülmektedir.

Birbirleriyle bağlantılı olarak hazırlanacak bu belgeler kamu idarelerinde stratejik plan-bt-hesap verme ilişkisinin kurulmasını ve sonuç odaklı bir yönetim anlayışının hayata geçirilmesini sağlayacaktır.

Performans esaslı btcelemenin merkezi yönetime göre yerel yönetimlerde başarılı olabilme olasılığının daha yüksek olduğu söylenebilir. Öncelikle, sunulan mal ve hizmetler, yani çıktıların ölçülmesi daha kolaydır. Performans belli bir coğrafi alanda icra edildiğinden yönetilmesi daha kolay olacaktır. Vatandaşla yönetim ilişkisi daha yakın ve aracısızdır. Alınacak doğru kararların sonuçlarını daha kısa sürede görmek mümkün olacaktır.

Performans esaslı btcelemenin başarılı olabilmesi açısından aşağıdaki hususların kritik öneme sahip olduğu değerlendirilmektedir:

- Getirilen modelin iç tutarlılığının korunması,
- Stratejik planlama sürecine gerekli önemin verilmesi,
- Katılımcılığın sağlanması,
- Stratejik planlar ile performans programları ve bütçeler arasında bağlantının gerçekçi bir şekilde kurulması,
- Performans programlarının yeterli faaliyet analizleri yapılarak oluşturulması,
- Sürecin bilgi teknolojileri ile desteklenmesi,
- Tahakkuk esaslı muhasebeye bağlı olarak maliyet muhasebesi uygulamasına geçilmesi,
- Performans denetimleri yapılarak uygulamaların değerlendirilmesi ve geliştirilmesi,
- Öğrenme sürecinin önemsenmesi,
- İyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması,
- Düzenleyici kurumların desteği,
- Personelin eğitimi,
- Seçim dönemlerinin ve yönetim değişimlerinin politikalarda meydana getireceği önemli değişikliklerin en aza indirilmesi,
- Personel ve kaynak yönetiminin geliştirilmesi,
- İç kontrol sisteminin güçlendirilmesi,
- Performans bilgi sistemlerinin geliştirilmesi ve veri güvenliğinin sağlanması.

5018 sayılı Kanun ve mahalli idarelere ilişkin kanunlar uyarınca uygulanacak olan performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinde katılımcılığı artıracak, planlı, hedeflere dayalı, sonuç odaklı bir yönetim kültürünü geliştireceğini, kaynakların mali disiplin içinde etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacağını, mali saydamlık ve hesap verebilirlik açısından nesnel bir temel oluşturacağı beklenmektedir.

(3) Çok Yıllı Bütçeler

Dünya uygulamasında çok yıllık bütçeleme orta vadeli bütçeleme anlayışı veya orta vadeli harcama sistemi yerine kullanılan bir kavram olmakla birlikte, 5018 sayılı Kanunda orta vadeli bütçeleme anlayışının bir unsuru olarak mali yönetim sistemimize girmiş olup, kamu idarelerinin üç yıllık bütçe hazırlamasını ifade etmektedir. İlk yıl uygulama açısından yasalaşan veya yetkili organ tarafından onaylanan, uygulanması zorunlu bütçeyi göstermekte olup, takip eden iki yıl bütçe planlaması niteliğinde karar vericilere sunulan tahminler niteliğindedir. Bütçeler her yıl bir yıl ilave edilerek yeniden hazırlanır. Tahminler güncel koşullara göre yeniden gözden geçirilir.

Çok yıllık bütçeler politikaların veya alınmış kararların gelecek yıllardaki mali etkilerini göstermek ve izlemek açısından karar vericilere önemli bilgi sağlarken, kamuoyunun bilgilendirilmesi ve hesap verebilirliğin sağlanmasına da katkı sağlar.

3. MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE SÜRECİ

a) BÜTÇE HAZIRLAMA SÜRECİ

Merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması, ve TBMM’de görüşülmesine dair düzenlemeler 5018 sayılı Kanunun 15-19 uncu maddelerinde yer almaktadır. Süreç her bütçe periyodunda ortaya çıkan görevler dizisidir. Bu görevlerin birbirinin devamı olduğu ve bir döngü oluşturduğu unutulmamalıdır. Bu manada bütçe döngüsü; makro planlama, programlama, stratejik planlama, bütçe hazırlama, bütçe uygulama, faaliyet sonuçlarının alınması ana faaliyetlerinden oluşmakta ve bir döngü tamamlandıktan sonra aynı şekilde döngü yeniden başlamaktadır.¹⁸³

¹⁸³ T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 7.

Makro planlama ve orta vadeli program, devlet dairelerinin bütçe trendlerine dayandığı gibi bütçe döngüsüyle ortak noktaları olan birtakım süreçlere (gelir tahminleri, sermaye planları, borçlanmalar) de dayanmaktadır.

Bütçe süreci Orta Vadeli Program hazırlık çalışmaları ile başlamakla birlikte bu aşamada önemli olan husus devlet dairelerinin önceki yıllara ilişkin faaliyetlerini iyi analiz ederek ileri yıllara ilişkin projeksiyonlarını tespit ediyor olmalarıdır. Bütçe sürecinin en önemli safhası harcamacı kurumların bu zaman diliminde yapacakları ön hazırlıklardır. Bu hazırlıklar kapsamında stratejik planlamayla ilgili gerekli çalışmalar tamamlanarak en küçük birime kadar ihtiyaçların tespit edilmesi ve bütçe teklif sürecine hazırlıklı olunması gerekmektedir. Bu dönemde yaşanacak olumsuzluklar ve yetersizliklerin etkisi bütün bir bütçe sürecinde etkili olacaktır.

(1) Orta Vadeli Program

Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar Orta Vadeli Programı kabul etmesi ve programın Resmi Gazetede yayımlanması ile başlamaktadır.

5018 sayılı Kanuna göre Orta Vadeli Program; kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde hazırlanacaktır.

Eski uygulamada bütçe süreci Başbakanlık tarafından yayımlanan Bütçe Çağrısı ile başlamakta idi. Bütçe çağrısı yürütmenin başının gelecek döneme ilişkin “manifesto” niteliğindeki açıklamalarını içermekte idi. O halde Orta Vadeli Program her şeyden önce harcamacı kurumlara bir takım mesajları ileten bir yapıyı içermesi gerekmektedir. Harcamacı kurumlar Orta Vadeli Programa bu açıdan yaklaşmalı, programın öngördüğü açılımların kurumun görev alanına etkisinin ne olduğu, kurumun fonksiyonlarından hangisinin güçlendirilmesi, hangisinin daha alt

kategorilere atılması gerektiğinin düşünülmesi ve bu değişimlerin fonksiyonel manada harcama sepetine olan etkisinin tespit edilmesi gerekmektedir.

Orta Vadeli Program:

- Kamu ve özel kesim için öngörülebilirliği artıracak bir yol haritası niteliğindedir.
- Çeşitli alanlarda birbirleriyle tutarlı bir amaç, politika ve öncelikler seti sunmaktadır.
- Makro politikaların yanı sıra, temel gelişme eksenlerini ve ana sektörleri kapsar.
- Uzun vadeli amaçlara katkıda bulunacak şekilde, üç yıllık dönemde üzerinde yoğunlaşılacak öncelikleri tespit eder.
- Uygulamaların sonuçları ve genel şartlardaki değişmeler dikkate alınarak, her yıl yenilenecek dinamik bir yapı arz eder.
- Üç yıllık perspektife sahiptir.

2006 yılında yayınlanmış olan Orta Vadeli Program¹⁸⁴ giriş dışında aşağıda sıralanan bölümlerden oluşmakla birlikte, iki kısma ayrılarak değerlendirilebilir. İlk kısım programın yönlendirici özelliğini yansıtırken, ikinci kısımda 2007-2009 dönemine ilişkin olarak gerçekleştirilecek olan hizmetlerin maliyetini tespite yarayacak ve ekonomik hedeflere ilişkin veriler yer almaktadır:

I. Temel Amaç

II. Makroekonomik Politika Ve Hedefler

III. Program Dönemi Gelişme Eksenleri

IV. Sektörel Politikalar

¹⁸⁴ 30.05.2006 tarihli ve 2006/10508 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen “Orta Vadeli Program (2007-2009)” 13.06.2006 tarihli ve 26197 sayılı Resmi Gazete’de; 28.05.2007 tarihli ve 2007/12300 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen “Orta Vadeli Program (2007-2010)” 21.06.2007 tarihli ve 26559 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

(2) Orta Vadeli Mali Plan

Bütçe hazırlık sürecinde yer alan ikinci belge Orta Vadeli Mali Plandır. 5018 sayılı Kanuna göre Orta Vadeli Mali Plan, 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 bir belgedir. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Orta Vadeli Malî Plan, Haziran ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanarak Resmî Gazete’de yayımlanmaktadır.

2006 yılında yayınlanan Orta Vadeli Mali Planda¹⁸⁵ giriş dışında aşağıdaki bölümler yer almakta olup, bunlardan en önemlisi, kurumlara ilişkin olarak verilecek olan ödenek tavanlarıdır. Belirlenmiş olan tavan; söz konusu kurumun verebileceği hizmetler için ayrılmış olan maksimum kaynağı ifade etmekte olup, kurumun bütçe teklifinde belirteceği hizmetlere ihtiyaç duyulup duyulmamasına göre bu kaynağın tamamı tahsis edilebilir veya edilmeyebilir.

- I. Merkezi Yönetim Bütçe Ödenek Teklif Tavanları
- II. Merkezi Yönetim Bütçe Gelir Tahminleri
- III. Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi
- IV. Merkezi Yönetim Bütçe Açığının Finansmanı
- V. Merkezi Yönetim Bütçe Hazırlık Süreci

(3) Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi

Bütçe sürecinde program ve mali plan aşamaları tamamlandıktan sonra bütçe hazırlığına ilişkin hususların netleşmesi gerekmektedir. Bu amaca hizmet eden belgeler; Bütçe Çağrısı ve Eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve Yatırım Programı Hazırlama Rehberidir.

¹⁸⁵ 14.06.2006 tarihli ve 2006/36 sayılı Yüksek Planlama Kurulu Kararı ile kabul edilen “Orta Vadeli Mali Plan (2007-2009)” 15.07.2006 tarihli ve 26229 sayılı Resmi Gazete’de; 15.06.2007 tarihli ve 2007/33 sayılı Yüksek Planlama Kurulu Kararı ile kabul edilen “Orta Vadeli Mali Plan (2008-2010)” 03.07.2007 tarihli ve 26571 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi¹⁸⁶ Maliye Bakanlığınca, Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi¹⁸⁷ ise Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu düzenlemeler Haziran ayının sonuna kadar Resmî Gazete’de yayımlanmaktadır.

Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, 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 içermektedir.

Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alan formlar e-Bütçe’de elektronik ortamda tanımlanmakta ve sisteme girilen bu bilgiler kullanılarak üretilen tüm verilerin tek kaynaktan beslenerek güncellenmesi sağlanmaktadır.

(4) Bütçe Teklifinin Hazırlanması

Kamu kuruluşlarının bütçe tekliflerini hazırlamaları 1-31 Temmuz tarihleri arasında yapılmaktadır. “Bütçe teklifi” kavramının içine bütçe hazırlama rehberiyle istenen tüm formlar girmektedir. Bununla beraber rehberle istenmiş olan formların tamamı gider cetveli (A Cetveli) ve gelir cetvelini (B Cetveli) oluşturmak amacıyla istenen formlardır denilebilir.

Bu açıdan bakıldığında zaman bütçe tekliflerinin özünü gelir ve gider cetvelleri oluşturmaktadır. Bununla birlikte ilk defa bu yıl ki bütçe hazırlama süreci ile talep edilecek olan Finansman cetveli (F Cetveli) de bütçe teklifinin özünü oluşturan cetveller arasındadır. Bu cetvellere kısaca değinmek gerekirse:

¹⁸⁶ 2007-2009 Dönemi Bütçe Çağrısı ve 2007-2009 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi 15.07.2006 tarihli ve 26229 sayılı Resmi Gazete’de; 2008-2010 Dönemi Bütçe Çağrısı ve 2008-2010 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi 03.07.2007 tarihli ve 26571 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁸⁷ 2007-2009 Dönemi Yatırım Genelgesi ve 2007-2009 Yatırım Programı Hazırlama Rehberi 20.07.2006 tarihli ve 26234 sayılı Resmi Gazete’de; 2008-2010 Dönemi Yatırım Genelgesi ve 2008-2010 Yatırım Programı Hazırlama Rehberi 05.07.2007 tarihli ve 26573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Gider cetveli; kurumların ilgili bütçe döneminde gerçekleştirecekleri hizmetler için talep etmiş oldukları ödenekleri içeren bir cetveldir. Genel bütçeli, özel bütçeli ve düzenleyici ve denetleyici kurumların tamamının hazırlaması gereken bir cetveldir. Cetvelde gider tertipleri ve ödenek bilgileri yer almakta olup tertiplerin tasarımı Analitik Bütçe Sınıflandırmasına (ABS) göre yapılmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması, kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik şeklinde 4 grup ve 13 düzeyden oluşan bir kodlama sistemidir.¹⁸⁸

Tablo 5. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI

Kurumsal Sınıflandırma				Fonksiyonel Sınıflandırma				Finansman Tipi	Ekonomik Sınıflandırma			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
00	00	00	00	00	0	0	00	0	00	0	0	00

Kurumlar, etkin bir bütçeleme anlayışı çerçevesinde program-plan-bütçe ilişkisini kurmalı, ödeneklerin otomatik artışına izin vermemelidirler. Ödenek talepleri sağlam gerekçelere, gerekçeler program ve planda yer alan hedeflere dayanmalıdır.

Kurumlardan alınacak bütçe teklifleri uygulama bütçesi ile aynı detayda (sınıflandırmanın tüm detayları kullanılarak) olacaktır. Yani kurumlar; kurumsal sınıflandırmanın 4 düzeyini, fonksiyonel sınıflandırmanın 4 düzeyini, finansman tipi sınıflandırmayı (1 düzey) ve ekonomik sınıflandırmanın 4 düzeyini kullanacaklardır.

Gelir cetveli; kurumların ilgili bütçe döneminde elde etmeyi hedefledikleri gelir tahminleri ile bunlara ilişkin gelir kodlarının yer aldığı cetveldir. I sayılı cetvel de yer alan genel bütçeye dâhil idareler ayrı ayrı gelir cetveli düzenlemeyecekler,

¹⁸⁸ E. Tosun, “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme’nin Alt Yapısı Olan Mali Yapıya İlişkin Bir Değerlendirme”, **Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, 2006, s. 241.

genel bütçenin tek bir gelir cetveli olacaktır. Bu cetvel de Maliye Bakanlığınca hazırlanacaktır. Bunun yanında II sayılı cetvele dâhil olan özel bütçeli kurumlarla III sayılı cetvele dahil düzenleyici ve denetleyici kurumlar kendilerine ait gelir cetvelini ayrı ayrı oluşturarak teklife ekleyeceklerdir. Gelir cetveli de ABS esaslarına göre hazırlanacaktır.

Gelir hedefleri tahmin edilirken, değişen mevzuat dikkate alınmalı ve parametrelerde güncellemeler yapılmalıdır. Önceki yıllarda elde edilen gelir miktarları otomatik artışlara tabi tutulmamalı eksik ve yetersiz tahsilâtların olabileceği de dikkate alınmalıdır.

Bütçe teklifinin özü olarak tanımladığımız üçüncü cetvel Finansman cetvelidir. Finansman cetveli II ve III sayılı cetvellerde yer alan ve bütçesi denk olmayan kurumlarca oluşturulması gereken bir cetveldir. İlk defa 2006 yılı bütçe hazırlık sürecinde ve bütçe teklifinde yer almasından dolayı yeni bir kavramdır.

Bilindiği üzere bütçeler;

Açık verebilir

- Açık iki şekilde karşılanır: Kasa nakdi veya borç alınır.

Fazla verebilir

- Fazla iki şekilde değerlendirilir: Kasada nakit olarak tutulur veya borç verilir.

İşte bütçenin açık veya fazla vermesi finansman cetvelinin konusudur. Finansman cetveli, açığın nasıl karşılanacağını veya fazlanın nasıl değerlendirileceğini açıklar ve basit bir ekonomik kodlama cetvelinden oluşur.

Finansman cetveli nakit yönetimini kendisi yapan kurumlar için olmazsa olmaz bir unsurdur. Çünkü kurumlar ellerinde bulundurdıkları nakitleri de dikkate alarak bir bütçe oluşturmak isteyebilirler. İşte böyle bir durumda gider bütçesinin tamamı gelirlerle karşılanamadığı için bütçe açık veren bir bütçedir. Söz konusu

açığın nasıl karşılanacağını cevabı önemlidir. Finansman cetveli bu sorunun cevabını vermemize yardımcı olur.

Genel bütçe için; bütçe hazırlık sürecinde Finansman cetveli oluşturulmayacak, gelir ve gider arasındaki fark bütçe açığı olarak telaffuz edilecektir. Bu amaçla bütçe metninde açığın borçlanma ile karşılanacağına dair hükümler yer almaya devam edecektir. Uygulama aşamasında (özel gelir özel ödenek devri gibi) 1 Ocaktan itibaren devir işlemi yerine Genel Bütçe Finansman Cetveline nakit kaydı yapılacak ve nakit karşılığı ödenek (örneğin özel ödenek) kaydedilecektir.

Öte yandan II sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli kurumlar ile III sayılı cetvelde yer alan Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar; bütçe hazırlık sürecinde Finansman cetvelini oluşturacaklar, finansman cetvelinde yer alan değerin karşılığı bütçelerine ödenek teklif edeceklerdir. Uygulamada 1 Ocaktan itibaren kayıtları Finansman cetveline yapacaklardır.

Bütçe teklifinin özünü oluşturan bu üç cetvelin yanı sıra kamu kurumlarının bünyesinde yer alan döner sermaye ve fonlara ilişkin gelecek üç yıla ait gelir ve gider verilerine ilişkin formların da ayrıca doldurularak bütçe teklifi ekleri içinde Maliye Bakanlığına iletilmesi gerekmektedir.

(5) Maliye Bakanlığında Yapılacak Bütçe Görüşmeleri ve Bütçe Kanun Tasarısının Hazırlanarak Sunulması

Bütçe görüşmelerine I sayılı cetvelde yer alan genel bütçeli kurumlar ve II sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli kurumlar katılacaklardır. Bütçe görüşmeleri yukarda da belirtildiği gibi öncelikle gelir cetveli ve finansman cetveli üzerinden yapılacak, kurumun kaynakları net bir şekilde ortaya konduktan sonra gider cetveline ilişkin görüşmeler yapılacaktır.

