MUHASEBAT KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ YAYINIDIR
Yayın No: 11

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında

GÜNCEL MALİ SORUNLAR

Editör
Erkan KARAARSLAN

Ankara - 2006

www.mukder.org.tr

Bu kitabın tüm yayın hakları Muhasebat Kontrolörleri Derneği tarafından korunmuştur. Yazarların ve Yayıncının (Muhasebat Kontrolörleri Derneği) izni olmaksızın hiçbir amaçla çoğaltılamaz, kopya edilemez, manyetik ortama aktarılamaz.

Baskı: Mayıs 2006

ISBN: : 975-

Tasarım : *İndeks İletişim 0312 230 67 01*
Baskı: *Ümit Ofset 0312 384 26 27*

ÖNSÖZ

İÇİNDEKİLER

Önsöz .....

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nun Kapsamı .....

Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık Ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü .....

Stratejik Planlama Ve Performans Esaslı Bütçeleme .....

Bütçenin İşlev Ve İlkelerinin 5018 Sayılı Kanun Ve Diğer Kanunlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....

Genel Yönetim Kapsamındaki Kuruluşlarda Bütçe Hazırlama Süreçleri .....

Bütçe Uygulamasının Esasları Ve Ödeneklerin Kullanılması.....

Sekizinci Makale Gelecek .....

Özel Gelirler, Bağış Ve Yardımlar.....

Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Sorumlular Ve Sorumlulukları .....

5018 Sayılı Kanunun Öngördüğü Harcama Süreci, Görevliler İle Görev Alanların Yetki Ve Sorumlulukları .....

Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Devlet Muhasebe Sistemi .....

Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar.....

İç Kontrol Kavram Ve Modelleri .....

İç Denetim .....

Kamu Harcamalarında Denetim .....

Kamuda Risk Esaslı Denetim.....

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Yer Alan Personele İlişkin Düzenlemeleri.....

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NUN KAPSAMI

Hamdi GÜLŞEN

Muhasebat Kontrolörü

I- GİRİŞ

Kamuya ait gelirlerin toplanması, faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli harcamaların yapılması, kamuya ait varlık ve borçlar ile diğer kamu yükümlülüklerinin yönetilmesi anlamına gelen "Kamu Mali Yönetimi" bir ülke için vazgeçilemez unsurlardan birisi olarak günümüzde karşımıza çıkmaktadır.

Her ülkenin olduğu gibi bizim de kuralların ve standartların doğru belirlenebildiği, devlet faaliyetlerinin kamu oyununun denetim ve bilgisine açık olması anlamına gelen saydamlığın önündeki engellerin kaldırıldığı, kullanıcıların yararlanabileceği standartta ve kalitede mali bilgilerin iç ve dış denetime ve kamuoyu denetimine tabi olması anlamına gelen hesap verilebilirliliğin ve kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik ve verimliliğin sağlandığı gelişmiş ve modern bir kamu mali yönetim ve denetim sisteminin oluşturulması temel hedef olarak karşımıza çıkmaktadır.

İyi bir kamu mali yönetim sistemi sadece o ülke yönetimi ve halkı tarafından değil diğer ülkeler ve toplumlar açısından da son derece önemlidir. Günümüzde sınırların gerek siyasi gerekse ekonomik nedenlerle yavaş yavaş ortadan kalkması nedeniyle hükümetler, aynı mali ve ekonomik dilde konuşabilmek amacıyla uluslararası standartlara göre hazırlanmış kamu mali yönetim sistemleri konusunda reform çalışmalarına başlamıştır. Günümüz koşullarında sadece ülkenin kendi standartları o ülke mali yönetim ve sistemi için yeterli koşul olarak görülmemektedir. Ülkemizde bu durumun bilincinde olarak Avrupa Birliği normlarına uygun gelişmiş bir mali yönetim sistemi için kollarını sıvamış ve gerekli çalışmalardan çoğunu ortaya koymuştur.

Türk kamu mali sistemimizin geçmişine baktığımız zaman, 1927 tarihinden beri uygulama alanı bulan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu (bundan sonra "1050 sayılı Kanun" olarak alınacaktır) görmekteyiz. Kamu mali yönetim sistemimizde "Mali Anayasa" olarak da adlandırılan 1050 sayılı Kanun; özde genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebe ve bütçesi, sorumluları ve sorumluluklarıyla birlikte kamu harcama sisteminin temel esaslarını Anayasamıza uygun bir şekilde

düzenleyerek temelinde çok fazla da değişikliğe uğramadan yaklaşık seksen yıl uygulama alanı bulmuştur. Ancak 1050 sayılı Kanunun günümüz koşullarında uygulanmasında bazı sıkıntılar ile karşı karşıya gelinildiği herkes tarafından kabul edilmekte ve değiştirilmesinin gerekliliği her zaman savunulmaktaydı.

1050 sayılı Kanun çok iyi tasarlanmış olmasına rağmen yukarıda belirtilen beklentilere cevap verememekte; kapsam, hesap verilebilirlik ve saydamlık, bütçeleme anlayışı (kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ olmaması, yıllık olması ve performans esaslı bütçelemenin olmaması vb.), muhasebe sistemi ve mali raporlama konularında yaşanan sıkıntılar nedeniyle günümüz koşularına uyum sağlayamamaktaydı.

Yaşanan bu sıkıntılar ve beklentiler nedeniyle, kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırmasına ilişkin çalışmanın en önemli aşaması olan yasal düzenleme 24 Aralık 2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu adı altında yayımlanmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (bundan sonra "5018 sayılı Kanun" olarak alınacaktır) her ne kadar Aralık 2003 yılında yayımlanmış olsa da uygulaması bazı maddeler açısından yayımı tarihinde, diğer maddeler açısından 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girmesi beklenirken, 5277 sayılı 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu'na konulan hükümler gereği bazı maddelerin uygulanması 2006 yılına bırakılmıştır. Ayrıca 22.12.2005 tarihinde kabul edilen 5436 sayılı "Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" (bundan sonra 5436 sayılı Kanun olarak anılacaktır) ile birçok maddesi değişikliğe uğrayarak 2006 yılında tamamen uygulama alanı bulmuştur.

Bir ülkenin kamu mali yönetiminde köklü değişiklikler yapmak kolay değildir. Yaklaşık seksen yıllık geçmişi olan 1050 sayılı kanunun bir çırpıda bu kadar kolay bir şekilde değiştirilebileceği hiç kimse tarafından öngörülemiyordu. Ancak bu değişikliklerin son değişiklikler olmayacaktır. İlerleyen tarihlerde 5018 sayılı Kanunun tekrar tekrar değişikliğe uğrayacağına birlikte şahit olacağız.

Diğer önemli bir nokta ise Kanunun uygulama alanı bulabilmesi için gerekli şartlardan belki de en önemlisi ikincil mevzuatın hatta bazı durumlarda üçüncül mevzuatın hazırlanmasıdır. Bu konuda özellikle son aylarda birçok çalışmalar yapılmıştır.[1]

[1] Hamdi GÜLŞEN, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme" **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 121, Ocak-Şubat, 2006, Sayfa 40

5018 sayılı Kanunun amacı; kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.

Mevcut sistemin daha etkin bir şekilde yoluna devam edebilmesi amacıyla, uluslararası standartlarda, çağdaş kamu mali yönetim sistemlerinin ana unsuru olan etkinlik, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik esas alınarak kamu mali yönetimin yapısını, işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kontrolünü düzenlemek temel hedef olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yazımızda, 1050 sayılı Kanunun kapsamını değerlendirerek, 5018 sayılı Kanun kapsamını ve 5108 sayılı Kanun kapsamı dışında olan birimleri farklı bir açıdan yaklaşarak kanunun temel hedef kitlesini ortaya koymaya çalışacağız.

II- 5018 SAYILI KANUN KAPSAMI

A) 1050 SAYILI KANUN KAPSAMI [2]

1050 sayılı Kanun mevcut idari yapıyı esas almakta, bunları tabi olduğu bütçe rejimi içinde üçe ayırmaktadır:

- Genel bütçe (Muvazene-i Umumiye),

- Katma bütçe,

- Mahalli idare bütçeleri.

Anılan kanunun yürürlüğe girdiği tarihten 1938 yılına (3460 sayılı Kanun) kadar, tüm Devlet birimleri (Posta idaresi, Demiryolları ve inhisarlar idareleri gibi iktisadi işletmeler dahil) genel ve katma bütçe içinde toplamış; sadece mahalli idarelerin bütçeleri, belki dağınıklık ve fiili imkansızlık yüzünden, dışarıda bırakılmıştı.