Bu safhada Maliye Bakanlığı ile DPT Müsteşarlığı arasında sıkı bir koordinasyon yapılacak ve mümkün mertebe bütçe görüşmelerine her iki kurumun uzmanları da katılacaktır.

Bütçe görüşmeleri Ağustosun sonuna doğru başlamakta ve Eylül ayı sonunda tamamlanmaktadır.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine, bir örneğini de Maliye Bakanlığına gönderirler.

Makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezî yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu malî yıl başından en az yetmiş beş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacaktır.

Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere; aşağıda sayılan belge ve raporlar eklenir.

- a) Orta vadeli mali planı da içeren bütçe gerekçesi,
- b) Yıllık ekonomik rapor,
- c) Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,
- d) Kamu borç yönetimi raporu,
- e) Proje bazında hazırlanmış kamu yatırım programı taslağı,
- f) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,
- g) Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,
- h) Merkezi yönetim kapsamında olmayıp, merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi, eklenir.

(6) Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısının TBMM’de Görüşülmesi ve Yasalaşması

Anayasanın 162 nci maddesine göre, Bütçe tasarıları ve rapor, kırk üyeden kurulu Bütçe Komisyonunda incelenir. Bu komisyonun kuruluşunda, iktidar grubuna veya gruplarına en az yirmi beş üye verilmek şartı ile, siyasi parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsili göz önünde tutulur.

Bütçe Komisyonunun elli beş gün içinde kabul edeceği metin, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve mali yıl başına kadar karara bağlanır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Genel Kurulda, kamu idare bütçeleri hakkında düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar; bölümler ve değişiklik önermeleri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oylanır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, bütçe kanunu tasarılarının Genel Kurulda görüşülmesi sırasında, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar.

Anayasanın 163 üncü maddesine göre, merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek miktarın sınırını gösterir. Harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamaz. Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapmak yetkisi verilemez. Cari yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik tasarılarında ve cari ve ileriki yıl bütçelerine mali yük getirecek nitelikteki kanun tasarısı ve tekliflerinde, belirtilen giderleri karşılayabilecek mali kaynak gösterilmesi zorunludur.

b) BÜTÇE UYGULAMA SÜRECİ

(1) Ödeneklerin Kullanılması

5018 sayılı Kanunun 20 nci maddesine göre, bütçe ödeneklerinin kullanılmasında aşağıda belirtilen esaslara uyulur:

- Genel bütçe kapsamındaki 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 ve sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programlarını hazırlar ve harcamalarını bu programa uygun olarak yaparlar.

- Ayrıntılı harcama ve finansman programlarının hazırlanmasına, vize edilmesine, uygulanmasına ve uygulamanın izlenmesine dair usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

- Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır. Ancak, ait olduğu malî yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenir.

- Cari yılda kullanılmayan ödenekler yıl sonunda iptal edilir.

- Genel veya kısmi seferberlik, savaş ilanı veya Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu askeri hazırlıkların yapıldığı olağanüstü hallerde Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerindeki mevcut ödenekler, bu idarelerin ödenek toplamı aşılmamak şartıyla, birleştirilerek kullanılabilir. Bu durumda da mevcut ödeneklerin yeterli olmaması halinde toplam ödenek tutarının yüzde on beşine kadar ek harcama yapılabilir. Yukarıda sayılan hallerde sevk ve intikalle ilgili giderler için, harcama yetkililerinin

onayıyla görevlendirilecek mutemetlere gereken miktarda avans verilebilir ve gönderilecek ödeneye istinaden bir ay içinde mahsup edilir.

5018 sayılı Kanunun 70 inci maddesinde, kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verileceği belirtilmiştir.

(2) Ödenek İşlemleri

5018 sayılı Kanunun 21 inci maddesine göre, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki **ödenek aktarmaları** kanunla yapılır.

Ancak, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin, yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe yüzde beşine kadar kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabilirler. Bu şekilde yapılan aktarmalar, yedi gün içinde Maliye Bakanlığına bildirilir.

Personel giderleri tertiplerinden, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden, diğer tertiplere aktarma yapılamaz.

5018 sayılı Kanunun 22 nci maddesi uyarınca, kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, merkez dışı birimlere, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere **Ödenek Gönderme Belgesi** düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ödenek gönderilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanı yetkilidir.

5018 sayılı Kanunun 23 üncü maddesine göre, merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülmeyen hizmetler için, bu Kanuna ekli (I) sayılı

cetvelde yer alan idareler ile (II) sayılı cetvelde yer alan idarelerden merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olanların bütçelerine aktarılmak üzere, genel bütçe ödeneklerinin yüzde ikisine kadar Maliye Bakanlığı bütçesine **yedek ödenek** konulabilir. Bu ödenekten aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

Malî yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımı, yılın bitimini takip eden on beş gün içinde Maliye Bakanlığınca ilan edilir.

5018 sayılı Kanunun 24 üncü maddesine göre, **örtülü ödenek**; kapalı istihbarat ve kapalı savunma hizmetleri, Devletin millî güvenliği ve yüksek menfaatleri ile Devlet itibarının gerekleri, siyasi, sosyal ve kültürel amaçlar ve olağanüstü hizmetlerle ilgili Hükümet icapları için kullanılmak üzere Başbakanlık bütçesine konulan ödenektir. Kanunlarla verilen görevlerin gerektirdiği istihbarat hizmetlerini yürüten diğer kamu idarelerinin bütçelerine de örtülü ödenek konulabilir. Örtülü ödenek, bu amaçlar dışında ve Başbakanın ve ailesinin kişisel harcamaları ile siyasi partilerin idare, propaganda ve seçim ihtiyaçlarında kullanılamaz. İlgili yılda bu amaçla tahsis edilen ödenekler toplamı, genel bütçe başlangıç ödenekleri toplamının binde beşini geçemez.

Başbakanlık ve diğer ilgili idare bütçelerinde yer alan örtülü ödeneklerin kullanılma yeri, giderin kimin tarafından yapılacağı, hesapların tutulma ve kapatılma yöntemi, gideri yapanın değişmesi halinde yeni yetkiliye hangi belgelerin aktarılacağı Başbakan tarafından belirlenir.

Örtülü ödeneklere ilişkin giderler Başbakan, Maliye Bakanı ve ilgili Bakan tarafından imzalanan kararname esaslarına göre gerçekleştirilir ve ödenir.

(3) Kamu Yatırım Projeleri

5018 sayılı Kanunun 25 inci maddesi uyarınca, kamu yatırım projeleri 19.6.1994 tarihli ve 540 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Yatırım Programı

Hazırlama Rehberi ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde hazırlanır, uygulanır ve izlenir.

Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin yatırım programında yer alan proje ödeneklerinin belirlenmesi sürecinde, bütçe bütünlüğünün sağlanması açısından Maliye Bakanlığı ile işbirliği yapar.

Bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan idarelerin yatırım nitelikli projelerine, bilgi için yılı yatırım programında yer verilir. Ayrıca, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin yatırımlarının uygulanması ve izlenmesine ilişkin usul ve esaslar Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca belirlenir.

Kamu yatırım projelerinin gerçekleşme ve uygulama sonuçları, ilgili kamu idaresi tarafından izleyen yılın Mart ayı sonuna kadar bir rapor halinde Sayıştay Başkanlığına, Maliye Bakanlığına ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına gönderilir.

Proje maliyeti, Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararında belirlenecek sınırın üzerinde bulunan afetlerle ilgili olanlar hariç yeni kamu yatırım projesi tekliflerinden; fayda-maliyet veya maliyet-etkinlik analizleri ile çevresel analizleri içerecek şekilde yapılabilirlik etüdü bulunmayan ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından incelenerek yapılabilirliği onaylanmamış projeler yatırım programına alınamaz.

(4) Yüklenmeye Girişilmesi

5018 sayılı Kanunun 26 ncı maddesine göre, yüklenme, usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesidir. Bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girilemez. Yüklenme süresi malî yılla sınırlıdır. Harcama yetkilileri, tahsis edilen ödenekler

dâhilinde yüklenmeye girebilirler. Yüklenmeye girişilen tutara ait ödenekler saklı tutulur; başka iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması için kullanılamaz.

(5) Ertesi Yıla Geçen Yüklenme

5018 sayılı Kanunun 27 nci maddesine göre, niteliğinden dolayı malî yılla sınırlı tutulamayan ve sürekliliği bulunan aşağıdaki iş ve hizmetler için; her iş itibarıyla, bütçelerinde öngörülen ödeneklerin yüzde ellisini, izleyen yılın Haziran ayını geçmemek ve yüklenme süresi on iki ayı aşmamak üzere, ilgili üst yöneticinin onayıyla ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilir:

a) Türk Silahlı Kuvvetlerinin yapım, onarım, etüt ve proje işleri, araştırma-geliştirme projeleri, giyecek ve yiyecek alımları, makine-teçhizat, silah-mühimmat-teçhizat alımlarıyla bunların bakım, onarım ve imalat işleri.

b) Yiyecek, yakacak, akaryakıt ve madeni yağ ihtiyaçları.

c) Temini ve korunması güç olan ilaç, aşı, serum ve tıbbi sarf malzemeleri.

d) Süreli yayın alımı, taşıma, koruma ve güvenlik, temizlik ve yemek hizmetleri.

e) Taşıtların malî sorumluluk sigortası ile yurt dışından tedariki yapılan silah, silah-teçhizat ve mühimmat sevkinin her türlü riske karşı sigortalanması amacıyla yaptırılan nakliyat sigortası.

f) Makine-teçhizat, yol ve otoyol, bilgisayar ve haberleşme sistemlerinin bakım işleri; her türlü onarım işleri ile elektronik bilgi erişim hizmetleri.

g) Emniyet Genel Müdürlüğünün giyecek alımları ile silah, mühimmat ve teçhizat alımları.

Ancak (d) bendinde sayılan işler için bütçelerinde ödeneklerin yüzde ellisinin aşılmayacağı hükmü Millî Eğitim Bakanlığı için aranmaz.

(6) Gelecek Yıllara Yaygın Yüklenmeler

5018 sayılı Kanunun 28 inci maddesi uyarınca, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, bir malî yıl içinde tamamlanması mümkün olmayan yatırım projeleri için gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişebilir.

Türk Silahlı Kuvvetleri Stratejik Hedef Planında yer alan projeler için 2.7.1992 tarihli ve 3833 sayılı Kanun çerçevesinde gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişmeye, ilgisine göre Milli Savunma Bakanlığı veya İçişleri Bakanlığı yetkilidir.

Dışişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığının uygun görüşünü almak kaydıyla, yabancı ülkelerde dış temsilcilik binası veya arsa satın alınması, bina yaptırılması veya kiralınması için gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişebilir.

Yılı bütçesinde ödeneği bulunması ve merkezî yönetim kapsamındaki idareler için Maliye Bakanlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla; satın alma suretiyle edinilmesi ekonomik olmayan her türlü makine-teçhizat, cihazlar ve taşıtlar ile hava ambulansı ve yangınla mücadele amacıyla hava ve deniz araçlarının kiralınması veya finansal kiralama suretiyle temini; temizlik, yemek, koruma ve güvenlik ile personel taşıma hizmetleri, 16.06.2005 tarihli ve 5369 sayılı Kanuna göre sağlanan sabit ve ankesörlü telefon hizmetleri ile acil yardım çağrıları hizmetleri ve okullara sağlanan internet erişim hizmetleri, harita, plan, proje, etüt ve müşavirlik hizmetleri, orman ağaçlandırma ve amenajman işleri, kit karşılığı cihaz, aşı ve anti-serum alımı için; süresi üç yılı geçmemek, finansal kiralama suretiyle temin edileceklerde ise dört yıl olmak üzere üst yöneticinin onayıyla gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişilebilir.

(7) Bütçelerden Yardım Yapılması

5018 sayılı Kanunun 29 uncu maddesi uyarınca, gerçek veya tüzel kişilere kanuni dayanağı olmadan kamu kaynağı kullandırılmaz, yardımda bulunulamaz

veya menfaat sağlanamaz. Ancak, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabilir.

Bu yardımların yapılması, kullanılması, izlenmesi, denetlenmesi ve kamuoyuna açıklanmasına ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle¹⁸⁹ belirlenir.

(8) Bütçe Politikası, Gelir ve Giderlerin İzlenmesi

5018 sayılı Kanunun 30 uncu maddesi uyarınca, Maliye Bakanı, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulamasına ilişkin olarak; harcamalarda tasarrufu sağlamak, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikası yürütmek için gelir ve giderlere ilişkin kanun, tüzük, yönetmelik ve kararnamelerle belirlenmiş konularda uygulamaları düzenlemek üzere gerekli önlemleri almaya, standartları belirlemeye, sınırlamalar koymaya, kamu istihdam politikasının belirlenmesine ve uygulanmasına yön vermeye, bütçe harcama ve gerçekleştirmelerini izlemeye, ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirli esaslara bağlamaya ve bu hususlarda kamu idareleri için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmaya yetkilidir.

Genel yönetimin tüm gelir ve giderleri ile borç ve malî imkânlarının tespitinin ve takibinin yapılabilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve merkezî yönetim bütçesinden yardım alan kurum, kuruluş, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküller; gelir ve gider tahminlerini, malî tablolarını, birbirleriyle olan borç ve alacak durumlarını, personel giderlerine ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri, istenilmesi halinde Maliye Bakanlığına vermek zorundadırlar. Bilgi, belge ve hesap durumlarını ibraz etmeyen veya uygun harcama yapmayan kamu idareleri ve diğer kuruluşlarla ilgili olarak gerekli önlemleri almaya Maliye Bakanı yetkilidir.

¹⁸⁹ 03.07.2006 tarihli ve 2006/10656 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen “Dernek, Vakıf, Birlik, Kurum, Kuruluş, Sandık ve Benzeri Teşekküllere Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Yardım Yapılması Hakkında Yönetmelik” 17.07.2006 tarihli ve 26231 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Genel yönetim kapsamındaki idareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini; Maliye Bakanlığı ise merkezî yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçları, finansman durumu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetleri kapsayan malî durumu temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklar.¹⁹⁰

c) HARCAMA SÜRECİ

(1) Harcama Süreci ve Görevliler

Harcama süreci, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle başlar ve talimatta belirtilen iş ve işlemler gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilir. Bunları yürüten gerçekleştirme görevlileri gerekli belgeleri hazırlayarak ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisine teslim ederler. Harcama yetkilisine en yakın yönetim kademesinde bulunan kişiler arasından görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi ödeme emri belgesini düzenler, kontrol eder ve imzalayarak harcama yetkilisinin onayına sunar. İşlemin ön mali kontrole tabi olması halinde, harcama yetkilisi tarafından imzalanmadan önce ödeme belgesi mali hizmetler birimine gönderilerek ön mali kontrole tabi tutulur. Harcama yetkilisi tarafından imzalanan ödeme emri belgesi muhasebe ve ödeme işlemleri için ilgili muhasebe birimine gönderilir.¹⁹¹

Muhasebe yetkilileri, 5018 sayılı Kanunun 34 üncü maddenin birinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

¹⁹⁰ Maliye Bakanlığı 2007 yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı internet sitesinde (www.sgb.gov.tr) ve 2007 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü internet sitesinde (www.bumko.gov.tr) görülebilir.

¹⁹¹ M. S. Arcagök ve E. Erüz, a.g.e., s. 109.

Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler malî işlem sürecinde görev alamazlar.

(2) Harcama Yetkisi ve Yetkilisi

5018 sayılı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir.

Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

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

(3) Harcama Talimatı ve Sorumluluk

5018 sayılı Kanunun 32 nci maddesi uyarınca, bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

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

(4) Giderin Gerçekleştirilmesi

5018 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi uyarınca, bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.

Giderin çeşidine göre aranacak gerçekleştirme belgelerinin şekil ve türleri; kamu borç yönetimine ilişkin olanlarda Hazine Müsteşarlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca, mahallî idareler için İçişleri Bakanlığınca, sosyal güvenlik kurumları için de bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklar tarafından, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle çıkarılacak yönetmeliklerle¹⁹² belirlenir.

(5) Ödenemeyen Giderler ve Bütçeleştirilmiş Borçlar

5018 sayılı Kanunun 34 üncü maddesi uyarınca, ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve buradan ödenir. Ancak, malın alındığı veya hizmetin yapıldığı malî yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar talep edilmeyen emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir. Gelir kaydedilen tutarlar, mahkeme kararı üzerine ödenir.

Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenir. Ancak, sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilir.

İlgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın, yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer.

¹⁹² Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği 31.12.2005 tarihli ve 26040 3. mükerrer sayılı Resmi Gazete’de, Sosyal Güvenlik Kurumları Harcama Belgeleri Yönetmeliği 25.06.2007 tarihli ve 26565 sayılı Resmi Gazete’de, Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği 15.08.2007 tarihli ve 26614 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup, Maliye Bakanlığınca belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, olduğu yer ve zamanda ödeneği bulunmayan giderler; dayanağını oluşturan harcama belgeleri de eklenmek suretiyle usûlüne göre gerçekleştirilerek ilgili hesaplara alınır ve ödeneğinin gelmesini müteakip ödenir. Bu tutarlara ilişkin ödenek gönderme belgeleri, en geç malî yılın sonuna kadar muhasebe birimine gönderilerek muhasebeleştirme işlemleri tamamlanır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

(6) Ön Ödeme

5018 sayılı Kanunun 35 inci maddesi uyarınca, harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir. Verilecek avansın üst sınırları merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir.

Sözleşmesinde belirtilmek ve yüklenme tutarının yüzde otuzunu geçmemek üzere, yüklenicilere, teminat karşılığında bütçe dışı avans ödenebilir. İlgili kanunların bütçe dışı avans ödenmesine ilişkin hükümleri saklıdır.

Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde ise üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunur.

Sözleşmelerin bitim tarihlerinde henüz bir kısım hizmet yerine getirilememiş veya zorunlu nedenlerle sözleşmenin uygulanmasına başlanılamamış ancak, ilgili idarece ek süre verilmiş ve bu süre ertesi malî yıla taşmış ise; yıl sonunda yüklenme artığı devredilir ve bu tutarlara ilişkin ödenekler hakkında akreditiflerle ilgili

hükümler uygulanır. Devredilen yüklenme artışı karşılığı hizmet ek süre içinde yerine getirilerek kanıtlayıcı belgeleri verildiğinde, tutarı hizmetin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydıyla ödenir.

Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür. Süresi içerisinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ön ödeme şekilleri, devir ve mahsup işlemleri, yapılacak ön ödemelerin idareler ve gider türleri itibarıyla miktarı ve oranlarının belirlenmesi, zorunlu hallerde yapılacak harcamalar için ön ödemenin tutarı ve mahsup süresi, mutemetlerin görevlendirilmesi ve diğer işlemlere ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle¹⁹³ düzenlenir. Diğer kamu idarelerinde ön ödemeye ilişkin usul ve esaslar bu madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle ilgili mevzuatlarında düzenlenir. 02.07.1992 tarihli ve 3833 sayılı Kanunun avans ve kredi işlemlerine ilişkin hükümleri saklıdır.

d) DENETİM SÜRECİ

(1) Mali Teftiş

Mali teftiş, kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerinin, mali karar ve işlemlerinin; hem mevzuata uygunluk hem de kamu zararları ile yolsuzluğu önleyecek biçimde kamu kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığı yönünden; harcama sonrasında teftiş edilmesidir. Mali teftiş; kamu kaynaklarının şeffaf ve meşru bir şekilde harcanmasının sağlanması açısından bir teminat niteliğindedir.

¹⁹³ 30.12.2005 tarihli ve 2005/9913 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen “Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” 21.01.2006 tarihli ve 26056 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Maliye teftiş sonucunda; kamu idarelerinin kendilerine bütçe ile tahsis edilen kaynakları bütçe hedefleri ve sınırları içinde etkin kullanıp kullanmadıkları, bu kaynakların kullanım sürecinde idari usulsüzlüklerin olup olmadığı, mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olup olunmadığı, ilgili mevzuatın ihlali sonucunda herhangi bir yolsuzluğun yapılp yapılmadığı, mevzuata aykırı fiil işleyenlerin mali ve cezai sorumluluklarının bulunup bulunmadığı tespit edilmektedir.

Ayrıca yapılan mali teftiş sonucunda;

- Mevzuata aykırı uygulamaların ve kamu zararına yol açan faaliyetlerin durdurulması,
- Yetkili makamların söz konusu harcama sürecindeki yolsuz işlemlerle ilgili sorumlulukları bulunanlar hakkında maddi tazmin ve cezai (disiplin ve adli) sorumluluklarına ilişkin mekanizmaları işletmeleri,
- Bakanlık içinde ve ikinci seviyede harcama birimlerinde yolsuzluğu önlemeye ve yolsuzlukla mücadeleyle yönelik tedbirlerin alınması, önerilmektedir.

(2) İç Kontrol

5018 sayılı Kanunun 55 inci maddesine göre, iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.

Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve

yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.

İç kontrolün amacı aşağıdaki hususları sağlamaktır:

- a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
- c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,
- d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi,
- e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunması.

Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.

(3) Ön Malî Kontrol

5018 sayılı Kanunun 55 inci maddesine göre, ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar.

Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.

Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir.¹⁹⁴ Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.

(4) İç Denetim

5018 sayılı Kanunun 63 üncü maddesine göre, iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetim, **iç denetçiler** tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

Nitelikleri ve atanması 5018 sayılı Kanunun 65 inci maddesinde düzenlenen iç denetçilerin aynı kanunun 64 üncü maddesinde sayılan görevleri şunlardır:

¹⁹⁴ İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik 31.12.2005 tarihli ve 26040 3. mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

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

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

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

İç Denetim Koordinasyon Kuruluna ilişkin yasal düzenlemeler 5018 sayılı Kanunun 66 ve 67 nci maddelerinde yer almaktadır. İç denetime ilişkin yönetmelikler ise şunlardır:

- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik¹⁹⁵

- İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği¹⁹⁶
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik¹⁹⁷

(5) Dış Denetim

5018 sayılı Kanunun 63 üncü maddesine göre, Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

Suretiyle gerçekleştirilir.

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

¹⁹⁵ 08.10.2005 tarihli ve 25960 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹⁶ 08.10.2005 tarihli ve 25960 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹⁷ 26.06.2006 tarihli ve 2606/10654 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen yönetmelik 12.07.2006 tarihli ve 26226 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine 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.

Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir.¹⁹⁸

B. TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARI

1. HESAP VERME SORUMLULUĞU VE MALİ SAYDAMLIK

a) HESAP VERME SORUMLULUĞU

Hesap verme yönetim olgusunun özünde vardır ve kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin en temel yükümlülüğüdür. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir demokrasiler bakımından doğal ve son derece elzem bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçiminin ve asgari sınırlarının anayasa veya yasalarla düzenlenmesinin bile yersiz olacağı ileri sürülmektedir. Öte yandan, hesap verme yükümlülüğü aynı zamanda günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık kriteri olarak da algılanmakta ve yönetimde çağdaşlık ile

¹⁹⁸ 21.02.1967 tarihli ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlükte olup, iktidar partisine mensup bazı milletvekilleri tarafından Sayıştay Kanun Teklifi 25.02.2005 tarihinde TBMM Başkanlığına verilmiş bulunmaktadır.

demokrasiyi buluşturmaktadır. Zaten demokrasinin özü de, ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları, onlara hesap vermeleridir.¹⁹⁹

5018 sayılı Kanunun “**hesap verme sorumluluğu**” başlıklı 8 inci maddesi uyarınca, 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.

Devlet muhasebesi, kaynak kullanımı gerektiren işlemleri kaydeder ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanmasına temel oluşturur. Bu nedenle muhasebe, mali hesap verme sürecinin de temel bir unsurudur. Kamu yönetiminde mali hesabın tutulması (muhasebe) ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verebilirliğin temel öğelerini oluşturur. Bu anlamda özellikle muhasebe aynı zamanda yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin birer aracı konumundadır. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getireceği mekanizmalar kurulmaktadır.²⁰⁰

b) MALİ SAYDAMLIK

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Şeffaflık, Devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Bir ülkede mali şeffaflıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri (bütçe dışı faaliyetler dahil) gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir. Mali raporlama, zamanında, kapsamlı, güvenilir ve anlaşılır olmalı ve

¹⁹⁹ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 22.

²⁰⁰ H. Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s. 634-635.

hedeflerden sapmalar varsa bunları açıkça göstermelidir. Ayrıca, mali bilgiler kamuoyuna açık olmalıdır.²⁰¹

5018 sayılı Kanunun “**Mali Saydamlık**” başlıklı 7 nci maddesi uyarınca, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
 - Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
 - Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
 - Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,
- Zorunludur.

Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.

Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullardan birisi haline gelmiştir. Bu bağlamda uygulanmaya konulacak ve tahakkuk esasına dayanan yeni Devlet Muhasebesi Sisteminin saydamlığa sağlayacağı katkıları şu şekilde sıralayabiliriz:²⁰²

- Genel yönetim sektörü içindeki bütün kurumların mali işlemlerinin aynı muhasebe standartlarına göre kaydedilmesi ve raporlanması sağlanmaktadır.

²⁰¹ H. Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s. 635-636.

²⁰² T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 22-23.

- Tahakkuk etmiş ancak ödenememiş borçların tespitine güvenilir bir dayanak sunulmaktadır.
- Geliştirilen muhasebe standartları ve hesap planıyla birlikte, hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali nitelikli tüm faaliyetleri muhasebe tarafından uygun şekilde kayıt altına alınacak ve raporlanmaya başlanılacaktır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımı tamamen muhasebe tarafından izlenecektir.
- Sorumluluğun ve şeffaflığın temini için mali olaylar ait oldukları dönemde kaydedilecek ve raporlanacaktır.
- Mali raporların düzenli yayımlanması konusunda kesin taahhütlerde bulunmaktadır.
- Varsayım ve tahminlerdeki sapmalar ile gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkabilecek mali riskler raporlanacaktır. Bunun yanı sıra Devlete ait önceden belirlenmiş standartları olan bir bilanço çıkarılacak, merkezi hükümetin borçları ve varlıklarının yapısı düzenli olarak gösterilecektir
- Kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip mali raporlar hazırlaması ve bunların konsolide edilmesi sağlanarak kamu faaliyetleri hakkında ilgili birimlerin karşılaştırılabilir ve daha doğru değerlendirme ve çıkarımlar yapabilmelerine temel oluşturulacaktır.

Kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde saydamlığa sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de saydam mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü saydamlığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; saydamlıkta da hesap verme yükümlülüğünü yerine getirebilmenin ön koşuludur. Esasen hesap verme yükümlülüğü kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda saydam olma zorunluluğudur.

Hesap verme yükümlülüğü ve saydamlığa ilaveten bizzat ilgili performans bilgilerinin raporlanması ve saydamlığı da muhasebe sisteminin sorunudur. Sağlam

ve iyi düzenlenmiş bir muhasebe sisteminden elde edilen raporlar hesap verme, saydamlık ve performans ölçümünün esasını oluşturur.

Devlet Muhasebesi konusunda yapılan çalışmalar kamu idarelerinin ödedikleri vergi ve benzeri fonlarla Devleti finanse edenlere karşı olan hesap verme, mali işlemlerinde saydamlık ve performanslarının raporlanması konularındaki yükümlülüklerinin temelini oluşturur.

Devlet muhasebesinde planlanan reform çalışmaları sonuçlandığında, bütün genel yönetime dâhil birimlerde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve bir hesap planı uygulanmasına başlanılacaktır. Ayrıca, genel yönetimin mali istatistiklerinin hazırlanması ve yayımlanması konusunda Maliye Bakanlığı yetkilendirilerek bu alandaki dağınıklık giderilmiştir.

Böylece, merkezi yönetime, yerel idarelere ve sosyal güvenlik kurumlarına ait mali raporlar hem alt birimler itibarıyla ve hem de birleştirilmiş halde hazırlanabilecek ve önceden belirlenen sürelerde kamuoyunun bilgisine ve kullanımına sunulacaktır. Hazırlanarak kamuoyunun kullanımına ve eleştirisine sunulan bu raporlar, kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin temelini oluşturacaktır. Söz konusu raporlar, mali kararları alanlara, akademisyenlere, basına, milli gelir, gayri safi milli hasıla gibi ulusal hesapları yapan Türkiye İstatistik Kurumuna, nakit yönetimi ve borçlanma gereksiniminin tespit edilmesinde Hazineye, yatırım programlarının hazırlanmasında Devlet Planlama Teşkilatına, para politikasının oluşturulmasında Merkez Bankasına, diğer kullanıcılara ve kamu oyuna sağlam bir veri tabanı oluşturarak ekonomik ve mali geleceğin sağlam bir şekilde oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.²⁰³

²⁰³ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 32.

2. MUHASEBE, MALİ RAPORLAMA VE MALİ İSTATİSTİKLER

a) MUHASEBE SİSTEMİ

(1) Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Hizmeti

5018 sayılı Kanunun 49 uncu maddesinde muhasebe sisteminin; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulacağı ve yürütüleceği belirtilmiştir. Ayrıca, kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulması öngörülmüştür.

Aynı Kanunun 61 inci maddesinde muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri olarak tanımlanmış bulunmaktadır.

Bu düzenlemeler çerçevesinde muhasebe sisteminin aşağıdaki hususları sağlama amacını taşıdığı görülmektedir:

- Karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkinliğini artırmak,
- Tüm mali işlemlerin kayıt altına alınmasını sağlamak,
- Sağlıklı, güvenilir ve standart mali raporlar üretilmesini sağlamak,
- Mali saydamlığı güçlendirmek.

(2) Muhasebe Sisteminin Yapısı ve Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu

5018 sayılı Kanunla muhasebe sisteminin oluşturulması, izlenmesi ve kamu idarelerinin yönlendirilmesi konusunda Maliye Bakanlığına (Muhasebat Genel Müdürlüğü) ve Devlet Muhasebesi Standartları Kuruluna merkezi bir rol verilmiştir.

Bu çerçevede, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususların, anılan Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, ilgili idarelerin de görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenmesi öngörülmüştür.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca atanan muhasebe yetkilileri, diğer kamu idarelerinde ise üst yöneticiler tarafından atanan muhasebe yetkilileri tarafından yürütülecektir. Ancak, genel bütçe kapsamında yer almakla birlikte, Hazine Müsteşarlığı bünyesinde görev yapan iç ödemeler, dış ödemeler ve devlet borçları saymanlıklarında görev yapacak muhasebe yetkilileri anılan idare tarafından atanacaktır.

Kanunun 49 uncu maddesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenmesi hükme bağlanmıştır. Kurul tarafından belirlenecek standartlar Resmî Gazete’de yayımlanacaktır.

Kurulun, Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulması öngörülmüştür. Anılan maddenin verdiği yetkiye istinaden çıkarılan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları

Hakkında Yönetmelikte²⁰⁴; Kurulun, Maliye Bakanlığı bünyesinde Maliye Bakanlığından üç, Sayıştay Başkanlığı, İçişleri Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığından birer, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı tarafından belirlenecek sosyal güvenlik kurumundan bir üye olmak üzere toplam dokuz üyeden oluşturulacağı belirtilmiştir.

Kurulun görev ve yetkileri anılan yönetmeliğin 9 uncu maddesinde;

- Muhasebe ve raporlama standartlarını tespit etmek,
- Kamu idarelerinde muhasebe bilincinin oluşturulmasını sağlamak üzere, toplantı, konferans, sempozyum ve seminerler düzenlemek, yayınlar hazırlamak,
- Standartları uygulayacak olan kamu idarelerini bilgilendirmek ve yönlendirmek amacıyla düzenleyici işlemleri hazırlamak ve yayımlanmak üzere Bakanlığa sunmak,
- Görevleri ile ilgili konularda araştırma, inceleme ve analiz yapmak, yaptırmak; bu amaçla genel yönetim kapsamındaki idarelerden gerekli bilgi, belge ve raporları istemek,
- Araştırma ve inceleme sonucunda toplanan bilgi ve belgeleri değerlendirmek, analiz etmek ve standartları oluşturarak karara bağlamak,
- Standartlar konusunda Bakanlığa yapılan başvuruları incelemek, değerlendirmek ve karara bağlamak,

olarak belirlenmiştir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin, hesap planlarının ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenlemenin ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca hazırlanması öngörülmüştür. Sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler için ise İçişleri Bakanlığınca Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle söz konusu düzenlemeler yapılacaktır.

²⁰⁴ 13.05.2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Anılan Yönetmelikte 09.02.2006 tarihli ve 26075 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmelikle değişiklik yapılmıştır.

Ayrıca, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığınca belirlenmesi öngörülmüştür.

Bu çerçevede Maliye Bakanlığınca hazırlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği²⁰⁵ ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği²⁰⁶ yürürlüktedir.

Diğer taraftan, İçişleri Bakanlığı tarafından Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği²⁰⁷ çıkarılmış olup, genel bütçe kapsamı dışındaki idarelerce de kendi muhasebe yönetmelikleri çıkarılmaktadır.

(3) Muhasebe Kayıtlarının Tutulması

Muhasebe kayıtlarına ilişkin genel kurallar Kanunun 50 ve 51 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Muhasebe kayıtları belirlenen standartlar ve yapılan düzenlemelere uygun olarak muhasebe yetkilileri tarafından tutulmaktadır.

Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi esası getirilmiştir. Bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması zorunlu tutulmuştur.

Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilmesi suretiyle muhasebe kayıtlarının tahakkuk esasına göre tutulması öngörülmüştür. Öte yandan, bütçe gelirlerinin tahsil edildiği, bütçe giderlerinin ise ödendiği yılda muhasebeleştirilmesi yöntemi benimsenerek bütçe hesaplarına ilişkin kayıtların nakit esasına göre tutulması hükme bağlanmıştır.

Kural olarak, kamu hesaplarının mali yıl esasına göre tutulması öngörülmüş, ancak, mali yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup

²⁰⁵ 03.05.2005 tarihli ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 08.06.2005 tarihli ve 25839 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁰⁶ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 30.12.2006 tarihli ve 26392 3. mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁰⁷ Bu yönetmelik 10.03.2006 tarihli ve 26104 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemlerinin mali yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilmesine imkân tanınmıştır. Zorunlu hallerde, mahsup süresi, Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde beş ayı geçmemek üzere uzatılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

(4) Muhasebe Yetkilileri

Kanunun 61 inci maddesinde, kamu idarelerinde muhasebe hizmetini yürütenler muhasebe yetkilisi olarak adlandırılmış, memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisinin olmadığı belirtilmiştir. Buna göre sayman, saymanlık müdürü, muhasebe müdürü, daire başkanı ve benzeri unvanlarla bu hizmetleri yürüten kişilerin kadro unvanı değişmeden muhasebe yetkililiği görevini yürütmesi mümkün bulunmaktadır.

Kanunun 62 nci maddesinde muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerektiği belirtilmiştir:

- a) En az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- b) Kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmak koşuluyla bu idarelerde muhasebe yetkilisi yardımcısı veya eşiti görevlerde bulunmak.
- c) Muhasebe yetkilisi sertifikası almış olmak.
- d) Son üç yıl içerisinde olumsuz sicil almamış olmak.
- e) Aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezası almamış olmak.
- f) Görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak.

Ancak, belde ve nüfusu 25.000'in altında olan ilçe belediyeleri ile mahalli idare birliklerinde muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların, muhasebe yetkilisi sertifikası almış olmak, son üç yıl içerisinde olumsuz sicil almamış olmak, aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezası

almamış olmak ve görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak şartlarını taşımaları kaydıyla, en az lise mezunu olmaları ve kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmaları yeterli görülmüştür.

Muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak meslekî konularda eğitime tâbi tutulacak ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilecektir. Muhasebe yetkililerinin eğitimi ve bunlara sertifika verilmesi ile çalışma usûl ve esasları, Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte²⁰⁸ düzenlenmiştir.

Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından, gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine sunmaktan sorumlu tutulmuştur.

Muhasebe yetkililerinin ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yapacakları kontroller,

- Yetkililerin imzası,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olması,
- Maddi hata bulunup bulunmadığı,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgiler,

hususlarıyla sınırlı tutulmuştur.

Muhasebe yetkililerinin ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge aramamaları, yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapmamaları, belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgelerini, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak göndermeleri, hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemini gerçekleştirmeleri hükme bağlanmıştır.