1938 yılından itibaren işleyişleri gereği bütçe rejimi içine oturmayan, görevleri bakımından kamu hizmeti ile doğrudan bağlantısı olmayan ve çalışmalarını iktisadi ve ticari alanda özel hukuk hükümlerine göre yürüten iktisadi devlet kuruluşları da konsolide bütçe dışına çıkarılmışlar ve ayrı bir idari ve hukuki rejime tabi kılınmışlardır. Bu da doğru bir uygulamadır.

[2] Doğan BAYAR, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?", Maliye Dergisi, S.144

Kanun kapsamında kabul edilen bu gerekli ve zorunlu istisnalar emsal edinilmiş ve istismar edilmiştir. Zamanla Devlet teşkilatındaki genişleme dolayısıyla ortaya çıkan kamu idareleri esneklik kazanma gerekçesiyle, kendilerini bütçe rejimi ve 1050 sayılı Kanun kapsamı dışına çıkarmanın yollarını bulmuşlar ve bunlara sürekli yenileri eklenerek (fonlar, döner sermayeler, vakıflar) Devlet bütçesini ve bütçe rejimini yozlaştırmışlardır.

Görüldüğü üzere, bu bozulmanın sebebi 1050 sayılı Kanun değil, daha sonra çıkarılan kanunlar ve yapılan uygulamalarla sistemin etrafından dolaşılması ve sürekli yeni ayrıcalıklar yaratılmasıdır.

1050 sayılı Kanunun mevcut idari yapıyı esas aldığını ve mali sistemi bu yapıyla uyumlu olarak kurduğunu kaydetmiştik. Buna göre,

(a) Tek Devlet tüzel kişiliğine dahil yasama ve yargı kurumları ile bakanlıklar ve teşkilat itibariyle bir bakanlığa bağlı olmakla birlikte, ödenekleri ayrı bir bölüm oluşturan genel idareler (Daireler) Genel Bütçe içinde yer almaktadır.

(b) Yine Devlet yapısı içerisinde tanımlanmakla birlikte, tek Devlet tüzel kişiliği içinde yer almayan, her biri ayrı tüzel kişilik sahibi bağımsız idareler (hizmet yerinden yönetimleri) ise Devlet bütçesine katma bütçeli idareler adıyla dahil edilmektedir. Katma bütçeli idareler sahip bulundukları ayrı tüzel kişilik dolayısıyla kendilerine özel bütçelere sahiptirler (Özel bütçeli idarelerdir). Bunların ayrı özel gelirleri, ayrı vezneleri, ayrı muhasebeleri vardır, ayrı bir mal rejimine ve özel hukuki kimliğe sahiptirler.

1050 sayılı Kanun, sistematiğinde Anayasanın merkezden yönetim ve yerinden yönetim (hizmet yerinden yönetimleri bakımından) ilkesine bağlı kalmış ve merkezi yönetimi genel bütçede, hizmet yerinden yönetimlerini (özel bütçeli idareleri) katma bütçede toplamıştı.

B) 5018 SAYILI KANUN KAPSAMI

Kanunun kapsam başlıklı 2'nci maddesinde "Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar.

Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tabidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanunun sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68 ve 76, 78 ncı maddelerine tabidir." şeklinde düzenlenmiştir.

Kanun ile birlikte yeni kavramlarda mali literatüre girmiştir. Bunlardan en önemlisi hiç kuşkusuz "Genel Yönetim" kavramıdır.

Kanunun 1050 sayılı Kanundan temel farklılıklarından birisi Kanunun kapsamının uluslararası alanda ulusal ekonomilerin sektörel sınıflandırmasında devlet tanımına[3] karşı gelen genel yönetim sektörünü düzenlemesidir. 1050 sayılı kanunun uygulamasından günümüze kadar geçen süre içerisinde çok sayıda kamu idaresi kurulmuş, kamu idarelerinin fonksiyonları ve teşkilatlanmalarında önemli çeşitlilikler ortaya çıkmıştır.

Çok net gibi gözükse de aslında kanunun kapsamını diğer bir ifadeyle "Genel Yönetim" kavramını anlayabilmek için "Genel Devlet" tanımını net olarak ortaya koymak gereklidir. Ülkemizde sektör bazında sınıflandırma kısaca kamu sektörü ve özel sektör olarak yapılmaktadır. 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 algılanmaktadır.

Ulusal ekonomi beş alt sektöre ayrılmaktadır. Bunlar;

1) Mali şirketler,

2) Mali olmayan şirketler,

3) Genel devlet,

4) Hane halkına hizmet sunan kar amacı olmayan kuruluşlar ve

5) Hane halkıdır.

Bu sınıflandırmaya göre kamu kesimi tanımına genel devlet kapsamına dahil devlet birimleri ile devlete ait mali ve mali olmayan şirketler girmektedir. Yani bu sınıflandırmaya göre, Türkiye örneğinde, kamu kesimi tanımına, Merkez Bankası, Ziraat Bankası gibi mali şirketler ile iktisadi devlet teşekkülleri ve belediyelerin kurdukları Belediye İktisadi Şirketleri (BİT) gibi mal ve hizmet üreten işletmeler girmektedir. Peki genel devlet nedir? Genel devlet esas olarak dört alt sektöre ayrılmıştır. Bunlar; 1) Merkezi yönetim 2) Yerel yönetimler, 3) Sosyal güvenlik kuruluşları ve 4) Eyalet yönetimi. Sonuncusunun Türkiye'de uygulaması olmadığından genel devlet tanımında merkezi yönetim, yerel idareler ve sosyal güvenlik kurumları alt sektör olarak yer almaktadır. Ülkelerin idari ve siyasi yapıları ve sosyal güvenlik kuruluşlarının kurulma şekillerine bağlı olarak sosyal güvenlik kurumları merkezi idare içine de dahil edilebilmektedir. Türkiye'de

[3] Buradaki devlet tanımına devlete ait piyasa esaslarına göre mal ve hizmet üreten mali ve mali olmayan kuruluşlar ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, dernekler, vakıflar gibi kar amacı gütmeyen kuruluşlar dahil değildir.

sosyal güvenlik kuruluşları belirli bakanlıklarla ilgili veya bağlı olsalar da ayrı hesapları, yönetimleri ve kuruluş yasaları olduğundan merkezi yönetimden ayrı bir alt sektör olarak tanımlanması doğru olacaktır. Yani genel devlet tanımının içine üç alt sektör, merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kuruluşları girmektedir.

Genel devletin kapsamını belirlerken üzerinde durulması geren en önemli konu genel devlet birimleri tarafından kurulan ekonomik işletmelerin ve faaliyetlerin genel devlete dahil edilip edilmeyeceklerini belirleyecek kriterin ne olduğudur? Bu konuda birisi GFSM2001'de[4] diğeri ise ESA95'te[5] tanımlanmış iki ayrı kriter vardır. GFSM2001'e göre devlete ait bir işletmenin genel devlete ait olup olmayacağını belirleyecek olan, o şirketin ürettiği mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat politikasıdır. Eğer belirlenen fiyat, o şirketin ürettiği mal veya hizmetlere olan talebi etkileyecek kadar önemli ise, ya da başka bir ifade ile önemli sayılacak kadar yüksek ise o şirket Pazar için mal ve hizmet üreten kamu şirketi olarak kabul edilecek ve genel devlet kapsamının dışında tutulacaktır. Eğer uygulanan fiyat talebi etkilemiyorsa, yani fiyattaki bir değişiklik talepte önemli bir değişikliğe neden olmuyorsa o şirket Pazar dışı mal veya hizmet üretiyor sayılacak ve genel devlet kapsamına dahil edilecektir. İkinci kriter ESA95'te ortaya konan %50 kriteridir. Bu kritere göre, eğer devlete ait bir şirket ürettiği mal veya hizmetler için uyguladığı fiyat politikası ile vergiler hariç, toplam maliyetlerinin %50 veya fazlasını kullanıcılardan tahsil ediyorsa o şirket Pazar için mal veya hizmet üreten kamu şirketi olarak kabul edilip genel devlet kapsamının dışında sayılacaktır. Aynı şirket, vergiler hariç maliyetlerinin ancak %50'sinden daha azını kullanıcılardan tahsil ediyorsa o kamu şirketi Pazar dışı mal veya hizmet üreten, yani kar amacı gütmeyen devlet şirketi sayılacak ve genel devlet kapsamında yer alacaktır. İkinci kriterin uygulamasının daha kolay olacağı düşünülmektedir.[6]

---

[4] Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 200, Government Finance Statistics Manual 2001 Chapter 2 "Coverage of the GFS System"); MF 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 ülke de aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir.

[5] Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95); Avrupa Birliğinin 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.