²⁰⁸ 21.1.2006 tarihli ve 26056 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur. Muhasebe yetkilileri, Kanunun 34 üncü maddesinde belirtilen esas ve önceliğe göre ödeme işlemini gerçekleştirmekten ve 61 inci madde uyarınca yapmaları gereken ödemeye ilişkin kontrollerden sorumludurlar. Muhasebe yetkililerinin yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte²⁰⁹ düzenlenmiştir.

(5) Çerçeve Hesap Planı ve Hesap Grupları

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 44 üncü maddesine göre, çerçeve hesap planı; bilanço hesapları, faaliyet hesapları, bütçe hesapları ve nazım hesaplar ana bölümlerine ayrılır. Bilanço hesapları bölümü, 1 numaradan 5 numaraya kadar olan ana hesap gruplarından; faaliyet hesapları bölümü, 6 numaralı ana hesap grubundan; bütçe hesapları bölümü, 8 numaralı ana hesap grubundan; nazım hesaplar bölümü ise, 9 numaralı ana hesap grubundan oluşur. 7 numaralı ana hesap grubu Yönetmelikte yer alan muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olmamak şartıyla, kamu idarelerinin yönetim ve maliyet muhasebesi ihtiyaçları için kullanılır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 8 inci maddesine göre, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait hesap planı ekte (Ek 4) belirtilen ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplardan oluşur:

²⁰⁹ 31.12.2005 tarihli ve 26040 üçüncü mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

İhtiyaç duyulduğunda Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine aykırı olmamak üzere, yeni hesaplar açmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

(6) Analitik Bütçe Sınıflandırması İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Arasındaki İlişki

Analitik bütçe sınıflandırması (ABS) bir bütçe sınıflandırma modeli olup, pilot uygulamalardan sonra 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile birlikte genel ve katma bütçeli kuruluşlarda uygulanmaya başlanmıştır.²¹⁰

ABS, daha önce belirtildiği gibi, dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır.²¹¹

- Kurumsal Sınıflandırma (dört düzey, sekiz hane)
- Fonksiyonel Sınıflandırma (dört düzey, altı hane)
- Finansman Tipi Sınıflandırması (bir düzey, bir hane)
- Ekonomik Sınıflandırma (dört düzey, altı hane)

Bütçede tertip deyimi, kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi kodların bütün düzeyleri ile ekonomik sınıflandırmanın ilk iki düzeyini ifade etmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile ABS birbirinin ayrılmaz parçasıdır. Bütçe ve kesinhesap kanunlarında ekonomik sınıflandırmanın ikinci düzeyi kullanılırken, tahakkuk ettirilen gelirler ve giderler devlet muhasebesi kayıtlarında ekonomik sınıflandırmanın dördüncü düzeyini de kapsayacak şekilde gösterilir.

Aşağıda belirtilen hesap gruplarına dahil hesaplara ve münferit hesaplara kayıt yapılırken bütçe kodlamasında yer alan kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları da hesabın kodu ve yardımcı kodlarıyla birlikte kaydedilir:

²¹⁰ H. Gülşen ve diğerleri, a.g.e., s. 30.

²¹¹ T.C. Maliye Bakanlığı **Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı**, s. 18-20, Ankara, 2004.

15 Stoklar
16 Ön Ödemeler
18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
24 Mali Duran Varlıklar
25 Maddi Duran Varlıklar
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
29 Diğer Duran Varlıklar
32 Faaliyet Borçları
381 Gider Tahakkukları Hesabı
481 Gelir Tahakkukları Hesabı
63 Gider Hesapları
83 Bütçe Giderler Hesapları
90 Ödenek Hesapları
92 Taahhüt Hesapları

b) MALİ RAPORLAR

Mali raporlar, mali politikaların etkilerinin izlenmesi, yeni politikaların oluşturulması, mali kararların alınması ve etkili kaynak tahsisini sağlamak üzere, kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kullanıcılara kapsamlı bilgi sunulması amacıyla hazırlanır.²¹²

Mali tablolar, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için; kamu idarelerinin varlıkları, yabancı kaynakları, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi verir. Mali tabloların, kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için son üç dönemin verilerini de içermeleri ve herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanmaları esastır. Genel yönetim kapsamındaki her bir idare bir raporlama birimidir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tek bir raporlama birimi olarak sayılmıştır. Ancak,

²¹² T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 19.

genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için ayrı raporlar veya il ve muhasebe birimi düzeyinde raporlar hazırlanması da öngörülmüştür.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali tabloları Maliye Bakanlığınca üretilecek, diğer kamu idarelerinin mali tabloları ise yönetim sorumluluğu çerçevesinde idarelerince düzenlenecektir. Diğer kamu idarelerinin muhasebe yetkilileri, mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına gönderilmesinden; idarelerin yöneticileri de bu hususları gözetmekten sorumlu tutulmuştur.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hazırladıkları mali tablolar Maliye Bakanlığınca konsolide edilir ve belirlenen süreler içinde kamuoyuna sunulur. Mali tablolar kamu idarelerinin;

- Kaynaklarının dağılım ve kullanımını,
- Faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını,
- Faaliyetlerinin finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini,
- Mali durumu ve mali durumundaki değişiklikleri,
- Faaliyetlerindeki performansını,
- Kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını,
- Mali işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini, gösterir.²¹³

Mali tabloların hazırlanmasında uyulacak ilke ve standartlar ile ilgililere sunulma zamanları yönetmelikte düzenlenmiştir. Mali tablolar, bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanacaktır. Dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve

²¹³ T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, a.g.e., s. 19-20.

faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verilmesi zorunlu tutulmuştur.

Aşağıda sayılan ve Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde tanımlanan ve ekinde düzenlenen mizan cetveli ve malî tablolar, Maliye Bakanlığınca belirlenecek süre, esas ve usullere göre kapsama dâhil her bir kamu idaresinin muhasebe birimlerince ve/veya Bakanlıkça hazırlanır, ilgililerin ve kamuoyunun bilgisine sunulur:

1. Mizan cetveli
2. Bilanço
3. Faaliyet sonuçları tablosu
4. Bütçe uygulama sonuçları tablosu
5. Nakit akım tablosu
6. Malî varlık ve yükümlölükler değişim tablosu
7. İç borç değişim tablosu
8. Dış borç değişim tablosu
9. Şarta bağlı varlık ve yükümlölükler tablosu
10. Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
11. Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu
12. Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
13. Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
14. Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
15. Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
16. Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
17. Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
18. Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
19. Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu

Mali tablolar; bu tablolarda yer alan bilgilerin, gelecekteki olaylar ve sonuçları hakkında tahminlerin oluşturulması, doğrulanması veya değiştirilmesine olanak sağlayacak şekilde ihtiyaca göre aylık, üç aylık ve yıllık olarak hazırlanır.

Kamu idarelerince üretilen mali tablolar ile mizanlar ayrıca, altı aylık ve yıllık dönemler itibarıyla ilgili olduğu dönemi izleyen üç ay içerisinde Resmî Gazete’de yayımlanır.

c) MALİ İSTATİSTİKLER

5018 sayılı Kanunun 52, 53 ve 54 üncü maddelerinde mali istatistikler konusuna yer verilmiştir. Bu maddelerde mali istatistiklerin kapsamı, temel ilkeleri, kurumsal çevresi, hazırlanması, açıklanması ve değerlendirilmesi hususları düzenlenmiştir.²¹⁴

Bu düzenlemeye göre, mali istatistiklerin kapsamı genel yönetim olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali istatistikleri Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır. Maliye Bakanlığı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikleri, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine uygun olarak hazırlanan mali tablolardan üretir.

Merkezi yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri ise mali istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına gönderirler. Maliye Bakanlığı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali istatistikleri ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden gelen mali istatistikleri konsolide ederek genel yönetim mali istatistiklerini oluşturur. Maliye Bakanlığınca merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler aylık olarak, genel yönetime ait mali istatistikler ise üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır.

Bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilmesi ve değerlendirme raporunun

²¹⁴ S. Arcagök ve E. Erüz, a.g.e., s. 239.

Türkiye Büyük Millet Meclisine ve gerekli önlemlerin alınması amacıyla Maliye Bakanlığına gönderilmesi öngörülmüştür.

Kanunda mali istatistiklerin, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanacağı belirtilmiş ve mali istatistiklerin anlaşılabilir ve kullanıcılar için kolayca ulaşılabilir olması esasına yer verilmiştir.

Kamu idarelerinin yöneticileri, mali istatistiklerin hazırlanmasında uygun kurumsal çevrenin oluşturulması için gerekli önlemleri almakla yükümlü tutulmuştur.

IV. MALİYE BAKANLIĞINDA STRATEJİK PLANLAMA ÇALIŞMALARI

A. MALİYE BAKANLIĞININ GÖREVLERİ VE TEŞKİLAT YAPISI

1. MALİYE BAKANLIĞININ GÖREVLERİ

13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname²¹⁵ ile Maliye Bakanlığının görevleri belirlenmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığının görevleri şunlardır:

- a) Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,
- b) Devletin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini yapmak,
- c) Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,
- d) Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- e) Gelir politikasını geliştirmek,
- f) Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak,
- g) Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,
- h) Milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek,
- i) Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,

²¹⁵ En son 05.04.2007 tarihli ve 5622 sayılı Kanunla değişiklik yapılan 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname 14.12.1983 tarihli ve 18251 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- j) Çeşitli kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görevleri yapmak,
- k) Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek,
- l) Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usûl ve esasları belirlemek.

2. TEŞKİLAT YAPISI

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ekinde yer alan Maliye Bakanlığı Teşkilat şemasına göre Maliye Bakanlığı teşkilatı merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlardan meydana gelmektedir. Maliye Bakanlığı merkez teşkilatına dâhil ana hizmet, danışma ve denetim birimleri ile yardımcı birimler ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlar ekte (Ek 5) belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı yurtdışı teşkilatı Maliye Müşavirlikleri ve Maliye Ataşeliklerinden, taşra teşkilatı ise Defterdarlıklardan oluşur.

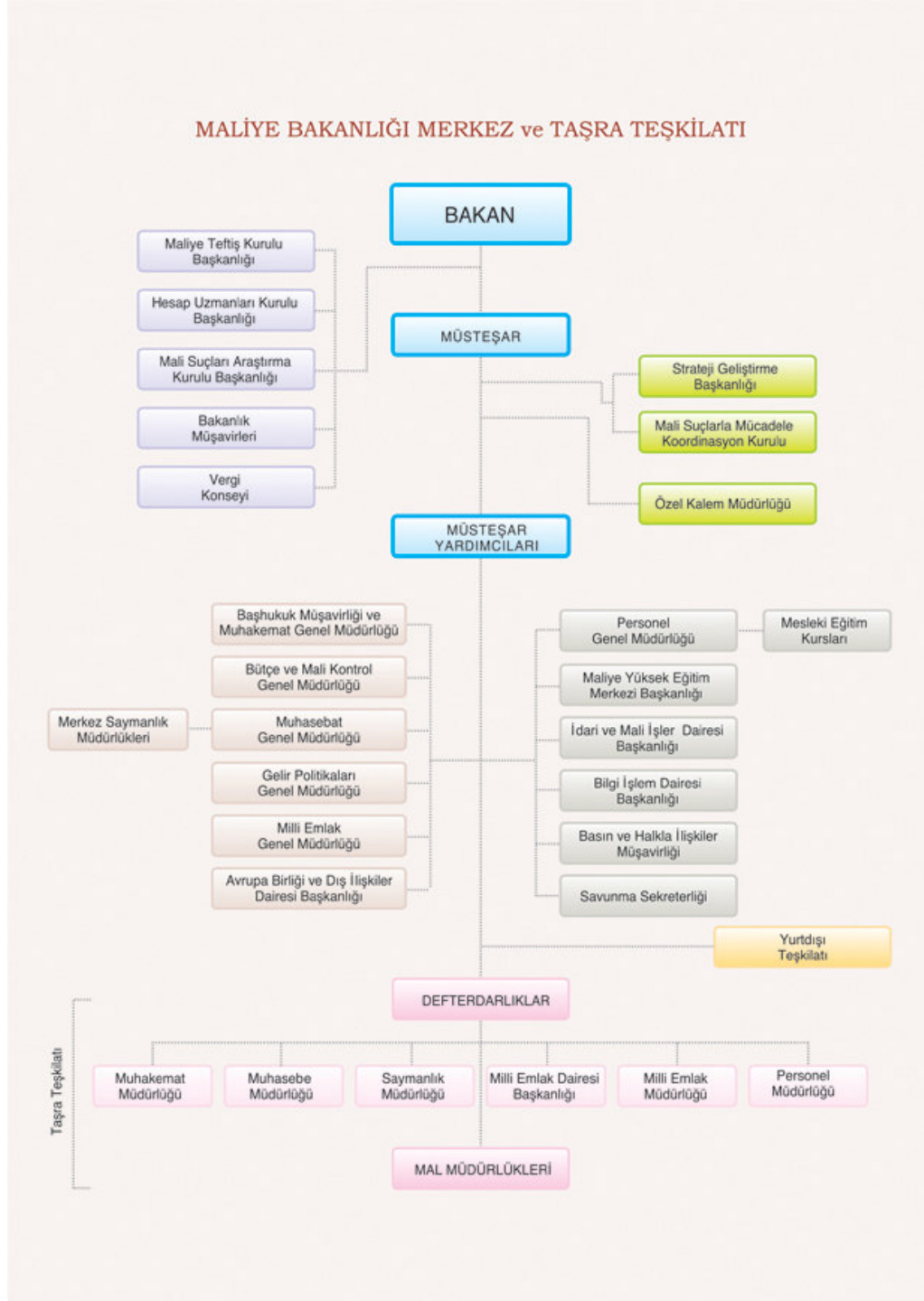
B. STRATEJİ GELİŞTİRME BAŞKANLIĞI

Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 5436 sayılı Kanunun 15 inci maddesine göre kurulmuş ve 2006 yılında faaliyete geçmiş olup, görevleri, 5436 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Mali Hizmetler Birimi başlıklı 60 ıncı maddesinin birinci fıkrasında sayılmıştır.

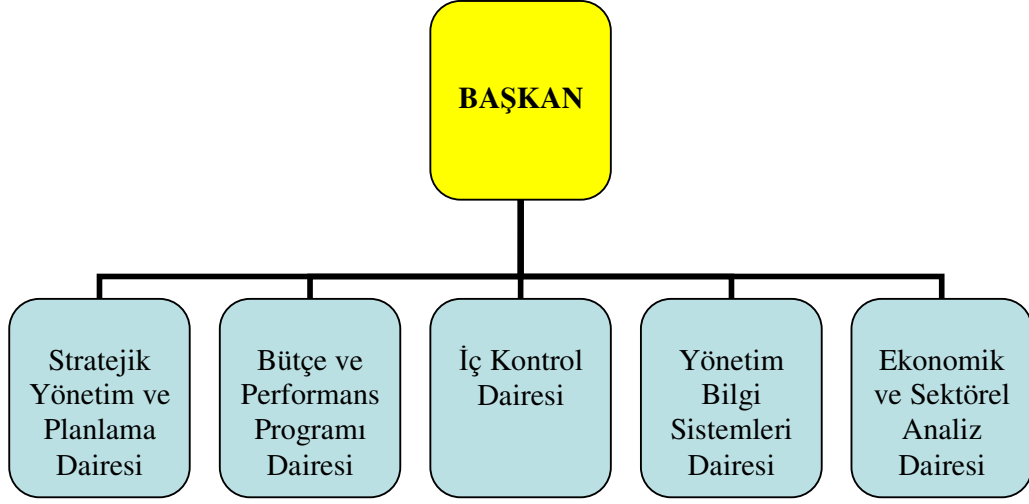
Strateji Geliştirme Başkanlığının örgüt yapısı ve dairelerinin görevleri aşağıda belirtilmiştir.²¹⁶

²¹⁶ T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2006**, s. 8-12, Ankara, 2007.

Şekil 1. MALİYE BAKANLIĞI TEŞKİLATI



Şekil 2. STRATEJİ GELİŞTİRME BAŞKANLIĞI



Stratejik Yönetim ve Planlama Daire Başkanlığının görevleri şunlardır:

- Ulusal kalkınma strateji ve politikaları, yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde idarenin orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarını belirlemek ve amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmak.
- Bakanlık Strateji Geliştirme Kurulunun sekreteryâ hizmetlerini yürütmek.
- İdarenin stratejik planlama çalışmalarına yönelik bir hazırlık programı oluşturmak, idarenin stratejik planlama sürecinde ihtiyaç duyulacak eğitim ve danışmanlık hizmetlerini vermek veya verilmesini sağlamak ve stratejik planlama çalışmalarını koordine etmek.
- Stratejik planlamaya ilişkin diğer destek hizmetlerini yürütmek.
- Birim ve idare faaliyet raporunu hazırlamak²¹⁷
- İdarenin misyonunun belirlenmesi çalışmalarını yürütmek.
- İdarenin görev alanına giren konularda, hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek.

²¹⁷ Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu bu başkanlığın internet sitesinde (www.sgb.gov.tr) görülebilir.

- Yeni hizmet fırsatlarını belirlemek, etkililik ve verimliliği önleyen tehditlere yönelik (karşı) tedbirler almak.
- Kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkililiğini ve yararlanıcı memnuniyetini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak
- İdarenin üstünlük ve zayıflıklarını tespit etmek.
- İdarenin görev alanıyla ilgili araştırma-geliştirme faaliyetlerini yürütmek.
- İdare faaliyetleri ile ilgili bilgi ve verileri toplamak, tasnif etmek, analiz etmek.
- Stratejik Yönetim Sistemi projesini (model ve yazılım) yürütmek.
- İdarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek.
- İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri analiz etmek ve yorumlamak.
- İdarenin ve/veya birimlerin belirlenen performans ve kalite ölçütlerine uyumunu değerlendirerek üst yöneticiye sunmak.

Bütçe ve Performans Programı Daire Başkanlığının görevleri şunlardır:

- Performans programı hazırlıklarının koordinasyonunu sağlamak,
- Maliye Bakanlığı bütçesini hazırlamak,
- Ayrıntılı harcama programını hazırlamak,
- Bütçe işlemlerini gerçekleştirmek ve kaydını tutmak,
- İlgili harcama birimlerince düzenlenen ödenek gönderme belgesine dayanılarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak,
- Bütçe uygulama sonuçlarını raporlamak, sorunları önleyici ve etkililiği artırıcı tedbirler üretmek,
- Maliye Bakanlığı kesinhesabını hazırlamak,
- Yatırımların koordinasyonu, izlenmesi ve raporlanması hizmetlerini yerine getirmek,
- Maliye Bakanlığı Bütçesi Bakan sunuş konuşmalarını hazırlamak.