[6] Baki KERİMOĞLU, "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı 17, (Temmuz 2002), 97.

Özetle 5018 sayılı Kanun kapsamındaki genel yönetim; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerden oluşmaktadır. 5018 Sayılı Kanunun "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde ise;

"a) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareleri,

b) Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini,

c) Düzenleyici ve denetleyici kurumlar: Bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan kurumları,

d) Sosyal güvenlik kurumları: Bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu kurumlarını,

e) Mahalli idare: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi (5436 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin a/1 fıkrası ile değişen ibare) ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri,

...

...

ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Kurumsal yapıda ortaya çıkan bu değişimlerin yanı sıra özünde kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak daha esnek hareket edebilme isteğinin şekillendirdiği döner sermaye işletmeleri ve fonlar, sistemde, zamanla artan oranda başvurulan uygulamalar olarak öne çıkmıştır. Kanunla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin sayısındaki artış da dikkate alındığında çok sayıda değişik bütçe türleriyle karşı karşıya kalınmıştır. Bu durum ise bütçe dışında yönetilen kamu kaynaklarının boyutunu önemli oranda artırarak adeta ikinci bir kamu bütçesi yaratılmasına neden olmuştur. Bu bağlamda bütçe birliği ilkesinden uzaklaşılmış ve kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak ayrı bir yapılanma doğmuştur.

Bu nedenlerle genel yönetim kapsamındaki kuruluşların kapsam içersine alınması ve bütçe birliğinin sağlanması açısından yapılan kapsam düzenlemesi olumlu yönde atılmış bir adımdır. Kanunun genel gerekçesine bakıldığı zaman bütçe türleri uluslararası standartlara uygun olarak yeniden tanımlanmakta ve sınıflandırılmaktadır.

Kanunun "Bütçe türleri ve kapsamı" başlıklı 12 nci maddesinde;

"Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri

olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.

Merkezi Yönetim Bütçesi, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan, ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.

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 ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

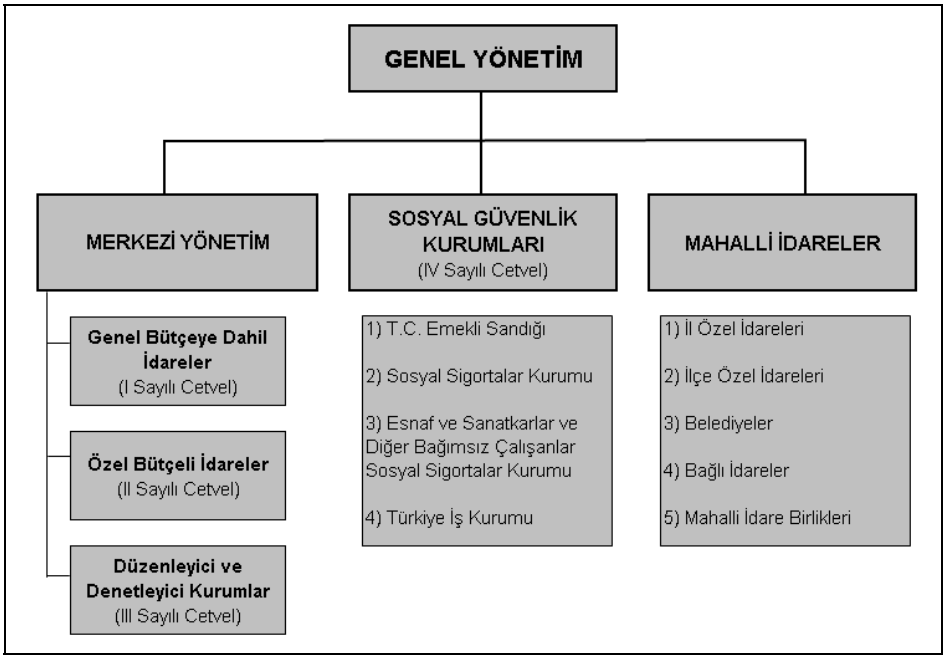
Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Mahalli idare bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir." şeklinde tanımlanmaktadır.

Genel yönetim kapsamı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.[7]

[7] 13.04.2006 tarihinde kabul edilen 5487 sayılı "Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu"'nun "Eklenen ve Değiştirilen Hükümler" başlıklı 42'nci maddesine göre IV sayılı cetvel; 1- Sosyal Güvenlik Kurumu, 2- Türkiye İş Kurumu olarak değiştirilmiştir.



Kapsam yönünden önemli değişikliklerden birisi katma bütçeli idarelerin kaldırılmasıdır. Bütçe türlerinin uluslararası standartlara uygun olarak yeninden tanımlanması ve sınıflandırılması nedeniyle katma bütçeler kaldırılmakta ve katma bütçe kapsamında yer alan kamu idareleri idari ve mali statüsüne göre genel bütçeli ya da özel bütçeli idare haline getirilmektedir.

Kanunda tanımlar bölümünde de belirtildiği gibi genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesi şeklinde tanımlanarak devlet tüzel kişiliği ön plana çıkarılmıştır. Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su işleri Genel Müdürlüğü, Tarım Reformu Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü ve Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü gibi ayrı tüzel kişilikleri olan ve kendi kuruluş kanunları bulunan eski katma bütçeli kuruluşlar genel bütçe içerisine alınarak devlet tüzel kişiliği içerisinde gösterilmesinde bazı sakıncaların ortaya çıkaracağı kesindir. Bu kuruluşların ya tüzel kişiliklerinin bir an önce kaldırılmalı ya da (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli kuruluşlar kapsamına alınmalıdır. Çünkü yine eskiden ayrı tüzel kişiliği olan Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü gibi eski katma bütçeli kuruluşlar (II) sayılı cetvelde tanımlanarak özel bütçeli kuruluşlar kapsamına alınmıştır.

Kanunda Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kanun hükümlerine tabi olacağını belirtilmiştir.[8]

Eğer Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü konusunda meclis tarafından onaylanan uluslararası anlaşmalarda açıkça 5018 sayılı Kanuna tabi olmayacağı veya kanun metnine aykırı hüküm olsa dahi anlaşma metninde özel hüküm bulunması halinde anlaşmanın uygulanacağı kesindir. Eğer uluslararası anlaşmada hiçbir hüküm bulunmuyorsa o zaman 5018 sayılı Kanun hükümlerine tabi olacaktır.

Kanun kapsamı dışında tutulan kuruluşlar ise;

- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar (bazı maddeler hariç)
- T.C. Merkez Bankası,
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT'ler),
- Belediye İktisadi Teşekkülleri (BİT'ler)
- Döner Sermayeli İşletmeler,
- Kamu görevi veya hizmeti yürüten dernek ve vakıflar ve
- 5436 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde kapsam dışında bırakılan bazı kuruluşlardır. (TOKİ, TMSF, TRT, vb.)

Düzenleyici Denetleyici Kurumlar:

Kanun ile yapılan ve son derece isabetli olan diğer önemli bir değişiklik ise düzenleyici ve denetleyici kurumların kapsama belirli maddeler ile dahil edilmesidir. Kanun genel gerekçesinde; düzenleyici ve denetleyici kurumlar, Kanunda sayılan sınırlı sayıdaki maddelere tabi olmakla birlikte genel olarak Kanun kapsamı dışında tutulmakta; mali özerkliklerini zedeleyecek herhangi bir hükme yer verilmediği belirtilmektedir.

Bu gerekçe ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar kanunun saydamlık ve sorumluluk, bütçe, muhasebe, mali istatistikler, kesin hesap ve dış denetim gibi konularında kapsam içerisine girerken harcama yapılmasıyla ilgili esaslarda, iç kontrol sistemi, ön mali kontrol kamu zararı ve ödenek üstü gibi konularda kapsam dışarısında bırakılmıştır.

[8] Hamdi GÜLŞEN, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme" **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 121, Ocak-Şubat, 2006, Sayfa 40

T.C. Merkez Bankası ve KİT'ler:

5018 Sayılı Kanunun gerek genel gerekçesinde gerekse 2'nci madde gerekçesinde T.C Merkez Bankası ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinin kapsam dışında kalacağı belirtilmiştir.

Kamu İktisadi Teşekkülleri hakkındaki 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin "Teşebbüslerin Nitelikleri" başlıklı 4'üncü maddesi gereğince; teşebbüslerin tüzelkişiliğe sahip olacağı, Kanun Hükmünde Kararname ile saklı tutulan hususlar dışında özel hukuk hükümlerine tâbi olacağı ve 1050 sayılı Kanun ile Devlet İhale Kanunu hükümlerine ve Sayıştay`ın denetimine tâbi olmayacağı hüküm altına alınmıştı. Eskiden 1050 sayılı Kanun kapsamında olmayan bu kuruluşlar yeni düzenleme ile de kapsam dışında tutulmuştur.

Belediye İktisadi Teşekkülleri (BİT'ler):

Belediye İktisadi Teşekkülleri 5018 sayılı Kanun kapsamında olmadığı halde için mahalli idareler açısından en büyük sıkıntı hangi kuruluşların belediye iktisadi teşekkülü olup olmadığıdır. Diğer bir ifadeyle BELKO, ASKİ, İSKİ, EGO ve İEET gibi kuruluşların kapsama dahil olup olmadığı konusunda sorunlar kafaları karıştıran konular içerisinde yer almaktadır.

5018 sayılı Kanunun "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinin e) fıkrası,[9] 5436 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin a/1 fıkrası ile değiştirilmiştir. Burada yer alan ifade "e) Mahalli idare: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri" şeklinde düzenlenmiştir. 5436 sayılı kanunun 10'uncu maddesinin a) fıkrasına ait madde gerekçesinde "belediyelere ve il özel idarelerine bağlı idareler ile bunların kurdukları veya üye oldukları birliklerin de kanun kapsamında oldukları açıkça belirtilmiştir. Mahalli idarelere bağlı bazı idarelerin (Büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idareleri v.s.) kanunla kurulmaları ve bunların ayrı tüzel kişiliği haiz olmaları nedeniyle tanımda yer alan eksikliğin giderilmesi sağlanmaktadır." ifadesi ile ASKİ, İSKİ EGO ve İETT gibi kuruluşların kapsam içerisinde yer aldığı açıkça ifade edilmiş ve hatta madde metni değişiklik amacının bu kuruluşlar olduğu parantez içi ifadeyle belirtilmiştir.

Kanun maddesini irdelediğimiz zaman BİT'lerin sayılmadığı ancak madde metninde açık bir ifade ile "bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri" şeklinde düzenlenmiştir. Buradan yola

[9] e) Mahalli idare: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi **(5436 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin a/1 fıkrası ile değişen ibare)** ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri,

çıkarak bağlı idare ve birlik kavramlarını net olarak ortaya koymamız, BİT'leri kapsam dışında bırakmak açısından son derece önemlidir. Diğer bir ifadeyle BİT'ler kapsam dışında tutulmuş ancak bağlı idareler ve birlikler kapsam içine dahil edilmiştir.

10.03.2006 tarih ve 26104 sayılı resmi gazetede yayımlanan "Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği"'nin tanımlar başlıklı 4'üncü maddesinin a) fıkrasında "Bağlı idare: Belediyelere bağlı, kanunla kurulan, ayrı bütçeli ve kamu tüzel kişiliğine haiz su ve kanalizasyon, otobüs, ulaştırma ve benzeri hizmetleri yürüten idareleri," ç) fıkrasında "ç) Birlik: 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu kapsamındaki birlikleri" hükümleri yer almaktadır.

Bu nedenle bağlı idare kapsamında olan 2560 sayılı Kanunla kurulan İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi (İSKİ), 3645 sayılı kanunla Kurulan İstanbul Elektrik, Tramvay ve Tünel İdaresi (İETT), 4325 sayılı Kanunla kurulan Ankara Elektrik, Havagazı ve Otobüs İşletmesi (EGO) ve ASKİ gibi kuruluşlar yukarıda belirtildiği gibi kanun kapsamındadır.

Ancak BELKO gibi kuruluşlar Belediye İktisadi Teşekkülü olduğundan bu kuruluşlar 5018 sayılı kanun kapsamında değildir.

Farklı bir açıdan bakacak olursak belediyelerin asli görevleri arasında yer alan ve yürütmek zorunda oldukları faaliyetleri amacıyla kurulmuş olan idareler kapsam içersinde yer almaktadır. Çünkü bu idareler ister özel kanunlarla kurulmuş olsun isterse tüzel kişiliği olsun sonuçta belediyeler için vazgeçilemez unsurdur. Ancak asli hizmetleri dışında piyasa koşullarında faaliyet göstererek veya diğer çeşitli nedenlerle kurmuş oldukları kuruluşlar ise kapsam içerisinde yer almamalıdır.

Döner Sermayeli İşletmeler:

Döner sermayeli işletmeler, 1050 sayılı Kanunun 49'uncu maddesi ile yasal zemine oturtularak sadece genel bütçeli idareler içerisinde kurulması öngörülmüş ama sonradan yapılan yasal düzenlemeler ile amaç dışına çıkarılarak katma bütçeli idareler ve diğer idareler içerisinde de görülmeye başlanmıştır.

1050 sayılı Kanunun 5018 sayılı Kanun ile yürürlükten kalkmasıyla, döner sermaye işletmelerin 5018 sayılı Kanun kapsamında olup olmadığı konusunda sıkıntılar ortaya çıkmıştır.

Sürece bakıldığı zaman döner sermayeli işletmeler ile ilgili, 5018 sayılı Kanunun yasalaşan ilk halinde "Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçeleri, ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alır. Bu Kanun kapsamındaki

kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri ile fonlar, 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilir." hükmü yer almaktaydı.

Madde gerekçesine bakıldığı zaman "Madde ile genel idare kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye ve fonların bütçeleri bağlı oldukları idarelerin bütçeleri içine alınmakta ve bu suretle, bütçe kapsamı genişletilmekte ve malî disiplinin sağlanmasında önemli bir adım atılmaktadır. Diğer taraftan, döner sermaye işletmeleri ile fonların 31/12/2007 tarihine kadar tasfiye edilmeleri öngörülmektedir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

08.12.2003 tarih ve 1/692 esas no, 62 sayılı karar nolu Plan ve Bütçe komisyonu Raporunda ise, "

- Genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idarelerle birlikte mahalli idareler, bağımsız bütçeli idareler ve döner sermayeler ve fonlar kapsama alınarak kamu malî yönetimi sisteminin kapsamı genişletilmekte,

- Konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçelerin yanısıra döner sermayeler, fonlar ve bağımsız bütçeli kamu idarelerinin bütçelerinin bir arada merkezi bütçe kanunu adı altında Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulması öngörülmekte," ifadelerine yer verilmiştir.

Ancak 5436 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin a/24 ve c/12 fıkraları ile geçici madde 11 değiştirilmiş ve aşağıdaki şekli almıştır.

"Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçeleri, ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alır.

Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31.12.2007 tarihine kadar yeniden yapılandırılır.

Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılıncaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir. Fonların muhasebesi de bu Kanunun öngördüğü muhasebe sistemine göre yürütülür."

Konu hakkında da tereddütlerin ortaya çıkması nedeniyle, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü 20.01.2006 tarih ve B.07.0.MGM.0.23/115-641 sayılı yazısı ile döner sermayeli işletmelerle ilgili olarak Geçici 11inci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik yürürlüğe girinceye kadar 2006 yılı işlemleriyle ilgili olarak, 5018 sayılı Kanun hükümlerine bağlı kalınmaksızın 01.01.2006 tarihinden önceki mevcut uygulamalara aynen devam edecekleri konusunda görüş bildirmiştir.

5108 sayılı Kanunun değişmeden önceki hali ve değiştikten sonraki hali arasında, döner sermayeli işletmeler açısından ciddi farklılıklar mevcuttur. 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilmesi düşünülen döner sermayeli işletmelerin, değişiklik sonrası yine aynı tarihe kadar yeniden yapılandırılması hüküm altına alınmıştır. Kanunun ilk halinde geçici madde 11 ile döner sermayelerin tasfiye edilmesi hüküm altına alınmış ve bu nedenle kanun metnine döner sermaye ile ilgili hükümler konulmamıştı. Ancak yukarıda da görüleceği gibi söz konusu geçici madde değiştirilerek döner sermayelerin yeniden yapılandırılmasına karar verilmiş ve yönetmelik şartına bağlı olarak kapsam dışında (geçici olarak) tutulmuştur.

5018 sayılı Kanunun temel ilkelerinden birisi bütçe birliğini sağlamaktır. Ancak yapılan düzenleme ile geçici dahi olsa bütçe birliği ilkesinden uzaklaşılmakta ve yönetmelik düzenleninceye kadar döner sermayeli işletmeler kapsam dışına çıkarılmakta ve tek bütçe uygulamasından uzaklaşılmaktadır. Konu sadece bütçe birliği ile sınırlı kalmayacak ayrıca bütçeleme tekniği açısından da sorun doğuracaktır.