İç Kontrol Daire Başkanlığının görevleri şunlardır:

- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak
- İdarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar hazırlamak
- Amaçlar ile sonuçlar arasındaki farklılığı giderici ve etkililiği artırıcı tedbirler önermek
- Ön mali kontrol görevini yürütmek
- İç ve dış denetim raporlarını izlemek

Yönetim Bilgi Sistemleri Daire Başkanlığının görevleri şunlardır:

- Bilgi sisteminin kurulmasına yönelik hizmetleri yerine getirmek.
- Bilgi sisteminin geliştirilmesi çalışmalarını yürütmek.
- Bilgi sisteminde kullanılabilecek verilerin, doğru ve eksiksiz olarak ilgili harcama birimlerinden toplanarak veri tabanına kaydedilmesini sağlamak.
- Gereksinim duyulabilecek yeni veriler tespit etmek.
- Harcama birimlerince kullanılan bilgi sistemleri arasında koordinasyonu sağlamak.
- Bilgi sistemi kullanıcılarını yetkilendirmek.
- Bilgi güvenliğini sağlamak.
- Bilgi güvenliği politikaları geliştirmek.
- Bilgi sistemleriyle ilgili konularda eğitim ve danışmanlık hizmeti vermek.
- Başkanlığın destek hizmetlerini yürütmek.
- Maliye Bakanlığı Kütüphanesi hizmetlerini yürütmek.
- Eğitim Hizmetlerini yürütmek.

Ekonomik ve Sektörel Analiz Daire Başkanlığının görevleri şunlardır:

- Türkiye ve Dünya Ekonomisine ilişkin gelişmeleri izlemek, ekonomik, mali ve sektörel analizleri yapmak.

- Ekonomik gelişmelerin izlenmesi analizi ve değerlendirilmesi amacı ile kullanılacak Ekonomik Analiz Bilgi Sisteminin ve bu kapsamda kullanılacak veritabanları ile buna ilişkin uygulamaların oluşturmak, geliştirmek ve yönetmek.
- Maliye politikasına ilişkin kararların ekonominin geneli üzerindeki etkisi araştırmak.
- Ekonomik aktörler arasındaki etkileşimleri incelemek.
- Bu konularla ilgili uzun vadeli sonuçları hesaplamak.
- İleriye yönelik tahminlerde bulunmak.
- Sektörel program analizleri yapmak.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması amacıyla yönelik olarak genel denge modelini oluşturmak.
- Harcamaların etkinliğini değerlendirmek.

Strateji Geliştirme Başkanlığı (SGB) tarafından eş zamanlı olarak iki proje yürütülmektedir: SGB.Net Projesi ve Stratejik Yönetim Sistemi Projesi.

C. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMLERİ VE TEKNOLOJİK ALTYAPI PROJESİ²¹⁸

Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, etkin ve verimli bir çalışma ortamı için gerekli olan altyapının kurulmasına yönelik olarak **SGB.Net** isimli projeyi yürütmektedir.

Proje kapsamında öncelikle, SGB tarafından oluşturulan çalışma gruplarıyla birlikte iş analizleri yapılması, iş analizleri temelinde süreç analizlerinin yapılması, Bakanlığın kullandığı sistemlerle uyumlu ve birbirini tamamlayan bir yapının kurulması, SGB'nin ihtiyaç duyduğu uygulama yazılımlarının belirlenmesi ve iş planlarının geliştirilmesi ile ilgili olarak danışmanlık hizmeti alınmıştır.

²¹⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, a.g.e., s. 17-19.

Danışmanlık hizmetinin yanında ayrıca SGB'ye ait faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında en son bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması hedeflenmiş ve bunun için gerekli olan donanım altyapısı oluşturulmuştur.

Projenin devamında ise verimlilik artışına ilişkin unsurların yer aldığı yazılım mimarisinin geliştirilmesine başlanılmıştır. Bu çerçevede geliştirilecek olan temel modüller aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Kullanıcı ve menü yönetimi
- Bütçe Hazırlığı Modülü
- Bütçe İşlemleri Modülü
- Ödenek Gönderme Modülü
- Harcama Takip Modülü
- Kesin Hesap Modülü
- Taşınır Mal Kayıt ve Takip Modülü
- Alacak Takip Modülü
- Ön Mali Kontrol Modülü
- Kadro ve Personel Modülü
- İç Kontrol Modülü
- Raporlama Sistemi
- SGB portal altyapısının hazırlanması.

Genel hatları ile bakıldığında, sade bir veritabanı uygulamasından öte kurumsal bir çözüm olarak tasarlanan mimaride 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun bütün gereklerini karşılayacak bileşenlere yer verildiği görülmektedir.

Yazılım geliştirme ile ilgili çalışmalara devam edilen projede, modüllerin 01.06.2007 tarihinden itibaren hizmete alınması öngörülmüştür.

D. STRATEJİK YÖNETİM SİSTEMİ PROJESİ²¹⁹

Model ve yazılımdan oluşan Stratejik Yönetim Sistemi Projesi TÜBİTAK tarafından desteklenen bir kamu ar-ge projesidir. Projenin toplam bütçesi 1.813.779 YTL'dir. Proje ekibi alanında deneyimli 12 araştırmacı ve uzman ile 5 mühendisten oluşmaktadır.

Projenin sahibi Maliye Bakanlığı olup; yürütücüleri ise Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, TÜSSİDE ve STRATEK'dir.

Proje kapsamında geliştirilecek model ve yazılım, Maliye Bakanlığı'nda pilot olarak

- 5 yılı kapsayan ve 2008-2012 dönemi stratejik planının yapılması
- 2008-2010 çok yıllık performans esaslı bütçesinin hazırlanması ve
- 2008 yılında da uygulanması için kullanılacaktır.

Modelin, 2008 pilot uygulama değerlendirmesi sonucunda gerekli revizyonlara tabi tutularak, 2009 yılından itibaren tüm kamu kurum ve kuruluşları tarafından uygulanması planlanmaktadır. Proje, temel olarak üç ana fazda gerçekleştirilecektir:

- 18 ay model ve yazılım geliştirme
- 1 yıl fiili uygulama ve
- Alınan dersler sonucunda model ve yazılımın revizyonuna ilişkin 4 aylık süre.

Projenin birinci aşamasında şunlar yapılacaktır:

- Proje Yönetiminin Planlanması
- Oryantasyon ve Eğitimler
- Maliye Bakanlığı Kurumsal Analiz
- Strateji Geliştirme Başkanlığı Örgüt Analizi ve Tasarımı
- Stratejik Yönetim Modeli Geliştirme

²¹⁹ T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, a.g.e., s. 14-17.

- Stratejik Yönetim Modeli Yazılımı Geliştirme

Projenin ikinci aşamasında şunlar yapılacaktır:

- MB Model Eğitimi
- MB Stratejik Planının Hazırlanması (Stratejik Plan + Operasyonel Planlama)
- Performans Esaslı Bütçeleme Modeli ve Yazılımı Geliştirme ve MB Yazılım Eğitimi
- MB Performans Esaslı Bütçesinin Hazırlanması (2008-2010)
- Örnek Bütçe Uygulama Süreci (2008)
- Örnek Bütçe Uygulama Süreci Sonucunda Modelin ve Yazılımın İyileştirilmesi ve geliştirilmesi

Projenin uygulamaya geçmesi ile Devlet bütçesinin bütünü açısından mali disiplini sağlamak üzere, kamu kaynaklarının tahsis edileceği öncelikli alanların belirlenmesi ve orta vadeli kaynak tahsisinin ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını hedeflenmektedir.

E. STRATEJİK PLANLAMA SÜRECİ

Stratejik planlama, kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan olarak tanımlanmaktadır.

Stratejik planlama, idarelerin uzun dönemli bakış açılarını yansıtan, yapılan her faaliyetin kurumu belli somut hedeflere, bu hedeflerinse ulaşmak istenen vizyona götürdüğü bir planlama sistematığını ifade eder. Çoğunlukla kurumun gelecekte yer alacağı durumu belirlemeye yönelik bir süreci kapsamaktadır. Kaliteye yönelik çabaları, bütçeleme, kaynak planlaması, program değerlemesi, süreçlerle yönetim ve performans izleme ve raporlama faaliyetlerini bütüncül hale getirir.

Ayrıca ortaya çıkan izleme değerlendirme ve raporlama sistematığı ile gerekli düzenlemelerin hayata geçirilerek kurumlarda sürekli iyileştirmeyi olanaklı kılar.

Kamu açısından stratejik planlamanın beraberinde getireceği faydalar ise şu şekilde özetlenebilir:²²⁰

- Plan-program-bütçe ilişkisinin güçlendirilmesine yardımcı olur,
- Kamuda etkin bir yönetim ve harcama sisteminin kurulmasında başlangıç noktasını oluşturur,
- Kuruluşların belirli bir hedefe yönelik olmayan kısa vadeli ve anlık işlerde yoğunlaşmaları yerine, orta vadeli ve somut hedeflere dayalı planlama anlayışına sahip olmalarını sağlar,
- Vizyon değerlendirmesi ile sürekli gelişme, yeni gelişmelere göre kendini yenileme, hizmet kalitesi, etkinliği ve çeşitliliğinin artırılması anlayışını getirir,
- Performans göstergelerinin oluşturulması zorunluluğu nedeniyle kuruluşların her türlü planlama ve uygulama faaliyetlerini etkinlik, yerindelik, katılımcılık, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkeleri doğrultusunda şekillendirmesini sağlar,
- Süreçlere entegre olmuş bir şekilde denetim ve izlemeyi kolaylaştırır,
- Sistemik veri toplama ve sonuçları analiz etme alışkanlığını kazandırır,
- Kuruluşlarda katılımcı yönetimi (yönetişim) geliştirir,
- Politika önceliklerinin tespitine imkân sağlar,
- Planlamaya ilişkin idari kapasite geliştirilmiş olur,
- Düzenleyici etki analizine yönelik bilgi ve veri sağlar,
- Kurumların gelecek tasarımı ortaya konulur.

1990'lı yıllarla birlikte, ülkemizde kamu mali yönetiminin iyileştirilmesine ve bütçe sürecinin etkinliğinin artırılmasına yönelik çeşitli reform çalışmaları başlatılmıştır. Kamu kurumlarının politika oluşturma kapasitelerinin artırılması, bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerinde mali disiplin sağlanması, kamu

²²⁰ T.C. Maliye Bakanlığı, **Stratejik Plan (2008-2012) Hazırlık Programı**, s. 3, Ankara, 2006.

hizmetlerinin arzında yararlanıcı taleplerine duyarlılığın artırılması, kamu kaynaklarının belirlenen stratejik önceliklere göre dağıtılması, bu kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının izlenmesi ve bunun üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Günümüzün sürekli gelişen ve değişen ortamı içerisinde kamu kurumlarının hizmet sunumunu kolaylaştıracak etkin strateji ve yöntemler geliştirmesi zorunluluk arz etmektedir. Özellikle son yıllarda kamu yönetiminin yeniden yapılanması çerçevesinde kamu kurumlarının daha etkin ve verimli bir yapıya kavuşturularak hizmetin kalitesinin artırılması amaçlanmakta ve çeşitli yasal düzenlemeler ile hukuki bir temel oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Bu çerçevede ülkemizde uzun yıllardan beri devam eden kamu mali yönetimi reform çalışmaları sonucunda yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bütçe sürecinde stratejik planlama, performans programı, performans esaslı bütçeleme ve faaliyet raporları yeni unsurlar olarak benimsenmiştir. Anılan Kanunun 9 uncu maddesinde “Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.

Kamu idareleri 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” denilmektedir.

Bu hüküm gereğince her kamu idaresi stratejik planını hazırlamak yükümlülüğü ile karşı karşıyadır. Maliye Bakanlığı da 5018 sayılı Kanun ve bu

Kanuna ait ikincil ve üçüncül mevzuat ile uluslararası uygulamalar ışığında Bakanlık Stratejik Planını 2008-2012 dönemi için hazırlayıp kamuoyuna sunmayı hedeflemektedir.

5018 sayılı Kanun ile getirilen stratejik planlama sistemi öncesinde Maliye Bakanlığında 1990'lı yıllarda toplam kalite yönetimine dönük çalışmalar başlatılmış, 2003 yılında Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi kabul edilmiş ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Projesi yürürlüğe konulmuştur. Stratejik planlama ve toplam kalite yönetimi konusunda düzenlenen eğitimlerle stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye geçiş konusunda bir altyapı oluşturulmaya çalışılmıştır. 2007 yılı başında Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi yeniden düzenlenmiş ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Rehberi hazırlanarak birimlere gönderilmiştir. Maliye Bakanlığında stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme ve toplam kalite yönetimi sistemleri birlikte uygulanmakta; stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme çalışmaları Strateji Geliştirme Başkanlığınca ve toplam kalite yönetimi çalışmaları Maliye Yüksek Eğitim Merkezi Başkanlığınca koordine edilmektedir.²²¹

1. HAZIRLIK PROGRAMI

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesinde hazırlık programının; stratejik planlama sürecindeki aşamaları, tamamlanacakları tarihleri gösteren zaman çizelgesi ile birlikte gerçekleştirilecek faaliyetleri, sorumlu birim ve kişileri, eğitim ihtiyacını, gerek duyulması hâlinde danışmanlık hizmeti ihtiyacını, planlama sürecinin gerektirdiği masraflar ile beşeri ve teknik kaynak ihtiyacı hususlarını ortaya koymak için hazırlanacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesinde, bu Yönetmeliğin eki I. grupta yer alan kamu idareleri ile mahalli idareler haricindeki diğer tüm kamu idarelerinin söz konusu Yönetmeliğin yayımlanmasını izleyen altı ay içinde ilk hazırlık

²²¹ Maliye Bakanlığı toplam kalite yönetimi çalışmalarına ilişkin bilgilere Maliye Yüksek Eğitim Merkezi Başkanlığı internet sitesinden (www.maliye-mayem.gov.tr) erişilebilir.

programlarını bilgi için Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına gönderip uygulamaya koyacakları ifade edilmektedir.

Bu çerçevede, söz konusu Yönetmelik ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan Stratejik Planlama Kılavuzuna uygun olarak hazırlanan ve Stratejik Planlama sürecinde gerçekleştirilecek faaliyetleri, faaliyet süreleri ve sorumlularını belirlemek üzere oluşturulan faaliyet adımları tablosu ile veri, eğitim, danışmanlık ihtiyaç analizlerini içeren Maliye Bakanlığı 2008–2012 Stratejik Plan Hazırlık Programı kamuya sunulması amaçlanmaktadır.

Bu kapsamda 14/08/2006 tarihli ve 2099 sayılı Bakanlık Makam Olurları ile yapılacak çalışmaları yönlendirmek ve Bakanlık stratejilerinin, amaç ve politikalarının belirlenmesine, hizmet ve teşkilatının geliştirilmesine yardımcı olmak üzere Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Kurulunun kurulması, Strateji Geliştirme Kurulunun ayda bir kere toplanarak stratejik planlama çalışmaları hakkında bilgilendirilmesi ve 5436 sayılı Kanunun 15/f maddesine göre Kurulun sekretarya görevinin Strateji Geliştirme Başkanlığınca yürütülmesi, Maliye Bakanlığı stratejik planlama çalışmalarının Bakanlık merkez ve taşra teşkilatının azami katılımı ile yürütülmesi amacıyla Strateji Geliştirme Başkanlığı koordinatörlüğünde Stratejik Planlama Yönlendirme Komitesi ve Stratejik Planlama Çalışma Grubunun oluşturulması kararlaştırılmıştır.²²²

Bakanlık Makam Olurları ile oluşturulan Kurul, Komite ve Grup Maliye Bakanlığı Stratejik Yönetim Sistemi Projesi kapsamında stratejik planlama çalışmalarına başlamıştır.

2. MALİYE BAKANLIĞI STRATEJİK PLAN HAZIRLIK DÖNEMİ

Stratejik Planlama kültürünün bir kurumda benimsenmesinin olmazsa olmaz şartı üst yönetimin stratejik planlama sürecine destek vermesidir. Kurum

²²² T.C. Maliye Bakanlığı, a.g.e., s. 7.

alışanlarının stratejik planlama sürecine inanmaları ve destek vermeleri üst yönetimin bu konuya verdiği önemin bir sonucu olacağından üst yönetime bu konuda büyük görevler düşmektedir. Üst yönetimin desteği süreli ve sınırlı olmamalı, stratejik planlamanın önemini hem çalışanlarına hem de paydaşlarına her fırsatta anlatmalı ve kendisi de bizzat sürecin içinde olduğunu göstermelidir.

Maliye Bakanlığı üst yönetimi bu konuda gereken önemi göstermektedir. Bu kapsamda Strateji Geliştirme Başkanlığının yönetiminde stratejik planların kamu mali yönetim sistemi içerisinde uygulanabilirliğini sağlamak amacıyla bir proje hazırlanmış ve Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü (TÜSSİDE) ve STRATEK ile işbirliğine gidilmiştir. Geliştirilen Stratejik Yönetim Sistemi Projesi TÜBİTAK tarafından 1007 Kamu Kurumları Araştırma Projeleri kapsamında değerlendirilmiş ve desteklenmiştir.

Projenin amacı; diğer kamu kurum/kuruluşlarına referans model olacak Stratejik Yönetim Modelinin uluslararası uygulamalar çerçevesinde araştırılarak tasarımı, tasarlanan stratejik yönetim modeli temelinde süreç yönetim modeli ve örgüt yapısının geliştirilmesi, performans esaslı bütçeleme modelinin oluşturulması, hazırlanan alt sistemlerin elektronik ortamda kullanımını sağlayacak yazılımların geliştirilmesi, bu alt sistemler ve yazılımlara ilişkin eğitim ve danışmanlık faaliyetleri ile kullanıcıların ve yöneticilerin ihtiyaç duyacağı bilgilerin aktarılmasıdır.