Ayrıca geçici bir madde ile döner sermayeli işletmeler hakkında yönetmelik düzenlenerek yeniden yapılandırılması konusu ise kanun yapma tekniği açısından da değerlendirilmesi gereken ayrı bir konudur. Döner sermayelerin kalıcı olması düşünülüyorsa ki bu yönde bir kanaat vardır o zaman döner sermayeler ile ilgili düzenlemelerinde kanun içerisinde ilgili bölümlerde yer alması tartışılamaz bir gerçektir.

5436 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde kapsam dışında bırakılan bazı kuruluşlar (TOKİ, TMSF, TRT, vb.)

5436 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile;

- Bazı teşkilatların (Şeker Kurumu) kaldırılmış olması veya adlarının değiştirilmiş olması,

- İktisadi esaslara göre faaliyet gösteren TOKİ, TRT, TMSF gibi idarelerin 5018 sayılı Kanun kapsamından çıkarılması,

- Ayrı bütçe yapılmasına gerek bulunmayan bazı idarelerin bütçelerinin bağlı veya ilgili oldukları idare bütçesi içerisinde yer alması,

sebepleriyle 5018 sayılı Kanuna ekli listeler üzerinde değişiklikler yapılarak yeniden düzenlenmesi yoluna gidilmiştir.

Bu idarelerden Uyuşmazlık Mahkemesi, Yüksek Seçim Kurulu, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü, Atatürk Araştırma Merkezi, Atatürk Kültür Merkezi, Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü, Adli Tıp Kurumu, Refik Saydam Hıfzıssıhha Merkezi, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma

Merkezi, bütçelerinin bağlı veya ilgili bulundukları idare bütçesi içerisinde yer alması öngörüldüğünden cetvellerden çıkarılmıştır.

Ancak burada sıkıntı yaratan ve tartışılması gereken konu TOKİ, TRT ve TMSF gibi kuruluşların kapsam dışında tutulmasıdır. Bütçe içerisinden pay alan ve varlıkları devlet tanımı içerisinde yer alan bu tip kuruluşların kapsam dışına çıkarılmasının doğruluğu tartışılmalıdır. Sonuçta getirilen bu düzenleme ile söz konusu kurumlar parlamento ve kamuoyu denetimi dışına çıkılmıştır.

III- SONUÇ

Mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olması, Ulusal Program ve Politika Belgesi'nde de yer aldığı gibi uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu malî yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması amacıyla ortaya çıkarılmış olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yeni "Mali Anayasa" olarak yerini alacaktır. Kanun yürürlüğe girmesinden kısa bir süre sonra dahi temel değişikliklere, özde yukarıda belirtildiği gibi kapsam değişikliklerine maruz kalmıştır. Düzenlemelerin kısa süre içerisinde son bulmayacağı da aşikârdır.

Ancak, bu düzenlemelerin başarılı olabilmesi için önce insan unsurunun hazır ve istekli olması, Kanunun her şeyi çok net ve anlaşılır şekilde düzenlemiş bulunması ve kendi içinde çelişki ve tereddüde meydan verecek hükümler taşımaması, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kriterlerini tam olarak ortaya koyması gerekmektedir.

5018 sayılı Kanunun Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları başlıklı 3'üncü bölümü bu amaca hizmet etmek için tasarlanmış son derece yararlı bir bölümdür. Bölümde mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu maddeler halinde ayrı ayrı ifade edilmiştir.

Demokratik bir toplum için temel amaçlardan birisi, mali saydamlığı sağlayabilmektir. Bunun tam olarak gerçekleşmediği bir durumda demokrasiden söz edilemeyeceği bilinmelidir. Çünkü demokratik toplumlarda halk yönetime katılır. Halkın yönetime katılabilmesi, yöneticilerini denetleyebilmesi en azından memnun olmadıkları politikalar konusunda seslerini yükseltebilmesi ve yönetimin politikalarını izleyebilmesi ile her kuruşun nereye harcandığı veya etkin bir şekilde harcanıp harcanmadığını görmesiyle mümkündür. Bu da mali saydamlığı gerektirmektedir. Demokrasi için bilgilenmenin ve bilgi edinme özgürlüğünün ne derece önemli olduğunu fark eden toplumlar, bu bilgilere

ulaşmadaki hız ve kolaylıklar konusunda da birçok hakları olduğunu bilmektedirler.[10]

Ancak mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kanunun başarısı için tek başına yeterli kriterlerden değildir. Saydamlık kişilere göre veya verilebilinen bilgilere göre sınırlı kalmamalı kamu kaynağını kullanan her birim için toplumun tüm kesimleri bilgi sahibi olmalıdır. Bunu sağlayabilmenin ana yolu ise kanun kapsamını geniş tutmak, kafalarda soru işareti yaratacak ibareleri çıkarmakla oluşabilir.

KAYNAKÇA:

-Baki KERİMOĞLU, "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı 17, (Temmuz 2002), 97

-Doğan BAYAR, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?", Maliye Dergisi, S.144

-Hamdi GÜLŞEN, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme" Mali Hukuk Dergisi, Sayı 121, Ocak- Şubat, 2006, Sayfa 40

-Hamdi GÜLŞEN, "Devlet Hesaplarında Saydamlık ve say2000i", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı 16

[10] Hamdi GÜLŞEN, "Devlet Hesaplarında Saydamlık ve say2000i", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı 16

1050 SAYILI MUHASEBE-İ UMUMİYE KANUNUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ VE 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Ahmet BAĞBAŞLIOĞLU

Muhasebat Başkontrolörü

Kurumların ve kavramların yaşamaları, varlık sebepleriyle olan bağlarının aralıksız sürdürülebilmesi ile mümkündür. Yasaların varlık nedenleri de gerekçeleri olduğuna göre: Mali yapılanmanın esasını oluşturan bu iki temel düzenlemenin değerlendirilmesini ve kıyaslanmalarını sağlıklı bir şekilde yapabilmek için konumuza bu iki Kanunun "Genel Gerekçe"leriyle başlamanın doğru olacağı düşünülmektedir.

Bu düşünceyle, öncelikle, 1050 sayılı Kanunun Genel Gerekçesi, bugünkü Türkçe'ye çevrilmiş haliyle sunulmaktadır.[1]

"Birinci Meşrutiyetin ilanına kadar, Genel Muhasebe Usulü ile ilgili var olan mevzuat, 1871-1874 yılları bütçe tüzükleriyle, hesapların kayıtlarının yazılmaları hakkında çeşitli tarihleri taşıyan yönergelerden oluşmaktaydı.

Bu mevzuat bütçe kurallarının temellerini ve maliye hizmetlerinde arzulanan düzenin ruhu derecesindeki birliği kesinlikle sağlayamadığı ve özellikle giderlerin yüklenilmesi, gerçekleştirilmesi ve ödenmesi ve saymanlarla ilgili hükümleri kapsamadığı için, bu yönde yürümek isteyen bir Devletin hesap ve muhasebeyi ilgilendiren ihtiyacını karşılamaktan çok uzaktı. 1909 yılında ilk bütçenin düzenleneceği sırada bu ihtiyaç kendisini göstermiş ve bütçenin uygulama usulleri hakkında göz önünde tutulması gereken kuralların en önemli bölümünün anılan yıl Genel Bütçe Kanununa konulması zorunluluğu doğmuştu.

Bu eksik önlemin bir Devlet bütçe ve muhasebe usulünü yönetmeye yeterli olamayacağı anlaşılarak Fransa Genel Muhasebe Kanununun ülkemizde en fazla uygulanma olanağı bulunan bazı maddelerinin alınarak acilen düzenlenen ve Millet Meclisince onaylanan Usulü Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1910 yılı Eylül başından itibaren yürürlüğe konulmuştur.

[1] BAĞBAŞLIOĞLU Ahmet (2000), 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Esbabı Mucibesi ve Türkçeleştirilmiş Hali

Söz konusu kanununun uygulanmasına başlandığının daha ikinci yılında değiştirilmesi ve tamamlanması gereken bazı eksikliklerin görülmüş olması ve bunlardan kanunun cevap veremediği (suskun kaldığı) hususlar hakkında Fransa Kanununun benzer hükümlerinden alınan bazı (genelge ve yönergeler) bilgi ve tanımlarla düzeltilmeye çalışılmış olduğu gibi, görülen zarurete dayanılarak 12 Mart 1911 ve 21 Eylül 1912 tarihli kararnamelerle değişiklikler yapılmış ve her yıl Genel Bütçe Kanunlarına da bazı hükümler konulmuştu. Değişikliklerin sürekli olarak kararname olarak kalması doğru olmadığı gibi bir sene için geçerli olan Genel Bütçe Kanunlarında Genel Muhasebe kanununa ait daimi hükümlerin bırakılmasının da uygun bulunmadığı ve değişiklikler ve söz konusu ekler ihtiyacı karşılamada yetersiz kaldığı için Fransa, İtalya ve Belçika Kanunları içeriğine ve on beş senelik deneyimle ülkemizin özelliklerine göre "Usulü Muhasebe-i Umumiye" Kanununun yeniden düzenlenmesi tercih edilerek bir kanun tasarısı oluşturuldu.

Tasarının düzenlenmesinde Devlet mallarının yönetim tarzı, gelirlerin tahakkuk ve tahsilatında, hazine haklarının ve vergi yükümlüsünün teminat altında bulundurulması, giderlerin taahhüt ve tahakkukatında bütçe sınırlarının aşılmaması için saymanlardan daha çok ita amirlerine düşen temel görevler ile ita amirlerinin sayman ve murakıplara karşı sahip olmaları gereken hak ve yetkilerinin belirlenmesi, sayman hesaplarıyla bakan hesaplarının mümkün olan en kısa zamanda incelenebilmesi, yargılanabilmesi ve bakılabilmesi(görülebilmesi), bir bütçeye ait olarak senesi içinde ödenemeyen borçların sağlam bir usule bağlanması, ek ve olağanüstü ödeneklerin elde edilmesi (alınabilmesi) ve kullanılması, avans işlemlerinin daha çok kontrol altında, konusuyla uyum içindeki bir onaya bağlı olarak uygulanabilmesi, zamanaşımı maddelerine ait karşı görevler ile nakit ve mal saymanlarına ve merkez (bakanlık) saymanlıklarına ait hak ve görevlerin belirlenmesi ve açıklanması, saymanların yönetim dönemi hesaplarının Sayıştay'a verilme şekil ve zamanı, Adliye İcra Daireleriyle katma bütçe ile idare olunan daire ve kurumların özelliklerinin belirlenmesi açısından vaz geçilmez görülen (bulunan) değişikliklerin ve eklerin yapılmasına özen gösterilmiş ve bu konudaki maddelerin neden ve gerekçesi aşağıda ayrıca açıklanmıştır. "

1050 sayılı yasada değişiklik yapan 27. 02. 19179 tarih ve 24 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Anayasanın ilgili hükmü gereğince Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderilen yazının genel hükümler bölümün:de "Mali yönetimin temeli sayılabilecek 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu, son derece katı kalıplar halinde ve 1925 lerin koşullarına göre hazırlanmış olduğundan, yurdumuzun geçirmekte olduğu ekonomik değişikleri izleyemez, sanayileşme yolunda hızla ilerleyen bir ülkenin kamu yönetiminin gereksinmelerine cevap veremez bir duruma düşmüştür.

Bu kanunu yenileme konusundaki çalışmalara yıllarca önce başlanılmış olduğu halde bugüne kadar sonuçlandırma imkanı bulunamamıştır.. Günümüz koşullarına cevap verebilecek modern bir "Mali Yönetim Kanunu" yürürlüğe konuluncaya kadar, bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında verimlilik ilkesini benimsemek ve kontrolünde de etkinlik denetimine yer vermek ve bu suretle Hükümet Programında öngörülen"... kamu harcamalarında her düzeyde savurganlığı giderici önlemler alınacak ve kamu harcamalarının denetiminde Sayıştay'a daha çok etkinlik kazandırılacaktır... " hedefini gerçekleştirmek üzere bu Kanun Hükmünde Kararname ile 1050 sayılı Kanunun bazı maddeleri değiştirilmekte ve bazı yeni hükümler getirilmektedir.

Ayrıca, bugünkü bütçe sisteminin gereği olarak, her yıl bütçe kanunlarıyla değiştirilen veya yürürlüğü durdurulan maddeler ihtiyaca göre yeniden düzenlenmekte, kanun program bütçe ile birlikte, ileride yapılabilecek biçimsel değişikliklere de olanak sağlayacak duruma getirilmektedir. "denilmektedir.

24. 12. 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Genel Gerekçesi:

"Kamu mali yönetim sistemimiz 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla düzenlenmiş, söz konusu Kanun az sayıda değişiklikle bugüne kadar yürürlükte kalmış ve kamu mali yönetimini düzenleyen temel kanun olma niteliğini sürdürmüştür. 1927 yılından buyana kamu mali yönetiminde, kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Diğer yandan Dünyada kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır.

Halen ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Bunlardan sadece genel ve katma bütçeler, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilerek kanunla yürürlüğe konulmakta, diğer bütçeler ise yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir. Ayrıca, anılan bütçelerin uygulama usul ve esasları da önemli farklılıklar arz etmektedir.

Kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamaması bazı mali işlemlerin bütçelerde yer almaması, bütçe uygulamalarının mali yılla sınırlı olması ve çok yıllı bütçeleme sisteminin olmaması sistemin başlıca eksiklikleri olarak ön plana çıkmaktadır. Mevcut bütçe sınıflandırılması ve muhasebe sistemi, kamu gelir ve giderleri konusunda, hem mali yönetime hem de kamu oyuna istenilen bilgilerin ayrıntılı olarak sunulmasına teknik olarak imkan vermemektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısıyla, mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olması, Ulusal Program ve Politika Belgesi'nde yer aldığı üzere uluslar arası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol siteminin oluşturulması amaçlanmaktadır.

Diğer taraftan bu Kanun tasarısıyla, bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin arttırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmektedir.

Bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulacak Merkezi İdare Bütçe Kanunuyla, bütçenin kapsamı genişletilmekte ve aşağıda belirtilen yeni düzenlemeler getirilmektedir.

Bütçe türleri uluslar arası standartlara uygun olarak yeniden tanımlanmakta ve sınıflandırılmaktadır. Bu çerçevede katma bütçe kaldırılmakta ve bu kapsamda yer alan kamu idareleri idari ve mali statüsüne göre genel bütçeli ya da özel bütçeli idare haline getirilmektedir. Ayrıca, döner sermaye işletmeleri ve fonların gelir ve giderlerinin ilgili oldukları idare bütçesine dahil edilmesi sağlanmakta; bunların belirli bir süre sonunda tasfiye edilmesi öngörülmektedir.

-Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde yer alması sağlanmakta, bütçe dışında gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmektedir.

- Genel idareye dahil kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleşmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminlerinin Merkezi İdare Bütçe Kanununun ekinde yer alması öngörülmektedir.

-Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe büyüklükleri Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulmaktadır.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, Kanunda sayılan sınırlı sayıdaki maddeye tabi olmakla birlikte genel olarak Kanun kapsamı dışında tutulmakta; mali özerkliklerini zedeleyecek herhangi bir hükme yer verilmemektedir.

- Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli Merkezi İdare Bütçe Kanununa eklenmektedir.

Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması amacıyla, bütçe hazırlama çalışmalarına daha erken başlanılmakta, kamu

idarelerinin bütçeleri üzerinde daha ayrıntılı hazırlık ve sağlıklı tahmin yapması sağlanmakta ve mali yönetimde çok yıllı bütçeleme sistemine geçilmektedir. Bu çerçevede, plan-bütçe ilişkisi güçlendirilerek kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamaları ve bütçelerini bu plana dayandırmaları öngörülmekte, amaçların ve hedeflerin bütçe büyüklükleri ve sürdürülebilir finansman planı düzeyinde hangi ekonomik koşullarda gerçekleştirileceğine ilişkin olarak kamu idarelerine orta vadeli program ve mali plan ile yol gösterilmektedir.

Diğer taraftan Uluslar arası ve Avrupa Birliği standartlarına uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulmakta ve kamu idarelerinin bütçe uygulama sürecindeki inisiyatifleri artırılmaktadır. Kamu idarelerine bütçe hazırlama ve uygulamaya ilişkin görevlerine ek olarak, harcama öncesi kontrol yetkisi verilmekte ve iç denetçilik müessesesi oluşturulmaktadır.

Kamu mali yönetiminde görev yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta ve yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır. Buna göre, kamu idarelerinin mali işlemleri, kurulacak mali hizmetler birimleri tarafından yapılacak, bütçe sınıflandırılmasında ödenek tahsis eden yöneticiler harcama yetkilisi olarak karar vermeye yetkili olacak, iş ve işlemler harcama yetkilisi tarafından verilen harcama talimatı üzerine gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilecektir. Saymanların ödeme aşamasındaki uygunluk görevleri sona erdirilerek, bunun yerine kamu idaresi başkanına bağlı olarak çalışacak mali kontrol yetkilisine, harcama sürecinin belirli aşamalarında kontrol görevi verilmektedir.