Proje stratejik planlama sürecinin tüm aşamalarını kapsamaktadır. Ağustos 2006 – Nisan 2007 dönemi sonunda Maliye Bakanlığının ilk stratejik planının hazırlanması öngörülmüştür. Projenin ana faaliyet adımları ve temel çıktıları aşağıda yer almaktadır:

- a) Maliye Bakanlığı Mevcut Durum Modeli
- b) Maliye Bakanlığı Stratejik Planı
- c) Stratejik Yönetim Modeli ve Yazılımı
- d) Performans Esaslı Bütçeleme Modeli ve Yazılımı
- e) Maliye Bakanlığı Performans Esaslı Bütçesi - Hazırlık ve Uygulama

- f) Revize Model ve Yazılım

3. KULLANILACAK YÖNTEM VE TEKNİKLER

Stratejik Yönetim Sistemi Projesi ve Maliye Bakanlığı stratejik planlama sürecinde kullanılacak yöntem ve teknikler şunlardır:²²³

- a) Durum Analizi
- b) Ortak Akıl Platformu ile Paydaş Toplantısı ve Beklenti Analizi
- c) Beklenti Analizi Anket Uygulaması
- d) Paydaş Toplantılar
- e) Paydaş Mülakatları
- f) Çevre Analizi
- g) Eğitim
- h) Uygulamalar
- i) Araştırma
- j) Literatür Taraması
- k) Stratejik Planlama Kavramlar Kılavuzu
- l) Yayın-Yayım
- m) İsteğe bağlı Senaryo Çalışması
- n) Çözüm geliştirme
- o) Süreç modelleme
- p) SGB portalı
- q) Rehberlik (mentoring)
- r) Ekip çalışması ve katılımcı yaklaşım

Proje sonucunda ortaya çıkacak Model ve Yazılım yerel yönetimler dâhil tüm kamuya yaygınlaştırma potansiyeli taşıyan bir Referans Model oluşturacaktır. Bu referans modelin uygulanması, bir yandan mevzuat uyumluluğu sağlarken bir yandan da mevzuatın temelinde yatan kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik

²²³ T.C. Maliye Bakanlığı, a.g.e., s. 9-11.

kullanılabilirliğinin altyapısı ve yönetim prensipleri temelinde saydam ve izlenebilir bir kamu mali yönetimi anlayışının yerleşmesini destekleyecektir.²²⁴

Stratejik yönetim sistemi projesi kapsamında 6 ana başlık belirlenmiş ve bu başlıklar faaliyet adımlarıyla desteklenerek stratejik planın yol haritası proje ekibi tarafından hazırlanmıştır. Detaylı zaman planlaması bölümünde görüleceği üzere sözü geçen projenin 2007 Nisan ayına kadar olan bölümünde Bakanlık stratejik planının hazırlanması öngörülmüş ve faaliyet adımları da belirlenmiştir.

Maliye Bakanlığı 2008 – 2002 Dönemi Stratejik Planı 12 Haziran 2007 tarihinde Maliye Bakanı tarafından kamuya duyurulmuş ve Bakanlığın internet sitesinde yayımlanmıştır.

4. STRATEJİK PLANLAMA EKİBİNİN OLUŞTURULMASI

Stratejik planlama sürecinde yapılacak faaliyetlerin etkin ve etkili bir şekilde yürütülmesi, koordine ve konsolide edilmesi amacıyla alanında yetkin, çeşitli yönetim kademelerinden ve değişime açık kişilerden oluşan stratejik planlama ekibinin kurulması amaçlanmıştır. Bu süreçte 14.08.2006 tarihli ve 2099 sayılı Bakanlık Makam Olurları ile Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Kurulu, Stratejik Planlama Yönlendirme Komitesi ve Stratejik Planlama Çalışma Grubu kurulmuştur. Ayrıca projenin hazırlanması aşamasında da proje yürütücüsü kurumların katılımlarıyla bir Proje Ekibi kurulmuştur.²²⁵

a) STRATEJİ GELİŞTİRME KURULU (SGK)

SGK, yapılacak çalışmaları yönlendirmek ve Bakanlık stratejilerinin, amaç ve politikalarının belirlenmesine, hizmet ve teşkilatının geliştirilmesine yardımcı olmak üzere 5436 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin (f) bendine göre kurulmuş olup, Müsteşar başkanlığında, Müsteşar Yardımcıları ve merkez teşkilatına dâhil birim amirlerinden oluşmaktadır.

²²⁴ T.C. Maliye Bakanlığı, **Maliye Bakanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 21, Ankara, 2007.

²²⁵ T.C. Maliye Bakanlığı, **Stratejik Plan (2008-2012) Hazırlık Programı**, s. 11-15, Ankara, 2006.

b) STRATEJİK PLANLAMA YÖNLENDİRME KOMİTESİ (SPYK)

SPYK, stratejik planlama sürecinde birim çalışmalarında yönlendirici olmak ve yapılan çalışmaların Strateji Geliştirme Kuruluna aktarılması amacıyla kurulmuş olup, Bakanlık merkez teşkilatına dâhil birimlerin üst düzey yöneticilerinden oluşmaktadır.

c) STRATEJİK PLANLAMA ÇALIŞMA GRUBU (SPÇG)

SPÇG, Stratejik planlama sürecinde Strateji Geliştirme Başkanlığı ve proje ekibinin koordine ettiği çalışmalarda bizzat bulunmak ve bu çalışmalar sırasında kendi harcama birimi ile çalışma grubu arasında koordinasyonu sağlamak üzere, Bakanlık merkez teşkilatına dahil birimlerden tam zamanlı olarak görevlendirilen üyelerden oluşmaktadır.

d) PROJE EKİBİ (PE)

TÜBİTAK tarafından desteklenen, Stratejik Yönetim Sistemi Model ve Yazılım Projesinin hayata geçirilmesi için gerekli faaliyetleri belirlemek, koordine etmek ve bizzat gerçekleştirmek üzere, Strateji Geliştirme Başkanlığı Stratejik Yönetim ve Planlama Daire Başkanı başkanlığında, yürütücü kurum üyelerinden oluşturulmuştur.

5. STRATEJİK PLANLAMA EKİPLERİNİN ÇALIŞMA YÖNTEMİ

14.08.2006 tarihli ve 2099 sayılı Bakanlık Makam Olurları ile yapılacak çalışmaları yönlendirmek ve Bakanlık stratejilerinin, amaç ve politikalarının belirlenmesine, hizmet ve teşkilatının geliştirilmesine yardımcı olmak üzere Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Kurulu kurulmuş ve Strateji Geliştirme Kurulunun ayda

bir kere toplanarak stratejik planlama çalışmaları hakkında bilgilendirilmesi ve 5436 sayılı Kanunun 15/f maddesine göre Kurulun sekreteryaya görevinin Strateji Geliştirme Başkanlığınca yürütülmesi kararlaştırılmıştır.

Maliye Bakanlığı stratejik planlama çalışmalarının bakanlık merkez ve taşra teşkilatının azami katılımı ile yürütülmesi amacıyla Strateji Geliştirme Başkanlığı koordinatörlüğünde Stratejik Planlama Yönlendirme Komitesi ve Stratejik Planlama alışma Grubu oluşturulmuştur.

Çalışma Grubu yelerinin her Perşembe günü Maliye Bakanlığı stratejik plan çalışmalarının birim bazında etkin olarak yürütülmesini sağlamak ve birimler arasında güçlü etkileşim ve işbirliğini gerçekleştirmek amacıyla gündemleri bir hafta önceden belirlenmek üzere toplanması kararlaştırılmıştır.

Yönlendirme Komitesi yelerinin ise çalışma grubunun o hafta gerçekleştirmiş olduğu faaliyetleri ve sonuçlandırılan analizler ile raporları inceleyerek değerlendirmek ve stratejik planlama çalışmalarının yürütülmesine destek vererek yönlendirmek amacıyla iki haftada bir olmak üzere Cuma günleri gündemleri bir hafta önceden belirlenen toplantılar yapması planlanmaktadır.

Stratejik Yönetim Sistemi Proje Ekibi, Projenin hayata geçirilmesi için Maliye Bakanlığına teknik, teorik ve idari destek vermek üzere çalışmaktadır.

Haftalık rutin toplantılarla bilgi paylaşımı yapmak esas olmakla birlikte, stratejik planlama ekip yeleri ihtiyaç duyulduğu takdirde, analiz ve rapor hazırlamak üzere ayrıca toplantı yapacaklardır.

Toplantıların koordinatörlüğünü Strateji Geliştirme Başkanlığı Stratejik Yönetim ve Planlama Dairesi yapmaktadır. Toplantıda gündeme gelen konular, alınan kararlar ve yapılan sunumlar, toplantıların katılımcı listesi ile birlikte ekip

üyelerine e-posta yoluyla aktarılmakta ayrıca tüm belgeler www.sgb.gov.tr internet adresinde yayımlanmaktadır.²²⁶

6. İHTİYAÇ ANALİZLERİ

a) EĞİTİM İHTİYACI ANALİZİ

Stratejik planlama sürecinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi amacıyla kavramlar ile uygulanabilecek yöntemler konusunda gelişimi destekleyecek, kurum içinde ve proje yürütücüleri arasında ortak dili geliştirecek eğitimler yapılması öngörülmüştür. Bu kapsamda öncelikli olarak, planlama sürecinde aktif olarak çalışması beklenen Stratejik Planlama Yönlendirme Komitesi ve Çalışma Grubu üyelerine temel kavramları ve planlamanın yol haritasını açıklayacak eğitimler verilmesi kararlaştırılmıştır.²²⁷

Stratejik planlama çalışmaları sonucunda stratejik yönetim sistemi modelinin tasarlanması öngörülmüştür. Süreç içerisinde oluşturulacak modelle ilgili bilgilendirme amaçlı olarak, eğitim ve toplantı faaliyetleri gerçekleştirilmesi öngörülmektedir. Bu sayede model hakkında kurum içerisinde farkındalık ve bilgi birikimi yaratılması ve modelin işlerliği ve sürekliliğinin sağlanması planlanmaktadır.

Stratejik planlama sürecinde verilmesi öngörülen temel eğitimler şunlardır:

- 1- Stratejik Yönetim Eğitimi: Stratejik yönetim ile ilgili temel kavramların paylaşılması, sürecin gözden geçirilmesi ve ortak dil oluşturulması amaçlanmaktadır.
- 2- Stratejik Planlama Eğitimi: Stratejik planlama ile ilgili uygulamalı eğitim,
- 3- Süreç Yönetimi Eğitimi: Organizasyon süreç haritasının çıkarılmasına ilişkin temel eğitim,
- 4- Performans Esaslı Bütçeleme Eğitimi: 5018 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ve Performans Esaslı Bütçeleme Rehberine uygun olarak verilecektir.

²²⁶ T.C. Maliye Bakanlığı, **Stratejik Plan (2008-2012) Hazırlık Programı**, s. 16, Ankara, 2006.

²²⁷ T.C. Maliye Bakanlığı, a.g.e., s. 16-18.

- 5- Süreç içerisinde derlenen veriler doğrultusunda hazırlanan bilgilerin ve bu bilgilerle ilgili kavramların paylaşılması,
- 6- Süreç içerisinde oluşturulacak modelle ilgili bilgilendirme,
- 7- Maliye Bakanlığı Stratejik Yönetim Modeli Eğitimi,
- 8- Performans Esaslı Bütçeleme Yazılım Eğitimi,
- 9- Dünyadaki konuyla ilgili gelişmelerin takibi ve tecrübe paylaşımı,
- 10- Strateji Odaklı Organizasyonlar ve Strateji Haritası,
- 11- Kurumsal Karne Kavramları ve Uygulamaları
- 12- Strateji Geliştirme Birimleri Bilgi Paylaşım Toplantıları,
- 13- Performans Bilgi Sistemi ve Performans Değerlendirmesi Eğitimi,
- 14- Performans Programı Hazırlık Eğitimi,
- 15- İdare Faaliyet Programı Hazırlık Eğitimi.

b) DANIŞMANLIK İHTİYACI ANALİZİ

Maliye Bakanlığı stratejik planı hazırlanırken sürecin modellenmesi ve hayata geçirilmesinde planlama, organizasyon, içerik ve yöntem belirleme ve moderasyon amaçlarıyla çeşitli adımlarda danışmanlık hizmeti alımı öngörülmüştür. Bu bağlamda alınması düşünülen danışmanlık hizmetleri ile edinilmesi beklenen kazanımlar şu şekilde özetlenebilir:²²⁸

- ✓ Stratejik plan ve performans esaslı bütçe hazırlama sürecinin modellenmesi ve planlanması,
- ✓ Süreç içerisinde düzenlenecek bilgi üretme toplantılarının planlanması, organizasyonu, yönteminin belirlenmesi ve gerçekleştirilmesi,
- ✓ Süreç içerisinde birimler bazında gerçekleştirilecek olan analiz çalışmalarının planlanması, organizasyonu, yönteminin belirlenmesi, gerçekleştirilen çalışmaların incelenmesi ve ihtiyaç duyulduğunda iyileştirilmesi,
- ✓ Süreç içerisinde üretilecek, nihai hale getirilecek ve Maliye Bakanlığı stratejik planı için temel oluşturacak bilgilerin (misyon, vizyon, stratejik

²²⁸ T.C. Maliye Bakanlığı, a.g.e., s. 18.

amaçlar vb.) detaylandırılması ve alt kırımlarının oluşturulması sağlanması,

- ✓ Süreç içerisinde ihtiyaç duyulacak uygulama belgesi, şablon ve formatın hazırlanması ve iyileştirilmesi,
- ✓ Strateji Odaklı Organizasyonlar, Strateji Haritası, Kurumsal Karne Kavramları konusunda iyi uygulama örneklerinin paylaşımı.

c) VERİ İHTİYACI ANALİZİ

Stratejik planlama süreci, kurumun ve kurumun içerisinde yer aldığı mikro ve makro çevrelerin bugününün ve yarınının analiz edilip, kurumsal değerler ve öncelikler göz önünde bulundurularak amaçlar, hedefler ve faaliyetler bazında kararların verilmesi şeklinde gerçekleştirilen bir süreçtir. Kurum için hayati önem taşıyan konularda sağlıklı kararlar alabilmek için sürecin çok sayıda, çeşitli ve doğru veri ile beslenmesi gerekmektedir.²²⁹

Maliye Bakanlığı stratejik planının hazırlanması sürecinde de gerek kurumla gerekse de çevresel konularla ilgili alanlarda birçok veriye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu verilerin bir kısmı hali hazırda Maliye Bakanlığı'nda mevcut olan kaynaklardan temin edilecek, bir kısmı konu ile ilgili yurtiçi ve dışı kaynakların incelenmesi sonucunda bulunarak kullanıma alınacak, bir kısmı da süreç içerisinde gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda üretilcektir.

d) MALİ KAYNAK İHTİYACI ANALİZİ

İhtiyaç duyulacak fiziksel ve donanımsal alt yapının hazırlanması ve bu iş için ayrılacak insan gücü dikkate alınarak, kaynak gerektiren durum ve olaylar ana başlıklar halinde aşağıdaki gibi planlanmıştır.²³⁰

- ✓ Maliye Bakanlığında gerçekleştirilecek eğitim faaliyetleri ve yurt içi ve yurtdışında gerçekleştirilecek eğitim ve toplantılara ilişkin katılım ücreti,

²²⁹ T.C. Maliye Bakanlığı, a.g.e., s. 19-20.

²³⁰ T.C. Maliye Bakanlığı, a.g.e., s. 20.

konaklama gideri, seyahat giderleri, yolluk giderleri, toplantı ve toplantı yeri organizasyonu giderleri, hizmet bedelleri,

- ✓ Danışmanlık giderleri,
- ✓ Bakanlıkta yapılacak olan işlemlere ilişkin verilerin hazırlanmasında yapılacak olan giderler,
- ✓ Literatür taraması sonucu edinilecek kaynaklara ilişkin giderler (kitap, dergi, e-yayın, abonelik, vb.)
- ✓ Yapılacak olan iş ve işlemlere ilişkin her türlü fiziksel ve teknolojik giderler,
- ✓ Kırtasiye giderleri,
- ✓ Tanıtım giderleri

F. STRATEJİK PLAN 2008 -2012

Maliye Bakanlığı 2008 – 2012 Stratejik Planında misyon, vizyon, stratejik temalar, stratejik amaçlar, hedefler ve performans göstergeleri belirlenmiş olup, bunlar aşağıda ve Ek 6’da belirtilmiştir.²³¹

Misyonumuz;

“Ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak amacıyla iyi yönetim ilkeleri gözetilerek maliye politikalarının hazırlanmasına katkı sağlamak, belirlenen maliye politikalarını uygulamak, uygulamayı takip etmek ve denetlemektir.”

Vizyonumuz;

“Hızlı ve kaliteli hizmet sunan, saydam, hesap verebilir, öncü bir Maliye Bakanlığı”

Stratejik Temalarımız:

1. Politika Belirlemeye Katkı
2. Kamu Kaynaklarının Etkin Yönetimi
3. Kurumsal Gelişim

²³¹ T.C. Maliye Bakanlığı, **Stratejik Plan (2008-2012)**, s. 4, Ankara.

4. Denetim Ve Danışmanlık
5. AB Uyumu

Stratejik Amaçlarımız:

1. Ekonomik büyümeyi, sosyal adaleti, istihdamı ve uluslararası rekabet gücünü arttıracak etkin maliye politikalarının bütüncül bir yaklaşımla belirlenmesine katkı sağlamak.
2. Kamu kaynaklarının toplanmasında ve amacına uygun harcanmasında etkinliği, verimliliği, hesap verebilirliği ve şeffaflığı sağlamak.
3. Hizmetten yararlananlara hızlı ve kaliteli hizmet sunacak şekilde kurumsal gelişimi sağlamak.
4. Devlete kişi hukukunu gözeten, etkin ve hızlı bir hukuk hizmeti sağlayacak mekanizmaları oluşturmak.
5. Devletin sahip olduğu taşınır ve taşınmazları rasyonel bir şekilde değerlendirerek Türkiye ekonomisine sağlanan katma değeri artırmak.
6. Suç ekonomisini, yolsuzluğu ve kayıt dışı ekonomiyi azaltmak.
7. Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerini uyumlaştırmak.
8. Kamu maliyesi alanında AB' ye uyumu ve uluslararası etkinliği artırmak
9. Bilgi sistemleri arasında entegrasyonu sağlayarak mali yönetim ve kontrol sistemlerini güçlendirmek.