Tasarı ile mali yönetimde şeffaflığın sağlanması ve sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının kurulması, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sırasında gerekli bilginin gerekli zamanda verilmesi suretiyle kamuoyu denetiminin sağlanması, kamu hesaplarının uluslar arası standartlara uygun bir muhasebe düzenine göre tutulması sağlanmaktadır. Diğer taraftan, kamu idarelerince idare faaliyet raporu, mahalli idareler için İçişleri Bakanlığınca değerlendirme raporu ve Maliye Bakanlığınca genel faaliyet raporu düzenlenmesi öngörülmekte, ayrıca diğer yöntemlerle mali yönetim verilerinin ve mali istatistiklerin düzenli olarak kamuoyuna açıklanması sağlanmaktadır.

Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil işlemleri kaldırılmakta, konumu uluslar arası standartlara uygun hale getirilmekte, Maliye Bakanlığınca yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize işlemi ise yönetsel sorumluluk ve mali kontrol yetkisinin paylaştırılması ilkesi çerçevesinde kamu idarelerine bırakılmaktadır. Böylece bir yandan bütçe işlemlerine hız kazandırılırken, diğer yandan Sayıştay'ın dış denetim organı olarak sadece harcama sonrası denetime odaklanmasına imkan

tanınmaktadır. Ayrıca genel idareye dahil kamu idarelerinin tamamı, dış denetim kapsamına alınmaktadır. ”

Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (5436 sayılı) Genel Gerekçesi: “Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizi yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Kanunun mevzuat hazırlamaya ve teşkilatlanmaya yetki veren maddeleri ile bazı geçici maddeleri yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş, diğer maddelerinin de 01701/2005 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Diğer taraftan, bu kanunla öngörülen sistemin uygulanması için Kanunda 31/12/2007 tarihine kadar geçiş dönemi belirlenmiştir.

5018 sayılı Kanunun bütçe hazırlama ve uygulamaya ilişkin maddelerinin 01/01/2005 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle, 2005 yılı genel ve katma bütçeleri 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa göre hazırlanmıştır. 1050 sayılı Kanuna göre hazırlanan bütçelerin yine aynı Kanuna göre uygulanması zorunluluğu nedeniyle 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunuyla 5018 sayılı Kanunun bütçe uygulamasına ilişkin hükümlerinin 2005 yılında uygulanmaması hükme bağlanmıştır.

Kanunda öngörülen yeni mali yönetim ve kontrol sistemine geçişi sağlamak amacıyla 2004 ve 2005 yıllarında yoğun çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmalarda ilgili idarelerle birlikte katılımcı yöntemlerle yönetmelik ve diğer düzenlemelere ilişkin taslak metinler oluşturulmuştur. Diğer yandan, Kanunun getirdiği yeni düzenlemeler hakkında ilgili idarelerle kamuoyuna yönelik bilgilendirme çalışmaları yapılmıştır.

Kanunda öngörülen düzenlemelerin hazırlanması sırasında tespit edilen hususlar ve kamu idarelerine yönelik gerçekleştirilen bilgilendirme çalışmaları sırasında alınan görüş ve önerilerden, kanunda yer alan bazı teknik ibarelerde ve yönetmelik hazırlama yetkisi veren maddeler ile uygulamaya ilişkin bazı konularda değişiklik yapılmasına ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir.

Kanunun yayımından sonra da mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin olarak Avrupa Birliği ile ilişkiler sürdürülmüş ve görüşmeler yapılmıştır. Avrupa Birliği yetkilileriyle yapılan görüşmelerde, Avrupa Birliği müktesebatına uyum konusuna ilişkin olarak Kanunun bazı maddelerinin yeniden gözden geçirilmesi gereği ortaya çıkmıştır.

Diğer taraftan, Türk mali sisteminin Avrupa Birliği müktesebatına uyumunu sağlamak amacıyla Avrupa Birliği fonlarından finanse edilen çeşitli projeler uygulamaya konulmuştur. Bu kapsamda Maliye Bakanlığınca

Fransa Ekonomi Maliye ve Endüstri Bakanlığı ile birlikte "Türk Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Avrupa Birliği Uygulamaları ve Uluslar arası Standartlarla Uyumlaştırılması" konulu eşleştirme projesi 2004 yılının Mart ayında başlatılmıştır. Bu proje kapsamında 5018 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan yönetmelik taslakları Avrupa Birliği Uygulamaları ve uluslar arası standartlar açısından gözden geçirilmiştir. Bu çalışmalar sırasında da Kanunun bazı maddelerinde değişiklik yapılması ihtiyacı ortaya konulmuştur.

Yukarıda belirtilen nedenlerle, 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta yapılması gereken değişikliklere ilişkin olarak bu Kanun Tasarısı hazırlanmıştır.

Tasarıyla genel olarak;

-Bazı teknik ibare ve ifadelerde düzeltmeler yapılmaktadır.

-İç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirilmektedir.

-İşlem sürecinin hızlandırılmasını ve etkinliğini sağlamak üzere, mali kontrol yetkilisinin sistemden çıkarılarak, ön mali kontrol fonksiyonunun mali hizmetler biriminde ve harcama birimlerinde gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.

-Bu çerçevede, mali hizmetler biriminin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmektedir.

-Mevcut teşkilat yapılarında yer alan Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlıkları ve Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Dairesi Başkanlıkları kaldırılmakta, Başbakanlıkta ve Milli Savunma Bakanlığı dışındaki bakanlıklarda Strateji Geliştirme Başkanlığı, Kanunun eki (1) sayılı cetvelde yer alan idarelerde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı ve Kanunun eki (2) sayılı cetvelde belirtilen kamu idarelerinde strateji geliştirmeye ilişkin hizmetlerin yerine getirildiği Müdürlükler kurulmaktadır.

-Kanunun uygulanması için gerekli kadro ihdas ve iptalleri ile özlük haklarına ilişkin düzenlemeler yapılmaktadır."

1050 SAYILI MUHASEBE-İ UMUMİYE KANUNUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Söz konusu düzenlemelerin genel gerekçelerinin incelenmesi sonunda da görüleceği üzere: 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, yaklaşık (80) yıldır ülkemizin mali anayasası niteliğini sürdürebilme başarısını göstermiş, mali yönetimimizin hukuki dayanağını oluşturmuştur.

Anılan Yasanın bu başarıyı sergileyebilmesinde ; oldukça uzun bir süreçte edinilen deneyimlerin olumlu yönde ve ciddiyet içinde değerlendirilmesi aşamalarından sonra kanunlaşmış olmasının önemli rol oynadığı düşünülmektedir.

Diğer yandan, bu Yasanın :Devlet giderlerinin yapılmasında, ita amiri-gider tahakkuk memuru-sayman üçlüsünün görevlendirilmesi suretiyle, Devletin yapılanmasında benimsenen "kuvvetler ayrılığı ilkesi"ni çağrıştıran bir anlayışın, görev ve yetkilerin kötüye kullanımına meydan vermeksizin güçlerin sac ayağı oluşturacak şekilde sağlam bir hizmet anlayışı zeminine oturtabilmiş olmasının, göz ardı edilemeyecek derecede önemli bir özellik olduğunu belirtmenin, gerekliliğine inanılmaktadır.

1050 sayılı Yasanın 13. maddesinin gerekçesinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, Devletin giderlerinin yapılması ve Devlet gelirlerinin elde edilmesi hususlarının, sorumluluk altında yürütülmesinin mali yönetimin en önemli kuralarından birisi olarak benimsenmesi, Devlet hazinesinden yolsuz para çıkmasında, hazineye ait paraların Devlet kasasına girmemesinde ilgili ve görevli olanların derece, derece sorumlu sayılmalarının öngörülmesi, bu Yasanın Devlet mallarının üstün bir anlayış ve ciddiyet içinde korunmasına ve idaresine öncelik verdiğini tereddütsüz olarak göstermektedir.

1050 sayılı Yasanın bu özelliklerinin öne çıkmasında, bu Yasanın hükümleri kadar, Devlet 'in varlık sebebini oluşturan hizmetin yasalarla belirlenmiş standartlar çerçevesinde yerine getirilmesi hususunda: Devlet ciddiyetine yakışır nitelikte ve liyakat ilkesi ışığında oluşturulmasına önem ve öncelik verilen Saymanlık Kurumunun, Saymana yüklenen kusursuz sorumluluk gibi ağır bir baskı unsuruna rağmen, olumlu katkılarını belirtmenin de, bir görev olduğu kanaatini taşımaktayız.