G. PERFORMANS PROGRAMI

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16 ncı maddesinde “performans programı” ve 17 nci maddesinde “performans göstergeleri” düzenlenmiştir. Performans programları, stratejik planların yıllık uygulama dilimlerini oluşturur. Kamu idareleri performans programlarını stratejik planlarına uygun olarak Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde hazırlar. Bütçeler performans programına uygun olarak hazırlanır. Performans programları Maliye Bakanlığına ve DPT Müsteşarlığına gönderilir. Performans göstergeleri stratejik planlarda yer alır. Performans göstergelerinin tespitine ve değerlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar DPT Müsteşarlığı ile Maliye

Bakanlığı tarafından birlikte belirlenir. Kamu idareleri, performans göstergelerini bu usul ve esaslar çerçevesinde oluşturur.

DPT Müsteşarlığınca hazırlanan Stratejik Planlama Kılavuzunda performans göstergeleri girdi, çıktı, verimlilik, sonuç ve kalite şeklinde beşli bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce hazırlanan Performans Esaslı Bütçeleme Rehberinde (Pilot Kurumlar İçin Taslak) performans programı, performans göstergeleri, performans bilgi sistemi ve performans değerlendirmesi konuları da düzenlenmiştir. Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi çalışmaları sürdürülmektedir.

Maliye Bakanlığında ilk performans programı yasal düzenlemeler, devlet muhasebesi verileri, pilot kurum uygulamaları ve uluslararası örnekler dikkate alınarak hazırlanmaktadır. Bakanlık birimleri tarafından hazırlanan birim performans programları Strateji Geliştirme Başkanlığına gönderilmiştir. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Performans Programı ile Kesin Hesap ve Raporlama İşlemleri Yönergesinin 5 inci maddesi uyarınca, Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından harcama birimlerine ilişkin performans programlarından yararlanılarak Maliye Bakanlığı Performans Programı hazırlanacak ve bu program bütçe hazırlığına baz teşkil edecektir.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Stratejik Yönetim ve Devlet Muhasebesi başlığını taşıyan bu tez, İşletme Yönetimi, Kamu Yönetimi, Kamu Maliyesi ve Muhasebe bilim dallarına dâhil kuram ve uygulamalar gözden geçirilerek hazırlanmıştır.

Girişte belirttiğimiz teknolojik gelişmelerin kolaylaştırdığı çok boyutlu hareketlilik bilim dalları arasında da yakınlaşmaya neden olmuştur. Eski çağlarda devlet üst yönetimi ve askerlikle ilgili bir kavram olan “strateji”, yönetim kavramıyla önce özel sektörde yoğun bir şekilde buluşmuş ve kârlılığını artırmak için önemli bir araç haline gelmiştir.

Birinci bölümde stratejik yönetim, kamuda stratejik yönetim ve performans esaslı bütçeleme ve devlet muhasebesi ile ilgili bilgiler ve uluslararası uygulamalar gözden geçirilmiştir. Dünyada stratejik planlama ve performans esaslı bütçe uygulamaları yaygınlaşırken, devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir değişimin dikkat çektiği görülmüştür.

İkinci bölümde kamu yönetimi ve kamu maliyesinin yeniden yapılandırılması ve devlet muhasebesi reformu üzerinde durulmuştur.

Bir taraftan artan vergi yükü ve bütçe açıkları ile biriken kamu borçları, diğer taraftan kamu hizmetlerinin nitelik ve nicelik yönünden yetersiz görülmesi ve güven açığı, kamu yönetiminde de yeniden yapılanmayı gündeme getirmiştir: Bir yandan uluslararası ve uluslar üstü kuruluşlar, yerel yönetimler ve hatta özel sektör ve sivil toplum kuruluşları güçlen(diril)irken, diğer yandan ulus devlet yeniden tanımlanmakta ve yapılandırılmaktadır.

Hükümetin Türkiye’de var olan idari yapıyı kökten değiştirerek, kamu hizmetlerinin esas olarak yerel yönetimler ve istisna olarak merkezi yönetim tarafından gerçekleştirilmesi yönündeki adımı, Cumhurbaşkanının 5277 sayılı

Kanunu bir daha görülmek üzere TBMM'ye geri göndermesi ile başarısızlığa uğramıştır.

Ancak, 5018 ve 5436 sayılı Kanunlar, yeni yerel yönetim kanunları ve çeşitli kanunlarda yapılan değişiklikler ile mali yapı tamamen, idari yapı kısmen değiştirilmiştir. Türkiye'de var olan kalkınma planlaması ve bütçe sistemine yeni unsurların eklenmesiyle Stratejik Yönetim ve Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi oluşturulmuştur.

Böyle bir ortamda, stratejik yönetim ve performans esaslı bütçeleme Türkiye'de de kamu idarelerinde etkinlik, etkililik ve ekonomiklik için önemli bir araç olarak, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 2006 yılından itibaren tedrici olarak yürürlüğe konulmuştur. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi bu yapı için vazgeçilmez bir unsurdur.

Üçüncü bölümde Türkiye'de kamu kesiminde stratejik yönetim, performans esaslı bütçeleme ve tahakkuk esaslı muhasebe uygulamaları ele alınmıştır.

Hükümet programı, milli güvenlik siyaseti, kalkınma planı ve yıllık program uygulaması yanında sistemin yeni unsurları olan stratejik plan, çok yıllık performans esaslı bütçe uygulamaları ışığında merkezi yönetim bütçe süreci gözden geçirilmiş, plan, program ve bütçe bağlantısını sağlayacak bir sistemin öngörüldüğü anlaşılmıştır. Analitik bütçe sınıflandırması ve bütçe işlemlerinin Türkiye düzeyinde elektronik olarak yapılmasını sağlayan e-Bütçe, yeni sistemin uygulanma başarısını sağlayacak önemli unsurlar olarak ortaya çıkmıştır.

Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık açısından tahakkuk esaslı muhasebe büyük öneme sahiptir. Uluslararası standartlar dikkate alınarak hazırlanan muhasebe sistemi ve say2000i sistemi sayesinde hesaplar elektronik ortamda tutulmakta, mali raporlar ve istatistikler doğru ve hızlı bir şekilde üretilebilmektedir.

Dördüncü bölümde Maliye Bakanlığında stratejik planlama çalışmaları gözden geçirilmiş, Strateji Geliştirme Başkanlığı, projeler, stratejik planlama süreci, Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevleri, hazırlık programı ve 2008-2012 Stratejik Planı değerlendirilmiştir. İlgili yönetmeliğin geçici maddesinde Maliye Bakanlığının ilk stratejik planını 2009-2013 dönemi için hazırlaması öngörülmüşken, Bakanlık bu çalışmaya bir yıl önceden başlayarak programladığı gibi tamamlamıştır. Aynı çalışma ve disiplinin Performans Programı için de gerçekleştirilmesi önem taşımaktadır.

Kanımızca, Türk Kamu Yönetiminde yapılmak istenen radikal değişiklikler toplumun yapısına ve ihtiyaçlarına uymadığından gerçekleştirilememiştir. Kamu mali yönetim sistemi yeniden düzenlenirken geçmiş bilgi ve deneyim birikiminden tam olarak yararlanılmamıştır.

Strateji Geliştirme Birimleri kurulurken Araştırma Planlama ve Koordinasyon Birimleri ile Maliye Başkanlıkları ve Bütçe Dairesi Başkanlıklarının dönüştürülmeyip kapatılması bir tutarsızlık olarak görülmüş, zaman zaman kaynak israfı ve kadrolaşmak için seçilen siyasi bir yol olarak eleştirilmiştir.

Bakanlık ve kurumların denetim birimleri (Teftiş Kurulları, Kontrolörlükler, Denetmenlikler) varken, İç Denetçiler tarafından yapılacak iç denetim ve Sayıştay tarafından yapılacak dış denetim şeklinde yeni bir denetim sınıflandırmasına gidilerek İç Denetçi kadroları oluşturulmuştur. İleride muhtemelen iç denetim birim başkanlıkları da oluşturulacaktır. Bu durum denetimde çok başlılığı artırabilecektir. Öngörülen iç denetim sistemin etkili bir şekilde işletilmesi, İç Denetçiler dışındaki denetim elemanlarının kurumların merkez teşkilatında (Teftiş Kurulu Başkanlığı, Müfettiş) ve taşra (il) teşkilatında (Denetmenler Başkanlığı, Denetmen) şeklinde tek birim ve tek unvan altında örgütlenmesi denetimde çok başlılığı azaltacak ve Müfettişler tarafından yapılacak teftiş, inceleme ve soruşturmaların maliyetini düşürerek kalitesini artıracaktır. Avrupa Birliği ve diğer gelişmiş ülke örneklerine de

bakılarak, iç denetim işlevinin de Müfettiş ve Denetmenlere verilmesi başka bir seçenek olarak düşünülebilir.²³²

Bütün bunlara rağmen, yeni sistem içinde öngörülen performans yönetimine geçilmesi halinde başarı yakalanabilecektir. Milli güvenlik siyaseti ile tutarlı ve birbiriyle uyumlu Kalkınma Planı, Yıllık Program, kurumsal stratejik plan, çok yıllık bütçe, performans programı, mali raporlar, faaliyet raporu ve kesin hesap kanunu döngüsü katılımcı bir yöntemle uygulandığı ve kamuoyunca da sahiplenildiği takdirde, 5018 sayılı Kanunda sayılan kamu maliyesi, bütçe ve mali yönetim ilkeleri gerçekleştirilmiş, Atatürk'ün işaret ettiği “çağdaş uygarlık” yönünde ilerlenmiş olacaktır.

Bu bağlamda Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından yürütülen Stratejik Yönetim Sistemi Projesinin, aynı bakanlığın değişik birimleri tarafından yürütülen e-Bütçe ve Say2000i gibi sistemlerle bütünleştirilerek başarıyla tamamlanması ve önce merkezi yönetim, sonra genel yönetime dâhil diğer kurumlara yaygınlaştırılması büyük önem taşımaktadır.

Yine sistemin başarısı için Devlet Muhasebesinin yönetim muhasebesi yönünün geliştirilmesi gerekmektedir. Performans yönetimi ve denetimi için, bireysel, birimsel ve kurumsal performans değerlendirmesi açısından, performans göstergeleri ve ölçütlerinin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi ve ölçülmesi çok önemlidir. Gerek uluslararası standartlara uygun analitik bütçe sınıflandırmasında gerekse muhasebe hesaplarında yer alan ayrıntı kodları bu amaçla kullanılacak önemli araçlardır.

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17'nci maddesine göre, Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığı, süreçte yer alan Strateji Geliştirme Birimleri, Teftiş Kurulu Başkanlıkları, Sayıştay Başkanlığı ve diğer paydaşlar ile Devlet Muhasebe Standartları Kurulu ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görüşlerini alarak performans göstergelerine

²³² M. Koçdemir, “Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri”, **Mali Kılavuz**, Yıl 10, Sayı 37, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2007, s. 26-37.

ilişkin usul ve esasları öncelikle belirlemelidir. Ayrıca, iyi uygulama örneklerinin duyurulması ve başarının ödüllendirilmesi, sistemin benimsenmesi ve tam olarak uygulanması için gereklidir.

EKLER

Ek 1. GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Başbakanlık
- 4) Anayasa Mahkemesi
- 5) Yargıtay
- 6) Danıştay
- 7) Sayıştay
- 8) Adalet Bakanlığı
- 9) Millî Savunma Bakanlığı
- 10) İçişleri Bakanlığı
- 11) Dışişleri Bakanlığı
- 12) Maliye Bakanlığı
- 13) Millî Eğitim Bakanlığı
- 14) Bayındırlık ve İskân Bakanlığı
- 15) Sağlık Bakanlığı
- 16) Ulaştırma Bakanlığı
- 17) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı
- 18) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 19) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
- 20) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 21) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 22) Çevre ve Orman Bakanlığı
- 23) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
- 24) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
- 25) Jandarma Genel Komutanlığı
- 26) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 27) Emniyet Genel Müdürlüğü
- 28) Diyanet İşleri Başkanlığı

- 29) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
- 30) Hazine Müsteşarlığı
- 31) Dış Ticaret Müsteşarlığı
- 32) Gümrük Müsteşarlığı
- 33) Denizcilik Müsteşarlığı
- 34) Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
- 35) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- 36) Devlet Personel Başkanlığı
- 37) Özürlüler İdaresi Başkanlığı
- 38) Türkiye İstatistik Kurumu
- 39) Gelir İdaresi Başkanlığı
- 40) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
- 41) Karayolları Genel Müdürlüğü
- 42) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 43) Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü
- 44) Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
- 45) Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
- 46) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
- 47) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü
- 48) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü
- 49) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
- 50) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü

Ek 2. ÖZEL BÜTÇELİ KURULUŞLAR

A) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi

- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
- 37) Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi
- 56) Ahi Evran Üniversitesi
- 57) Kastamonu Üniversitesi
- 58) Düzce Üniversitesi
- 59) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) Uşak Üniversitesi

- 61) Rize Üniversitesi
- 62) Namık Kemal Üniversitesi
- 63) Erzincan Üniversitesi
- 64) Aksaray Üniversitesi
- 65) Giresun Üniversitesi
- 66) Hitit Üniversitesi
- 67) Bozok Üniversitesi
- 68) Adıyaman Üniversitesi
- 69) Ordu Üniversitesi
- 70) Amasya Üniversitesi

B) ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 4) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- 5) Türkiye Bilimler Akademisi
- 6) Türkiye Adalet Akademisi
- 7) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 8) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
- 9) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
- 10) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
- 11) Orman Genel Müdürlüğü
- 12) Vakıflar Genel Müdürlüğü
- 13) Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
- 14) Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü
- 15) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
- 16) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
- 17) Türk Akreditasyon Kurumu
- 18) Türk Standartları Enstitüsü
- 19) Millî Prodüktivite Merkezi
- 20) Türk Patent Enstitüsü

- 21) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
- 22) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
- 23) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
- 24) İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
- 25) Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 26) Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı
- 27) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
- 28) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- 29) Kamu Denetçiliğı Kurumu
- 30) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
- 31) Meslekî Yeterlilik Kurumu

Ek 3. DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu2) Telekomünikasyon Kurumu3) Sermaye Piyasası Kurulu4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu6) Kamu İhale Kurumu7) Rekabet Kurumu8) Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu |
|---|

Ek 4. MERKEZİ YÖNETİM HESAP PLANI

AKTİF HESAPLAR

1-Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

- 100 Kasa Hesabı
- 101 Alınan Çekler Hesabı
- 102 Banka Hesabı
- 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)
- 104 Proje Özel Hesabı
- 105 Döviz Hesabı
- 106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)
- 107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı
- 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı
- 109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

- 110 Hisse Senetleri Hesabı
- 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
- 112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
- 117 Menkul Varlıklar Hesabı

12 Faaliyet Alacakları

- 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı
- 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı
- 122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı
- 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı
- 127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

13 Kurum Alacakları

- 130 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı
- 131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı
- 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı
- 137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)

139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

15 Stoklar

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

152 Mamuller Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

155 Atölyeler Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

16 Ön Ödemeler

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181 Gelir Tahakkukları Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı

194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

197 Sayım Noksanları Hesabı

198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

2 Duran Varlıklar

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

217 Menkul Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

23 Kurum Alacakları

230 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

24 Malî Duran Varlıklar

240 Malî Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

247 Sermaye Taahhütleri Hesabı (-)

248 Diğer Malî Duran Varlıklar Hesabı

25 Maddi Duran Varlıklar

250 Arazi ve Arsalar Hesabı

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252 Binalar Hesabı

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

254 Taşıtlar Hesabı

255 Demirbaşlar Hesabı

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

259 Yatırım Avansları Hesabı

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

260 Haklar Hesabı

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

281 Gelir Tahakkukları Hesabı

29 Diğer Duran Varlıklar

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

PASİF HESAPLAR

3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30 Kısa Vadeli İç Malî Borçlar

302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı

303 Kamu İdarelerine Malî Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

305 Bonolar Hesabı

309 Kısa Vadeli Diğer İç Malî Borçlar Hesabı

31 Kısa Vadeli Dış Malî Borçlar

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Malî Borçlar Hesabı

32 Faaliyet Borçları

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

333 Emanetler Hesabı

337 Mutemetlikler Cari Hesabı

338 Konsolosluk Cari Hesabı

339 Risk Hesabı

34 Alınan Avanslar

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı

363 Kamu İdareleri Payları Hesabı

368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

37 Borç ve Gider Karşılıkları

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı

397 Sayım Fazlaları Hesabı

399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

40 Uzun Vadeli İç Malî Borçlar

403 Kamu İdarelerine Malî Borçlar Hesabı

404 Tahviller Hesabı

409 Uzun Vadeli Diğer İç Malî Borçlar Hesabı

41 Uzun Vadeli Dış Malî Borçlar

410 Dış Malî Borçlar Hesabı

42 Faaliyet Borçları

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

43 Diğer Borçlar

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

439 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

44 Alınan Avanslar

440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı
449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı
47 Borç ve Gider Karşılıkları
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı
48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı
481 Gider Tahakkukları Hesabı
49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
499 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı
5 Öz Kaynaklar
50 Net Değer
500 Net Değer Hesabı
51 Değer Hareketleri
510 Nakit Hareketleri Hesabı
511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı
512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı
513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı
519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı
52 Yeniden Değerleme Farkları
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı
54 Yedekler
540 Yasal Yedekler Hesabı
549 Özel Fonlar Hesabı
57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları
570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı
58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları
580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)
59 Dönem Faaliyet Sonuçları
590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı
591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)
6 Faaliyet Hesapları

60 Gelir Hesapları

600 Gelirler Hesabı

61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları

610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı

63 Gider Hesapları

630 Giderler Hesabı

69 Faaliyet Sonuçları

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

7 Maliyet Hesapları**8 Bütçe Hesapları****80 Bütçe Gelir Hesapları**

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

83 Bütçe Gider Hesapları

830 Bütçe Giderleri Hesabı

831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı

833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

89 Bütçe Uygulama Sonuçları

895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

9 Nazım Hesaplar**90 Ödenek Hesapları**

900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı

901 Bütçe Ödenekleri Hesabı

902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı

903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı

904 Ödenekler Hesabı

905 Ödenekli Giderler Hesabı

906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

910 Teminat Mektupları Hesabı

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

92 Taahhüt Hesapları

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

93 Verilen Garantiler Hesapları

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

94 Değerli Kâğıt ve Özel Tahakkuk Hesapları

940 Değerli Kâğıt Ambarları Hesabı

942 Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı

944 Yoldaki Değerli Kâğıtlar Hesabı

945 Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı

946 Özel Tahakkuklardan Alacaklar Hesabı

947 Özel Tahakkuklar Hesabı

948 Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı

949 Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı

95 Dış Borçlanma ile İlgili Hesaplar

950 Kullanılacak Dış Krediler Hesabı

951 Kredi Anlaşmaları Hesabı

954 Risk Hesabı Alacakları Hesabı

955 Risk Hesabı Alacakları Karşılığı Hesabı

956 Genel Bütçe Dışı İdareler Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

957 Genel Bütçe Dışı İdareler Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

958 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Hesabı

959 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Karşılığı Hesabı

Ek 5. MALİYE BAKANLIĞI TEŞKİLATI

Ana hizmet birimleri:²³³

- a) Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü
- b) Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
- c) Muhasebat Genel Müdürlüğü
- d) Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü
- e) Milli Emlak Genel Müdürlüğü
- f) Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı
- g) Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı

Danışma ve denetim birimleri:

- a) Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı
- b) Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı
- c) Strateji Geliştirme Başkanlığı
- d) Bakanlık Müşavirleri
- e) Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği

Yardımcı birimler:

- a) Personel Genel Müdürlüğü
- b) Maliye Yüksek Eğitim Merkezi Başkanlığı
- c) İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı
- d) Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı
- e) Savunma Sekreterliği
- f) Özel Kalem Müdürlüğü

Bağlı kuruluşlar:

- a) Gelir İdaresi Başkanlığı
- b) Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü
- c) Kefalet Sandığı

²³³ Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü 17.04.2007 tarihli ve 26496 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 05.04.2007 tarihli ve 5622 sayılı Kanunla Gümrük Müsteşarlığına bağlanmıştır.

d) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı

İlgili kuruluşlar:

a) Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü

b) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

İlişkili kuruluş:

a) Kamu İhale Kurumu

Ek 6. MALİYE BAKANLIĞI STRATEJİK PLANI (Tema, Amaç ve Hedefler)

TEMA	AMAÇ	HEDEF
Politika Belirlemeye Katkı	1. Ekonomik büyümeyi, sosyal adaleti, istihdamı ve uluslararası rekabet gücünü arttıracak etkin maliye politikalarının bütüncül bir yaklaşımla belirlenmesine katkı sağlamak	1. Tek bir orta vadeli bütçe politika belgesi (OVBPB) temelinde çok yıllık bütçe anlayışını 2012 yılı sonuna kadar yerleştirmek
		2. Bütçe hazırlık sürecinin etkinliği artırılarak kamunun öncelik ve ihtiyaçlarına uygun olarak rasyonel bir şekilde kaynak tahsisi sağlamak
		3. Kamu gelir ve giderleri ile kamu istihdam politikalarının belirlenme sürecinde bilimsel yöntemlerle alternatif politikalar üretmek
		4. Kamu gelirlerinin toplanmasında verimliliği ve etkinliği artırmaya ve vergi yükünün adil dağılımını sağlamaya yönelik gelir politikaları geliştirmek
Kamu Kaynaklarının Etkin Yönetimi	2. Kamu kaynaklarının toplanmasında ve amacına uygun harcanmasında etkinliği, verimliliği, hesap verebilirliği ve şeffaflığı sağlamak	5. Kamu idarelerine bütçe ile tahsis edilen kaynakların bütçe hedefleri ve sınırları içinde etkin kullanımlarını sağlamak
		6. Kamu kaynaklarının toplanmasında, harcanmasında ve denetlenmesinde kurumsal ve toplumsal bilinci artırmak
		7. Genel yönetim sektörüne ilişkin Mali raporlama sistematikliğini uluslararası standartlara uygun hale getirmek
		8. Kamu kaynaklarının yönetiminde etkinlik analizi sistemini geliştirmek
Kurumsal Gelişim	6. Devletin sahip olduğu taşınır ve taşınmazları rasyonel bir şekilde değerlendirerek Türkiye ekonomisine sağlanan katma değeri artırmak	9. Taşınır ve taşınmaz malların ekonomiye kazandırılması sürecini iyileştirmek
		10. Devletin sahip olduğu taşınmazları ekonomik ve sosyal amaç ve önceliklere uygun şekilde değerlendirerek elde edilen katma değeri artırmak.
		11. Kaynakların Bakanlık amaçlarına ve stratejik önceliklerine göre Bakanlık birimleri arasında etkin dağıtım ve kullanımını % 95 oranında gerçekleştirmek
		12. Maliye Bakanlığı, müşteri memnuniyet oranını bir önceki yıla göre % 2 artırmak
	3. Hizmetten yararlananlara hızlı ve kaliteli hizmet sunacak şekilde kurumsal gelişimi sağlamak	13. Maliye Bakanlığı çalışan memnuniyet oranını bir önceki yıla göre %2 artırmak
		14. 2012 yılına kadar Maliye Bakanlığı kurumsal yapısının Maliye Bakanlığı Misyon ve Vizyonunu gerçekleştirecek hale getirmek
		15. Maliye Bakanlığı, İnsan Kaynakları ve yönetim kapasitesini sürekli geliştirmek
		16. 2012 yılı sonuna kadar Maliye Bakanlığında Personel Yönetimi'nden İnsan Kaynakları Yönetimi'ne geçmek
10. Bilgi sistemleri arasında entegrasyonu sağlayarak mali yönetim ve kontrol		17. Maliye Bakanlığı çalışanlarına sunulan eğitim miktarını her yıl % 10 artırmak
		18. Oluşturulacak politika ve standartlar temelinde Maliye Bakanlığı Bilgi Sistemleri entegrasyonunu sağlamak

	sistemlerini güçlendirmek	19. Maliye Bakanlığı Süreçlerinin etkinliğini artıracak şekilde işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirecek sistemler geliştirmek
		20. Kamu idarelerinin bilişim sistemleri ile Maliye Bakanlığı bilişim sistemleri arasındaki entegrasyonu artırmak
Denetim ve Danışmanlık	5. Devlete kişi hukukunu gözeten, etkin ve hızlı bir hukuk hizmeti sağlayacak mekanizmaları oluşturmak	21. İhtilafların yargı öncesi çözümlerini her yıl % 5 artırmak
		22. Dava ve icraya intikal eden durumlarda yargı sürecini iyileştirmek
	7. Suç ekonomisini, yolsuzluğu ve kayıt dışı ekonomiyi azaltmak	23. Suç gelirlerinin aklanmasını ve terörizmin finansmanını azaltmaya yönelik önleyici ve mücadele edici mekanizmalar kurmak
		24. Kayıt dışı ekonominin oranını her yıl 2 puan düşürmek
	8. Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerini uyumlaştırmak	25. Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol, iç denetim ve performans esaslı bütçeleme ile muhasebe sistemleri uyumlaşma oranını % 100'e çıkarmak
AB Uyum	9. Kamu maliyesi alanında AB'ye uyumu ve uluslararası etkinliği artırmak	26. Kamu maliyesi alanında AB müktesebatına uyumu % 100'e çıkarmak
		27. Uluslararası mali kuruluşlar ile olan ilişkilerde etkinliği artırmak

KAYNAKÇA

Aktan, Coşkun Can (Editör), (2006), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ekonomi Kitapları Dizisi: 28, Seçkin Yayıncılık, Ankara

Aktan, Coşkun Can, Dileyici, D. ve Vural, İ. Y., (2006), **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, İkinci Baskı, Ekonomi Kitapları Dizisi: 7, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Allen, Richard ve Tommasi, D. (Editörler), (2001), **Managing Public Expenditure – A Reference Book for Transition Countries**, OECD, Paris.

Altay, Asuman ve Kaplan, E. (2006), “Türkiye’de Performansa Dayalı Yönetim Uygulamasına Geçiş ve IMF’nin Rolü”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2006, Sayı 151, Maliye Bakanlığı, Ankara.

Arcagök, M. Sait ve Erüz, E., (2006), **Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.

Aytürk, Nihat, (1999), **Yönetim Sanatı**, Genişletilmiş 3. Baskı, Yargı Yayınevi, Ankara.

Blöndal, Jon R., (2003), “Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends”, **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 2, No: 4, s. 7-25, Paris.

Diamond, Jack, (2002), **Performance Budgeting—Is Accrual Accounting Needed?**, IMF Working Paper: WP/02/240, Washington, DC.

Diamond, Jack, (2002), **The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective**, IMF Working Paper: WP/02/169, Washington, DC.

Diamond, Jack, (2003), **From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies**, IMF Working Paper: WP/03/94, Washington, DC.

Dinçer, Ömer ve Yılmaz, Cevdet, (2003), **Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim**, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 1, Başbakanlık, Ankara.

Dişli, Mustafa, İpek, M. Ve Aydın, B. (2007), **Merkezi Yönetim Muhasebesi (Açıklamalı – Çözümlü)**, Ankara.

Falay, Nihat, Şahin, M. ve Kesik, A. (Editörler) (2006), **Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)**, Ekonomi Kitapları Dizisi: 23, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Garrison, Ray H., (1991), **Managerial Accounting**, Sixth Edition, IRWIN, Homewood, IL & Boston, MA.

Gülşen, Hamdi ve diğerleri, (2006), **Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayın No: 10, Ankara.

Hunger, J. David & Wheelen, Thomas L., (2007) **Essentials of Strategic Management**, Fourth Edition, Pearson Parantice Hall, Upper Saddle River, NJ.

IFAC, (2007), **IFAC 2007 Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements**, New York, NY.

IMF, (1993), **System of National Accounts 1993**, Prepared jointly by the Commission of the EC, IMF, OECD, UN, and World Bank, Washington, DC.

IMF, (2001a), **Government Finance Statistics Manual 2001**, Washington, DC.

IMF, (2001b), **Manual on Fiscal Transparency**, Washington, DC.

Kaygusuz, Sait Yüksel, (2006), **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi**, Alfa Akademi Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., Bursa.

Koçdemir, Mehmet, (2007), “Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri”, **Mali Kılavuz**, Yıl 10, Sayı 37, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara, Temmuz – Eylül 2007, s. 26-37.

Kromann Kristensen, Jens, Groszyk, W. S. and Bühler, B., (2002), “Outcome Focused Management and Budgeting”, **OECD Journal of Budgeting**, Paris, V.1-No. 4, p.24-27.

Lequiller, François ve Blades, Derek, (2006), **Understanding National Accounts**, OECD, Paris.

Müftüoğlu, M. Tamer, (1994), **İşletme İktisadı**, Yeniden Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

OECD, (2002), “Models of Public Budgeting and Accounting Reform”, **OECD Journal on Budgeting**, Volume 2, Supplement 1, Paris.

OECD, (2004), “Public Sector Modernisation: Governing for Performance”, **OECD Policy Brief**, October 2004, OECD, Paris.

Ökmen, Özgün ve Dönmez, Durmuş, (2005), **Yönetmel ve Organizasyonel Yapı Açısından Kamu Kurumlarında Mükemmellik**, Türkiye Kalite Derneği, İstanbul.

Öner, Erdoğan, (2005), **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Genişletilmiş 2. Baskı, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/369, Ankara.

Özkan, Gürsel, (2007), “Türkiye Cumhuriyeti’nin Ulus Devlet Olarak Tasfiye Süreci”, **21. Yüzyıl**, Yıl 1, Sayı 1, 21. Yüzyıl Türkiye Enstitüsü, Ankara.

Peker, Ömer ve Aytürk, N., (2000), **Yönetim Becerileri**, Yargı Yayınevi, Ankara.

Peters, B. Guy & Pierre, Jon, (Editors) (2005), **Handbook of Public Administration**, SAGE Publications, London, Thousand Oaks and New Delhi.

Premchand, A., (1995), **Effective Government Accounting**, IMF, Washington, DC.

Schick, Allen, (2003), “The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come but Whose Implementation Has Not”, **OECD Journal on Budgeting**, Paris, Vol. 3, No. 2, p. 71- 103.

Sürmeli, Fevzi, (Editör), (2004), **Genel Muhasebe**, 3. Baskı, Anadolu Üniversitesi yayın No: 1341, Eskişehir.

T.C. Başbakanlık DPT Müsteşarlığı, (2006), **Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, 2. Sürüm, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı, (2006a), **2007 Yılı Bütçe Gerekçesi**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı, (2006b), **Maliye Bakanlığı Stratejik Planı (2008 – 2012) Hazırlık Programı**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı, (2007a), **2007 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı, (2007b), **Maliye Bakanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı, (2007c), **Maliye Bakanlığı Stratejik Planı 2008 – 2012**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı, (2007d), **Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları 2006 Yılı Genel Faaliyet Raporu**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (2004a), **Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (2004b), **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (2005), **Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, (2002), **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (2007a), **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat**, Cilt I ve II, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (2007b), **Faaliyet Raporu 2006**, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (2007c), **Maliye Bakanlığı 2007 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu 2006**, Ankara.

Tortop, Nuri, İsbir, E. G., Aykaç, B., (1999), **Yönetim Bilimi**, Yargı Yayınevi, Ankara.

Ülgen, Hayri ve Mirze, S. Kadri, (2004), **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, İkinci Basım, Literatür Yayınları No: 113, İstanbul.

İnternet (Web) Siteleri:

Canaktan Web: www.canaktan.org

Dünya Bankası: www.worldbank.org

İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı: www.oecd.org

Mevzuat Bilgi Sistemi: mevzuat.basbakanlik.gov.tr

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu: www.ifac.org

Uluslararası Para Fonu: www.imf.org

Türkiye Büyük Millet Meclisi: www.tbmm.gov.tr

T.C. Başbakanlık: www.basbakanlik.gov.tr

T.C. Başbakanlık DPT Mũsteřarlıęı: www.dpt.gov.tr

T.C. Maliye Bakanlığı: www.maliye.gov.tr

Bũte ve Mali Kontrol Genel Mũdũrlũęũ: www.bumko.gov.tr

İç Denetim Koordinasyon Kurulu: www.idkk.gov.tr

Maliye Yũksek Eğitim Merkezi Başkanlığı: www.maliye-mayem.gov.tr

Muhasebat Genel Mũdũrlũęũ: www.muhasebat.gov.tr

Strateji Geliştirme Başkanlığı: www.sgb.gov.tr

T.C. Resmi Gazete: rega.basbakanlik.gov.tr

ÖZET

**Demirhan, Ali Asker, Stratejik Yönetim ve Devlet Muhasebesi, Doktora Tezi,
Danışman: Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI, 207 s.**

Küreselleşme, örgüt yapıları ve ilişkilerinde de değişimi gündeme getirmekte; uluslararası ve uluslar üstü kuruluşlar, yerel yönetimler ve hatta özel sektör ve sivil toplum kuruluşları güçlen(diril)irken, ulus devlet yeniden tanımlanmakta; stratejik yönetim, performans esaslı bütçeleme ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi anlayış ve uygulamalarının yaygınlaştığı görülmektedir.

Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve çeşitli kanunlarda yapılan değişiklikler ile mali yapı tamamen, idari yapı kısmen değiştirilmiş; stratejik yönetim, performans esaslı bütçeleme ve tahakkuk esaslı muhasebe tedrici olarak yürürlüğe konulmuştur.

Stratejik plan ve çok yıllık performans esaslı bütçe uygulamaları ile plan, program ve bütçe bağlantısını sağlayacak bir sistemin öngörüldüğü; öncü bir rol oynayan Maliye Bakanlığı tarafından ilk stratejik planın öngörülenden bir yıl önce hazırlandığı anlaşılmıştır.

Türk kamu mali yönetim sistemi yeniden düzenlenirken geçmiş bilgi ve deneyim birikiminden tam olarak yararlanılamadığı; denetimde çok başlılığın artabileceği, diğer denetim birimlerinin Teftiş Kurullarına devredilmesi ve Müfettişler ile İç Denetçilerin görev ve yetkilerinin net olarak belirlenmesi veya iç denetim işlevinin de Müfettişlere verilmesi yoluyla bu sorunun aşılabilmesi düşünülmektedir.

Yeni sistem, saydam, katılımcı bir yöntemle uygulanması ve kamuoyunca sahiplenilmesi halinde başarıya ulaşabilecektir. Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen Stratejik Yönetim Sistemi Projesinin, bakanlığın diğer sistemleriyle

bütünleştirilerek başarıyla tamamlanması ve diğer kurumlara yaygınlaştırılması büyük önem taşımaktadır.

Performans değerlendirmesi açısından, performans göstergeleri ve ölçütlerinin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi ve ölçülmesi gerekmektedir. Analitik bütçe sınıflandırmasında ve muhasebe hesaplarında yer alan ayrıntı kodları bu amaçla kullanılabilecek önemli bir araçtır.

Ayrıca, süreçte yer alan paydaşların görüşleri alınarak performans göstergelerine ilişkin usul ve esaslar öncelikle belirlenmeli; iyi uygulama örneklerinin duyurulması ve başarının ödüllendirilmesi için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

ABSTRACT

**Demirhan, Ali Asker, Strategic Management and Government Accounting,
Doctoral Dissertation, Advisor: Prof.Dr. Ercan BAYAZITLI, 207 p.**

The globalization brings up change in the organizational structures and relations: international and supranational institutions, local governments and even private sector and nongovernmental organizations have (been) strengthened whilst the nation state has been redefined. The approaches and the applications of strategic management, performance based budgeting and accrual based accounting seem to become widespread.

Law No 5018 and amendments made in various laws have changed the financial structure completely and the administrative structure partially. The strategic management, performance based budgeting and accrual based government accounting have been gradually enforced in Türkiye.

It seems that a system to provide a plan-program-budget link has been foreseen in the light of strategic plan and multiyear performance based budgeting. The first strategic plan of the Ministry of Finance, which has a pioneering role, had been prepared a year before it was foreseen.

It is argued that the accumulation of past knowledge and experience could not be fully benefited when reorganizing the public financial management system and that fragmentation in the audit could increase. This would be overcome by clearly defining the roles and responsibilities of inspectors and internal auditors or by giving the internal audit function to the inspectors, as well as transferring other audit/inspection units into the boards of inspection.

New system will be able to succeed if it is applied as a transparent and participatory method and also owned by the public. The successful completion of the Strategic Management System Project which is implemented by the Ministry of

Finance as integrated with the Ministry's other systems and spreading this system to other government institutions is critically important.

For the performance assessment it is vital to determine and measure the performance indicators and criteria in a healthy way. The detail codes placed in the analytical budget classification and in the accounts provide an important tool to be used for this purpose.

Also the procedures and principles should be first set by having the opinion of all the stakeholders; and the necessary arrangements should be made for rewarding success and spreading (promulgating) the examples of good practices.