Ancak bu belirlemelerin yanında: Bu Yasanın yürürlüğe girdiği tarihten bu yana ülkemizde ve dünyada yaşanan gelişmeler ile gelecekte yaşanabileceği beklenen gelişmeler dikkate alındığında ve özellikle Avrupa Birliğine tam üye olma sürecinin de kaçınılmaz kıldığı ve hızlandırdığı yeniden yapılanma ortamında; ihtiyaç duyulan, uluslar arası standartlar ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması ihtiyacının da vurgulanması gerekmektedir.

Bu açıdan bakıldığında, 1050 sayılı Kanunun: Özellikle kapsamının darlığı, bütçe sınıflandırmasının ve muhasebe sisteminin, mali yönetimin ve kamu oyunun ihtiyaç duyduğu bilgileri arzulanan nitelikte sağlamakta ve özellikle uluslar arası münasebetlerde doğru ve gerekli iletişimin kurulmasında önem arz eden aynı dilin konuşulması hususlarında yetersiz kaldığını ifade etme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca kamu harcamalarının yapılmasında görevli olanlar arasında görev-yetki ve sorumluluklar açısından, bulunması gereken adil ve sağlam bir dengenin

kurulamamış olması, ita amirlerinin bilinen istisnalar dışında, kural olarak mali sorumlulukları bulunmazken; gider tahakkuk memurları ile saymanların sorumluluklarının tespitinde kusursuz sorumluluk ilkesinin uygulanması, mali yönetimimizin, konuyla ilgili hukuk kuralarıyla açıklanmasında oldukça zorlanılan önemli bir zafiyetini oluşturmaktadır.

Çağdaş bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin alanı belirlenirken; kamu kaynağını herhangi bir şekilde kullanan tüm kurum ve kuruluşların kapsama dahil edilmesi ilke olarak kabul görmektedir. Ayrıca, kalkınma planları ile bütçeler arasındaki ilişkinin güçlendirilmesi ve çok yıllı bütçe sisteminin getirilmesi, bütçe kapsamının bütün kamu idarelerini kapsayacak şekilde tespiti, parlamento tarafından bütçe hakkının en iyi ve etkin olarak kullanılabilmesi, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması, görev-yetki ve sorumlulukların açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenmesi, özellikle harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin kurulması, yüklenilen sorumluluğun, idari, cezai veya mali yönden taşıdıkları niteliğin ve sorumlulukları tayin mercilerinin tereddüde meydan vermeyecek biçimde saptanabilmesi, etkin bir denetim sisteminin oluşturulması, çağdaş bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde bulunmasında zorunluluk olduğu düşünülen hususlardır.

Açıklanan hususların gerçekleştirilebilmesi için öncelikle, mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin temel oluşturacak Yasanın; Anayasanın ilgili hükümleri, kamu yönetimine ilişkin temel teşkil eden düzenlemeler, kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilatına ilişkin düzenlemeler, Sayıştay'la ilgili düzenlemelerin birbirleriyle çelişmeyen uyumlu bir bütünlük oluşturacak bir hukuk sisteminin kurulmasının sağlanması gerekir. Ayrıca, olması gerekenlerin yasal alt yapısının mükemmel bir ahenk içinde kurulabilmesinin bile belirlenen hukuki standartların zamanında ve doğru biçimde uygulamasının sağlanamaması halinde beklenen başarının yakalanmasının mümkün olamayacağının bilincinde olma zorunluluğu unutulmamalıdır.

1050 SAYILI MUHASEBE-İ UMUMİYE KANUNU İLE 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNUN KARŞILAŞTIRILMASI

Yaklaşık seksen yıldır, kamu mali yönetimimizin yasal temelini oluşturmuş ve mali anayasa kavramıyla özdeşleşerek tarihteki yerini almak üzere olan 1050 sayılı Kanun ile Avrupa Birliğine tam üye olma sürecinin zorunlu kıldığı yeniden yapılanmanın kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin çağdaş ölçülerde kurulabilmesinde temel fonksiyonu üstlenmesi istenen ve bu özellikleri ile yeni mali anayasa rolünü oynaması beklenen 5018 sayılı Kanunun kıyaslamasını yapmaya çalışırken: Eldeki değerlerin, gelecek için hedeflenen değerlere ulaştıracak neden ve gücü oluşturduğu

düşüncesini esas alacağız. Bu değerlendirmeden hareket ederken; eldeki değerlerin küçümsenmesinin de, ulaşılabilecek son nokta olarak yeterli görülmesinin de insanın ve dolayısıyla toplumun önünde önemli birer engel teşkil ettiğine inanılmaktadır.

Yine bu iki temel düzenlemenin karşılaştırılmasına başlanmadan önce: Varlık sebebinden uzaklaşmamak, doğruluk ve tutarlılıktan vazgeçmemek gerektiğini hatırlayarak, doğrusunun söylenip yanlışının, yanlışının söylenip doğrusunun yapıldığı yerde hukuk Devletinin varlığından söz etmenin mümkün olmadığını vurgulamak istiyoruz. Yasaların sözleri ve özleriyle uyum içinde olmalarının ve hukukun üstünlüğü ilkesiyle bağdaşan bir niyet ve iradeyle ve tutarlılık içinde uygulanmasının kaçınılmaz olduğu kanaatini taşıyoruz. Aksi halde yasal düzenlemelerle bir anlamda topluma verilen sözlerin gereğini yerine getirmeyerek; yalanların, yasalarla söylendiği izleniminin oluşmasına yol açılır ki, böylelikle hukuka duyulan güvenin sarsılmasının doğuracağı, büyük ve telafisi zor maliyetleri kamuya ve gelecek nesillere yüklemenin vereceği utançla karşı karşıya kalmak kaçınılmaz olacaktır.

Kamu mali yönetiminin temellerini oluşturan ve oluşturacak olan bu iki yasal düzenlemeyi: Öncelikle, genel anlamda, kapsam açısından, kamu mali yönetiminde yer alanların görev, yetki ve sorumlulukları yönünden ve ana hatlarıyla karşılaştırmaya çalışacağız. Daha sonra da 5018 sayılı Yasayla getirilen yenilik niteliğindeki hususlara ışık tutacağız.

GENEL ANLAMDA KARŞILAŞTIRMA:

Bilindiği üzere, yürürlüğe girmesinden bu yana otuza yakın değişikliğe uğrayan 26. 05. 1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu; Devletin mal varlığının alınması, korunması ve yönetimi, Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi ile bunlarla ilgili işlemlerin hesaplarının tutulması ve verilmesine ilişkin temel ilkeleri ve bu işlemleri gerçekleştireceklerin görev, yetki ve sorumluluklarını düzenlemiştir.

Henüz tam anlamıyla yürürlüğe bile girmeden 22. 12. 2005 tarih ve 5436 sayılı Kanunla ciddi ölçüde değişikliğe uğrayan 24.. 12. 2003 tarih ve5018 sayılı Kanun ise; 1050 sayılı Kanundan farklı olarak, daha çok teorik hükümlere, ve kamu maliyesine ilişkin ilkelere yer vererek, mali saydamlık, stratejik plan ve performans denetimi gibi kavramları getirmiştir. Görevliler ve mali denetimin ne şekilde yapılacağı ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bazı maddelerdeki yeni terim ve kavramların tercüme niteliklerinin belirginliği Yasanın anlaşılabilirliğini azaltmıştır.

KAPSAM AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA:

1050 sayılı Yasanın kapsamı birinci maddesiyle "Devletin bütün mallarının yönetim ve muhasebesi bu kanuna tabidir. " denilmek suretiyle

belirlenmiştir. Devlet kavramı ; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile başka bir ifadeyle de genel bütçe ile yönetilen teşkilatla sınırlı kalmış ve bunların tümü Devlet tüzel kişiliği içinde bırakılmıştır. Diğer yandan, Katma bütçeli ve özel bütçeli idareler (Mahalli idareler) kendi özel kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde bu Kanuna tabi tutulmuşlardır. (1050/118)

5018 sayılı Kanunun kapsamı ise, 5436 sayılı Kanunun 10/b maddesiyle değişik 2. maddesinde; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşturulan, " genel yönetim" kavramı esas alınmak suretiyle belirlenmiştir. Ayrıca, Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslar arası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla Kanun kapsamına dahil edilmiştir.

Bu Kanuna bağlı (III) sayılı cetvelde gösterilen: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Telekomünikasyon Kurumu, Sermaye Piyasası Üst Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Kamu İhale Kurumu, Rekabet Kurumu, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu da bu Kanunun sadece, 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68, 76 ve 78 inci maddelerine tabi tutulmuştur.

Diğer taraftan, 1050 sayılı Yasa ile bütçeler, genel katma ve özel bütçe olarak ayırıma tabi tutulurken, 5018 sayılı Yasa, bu konudaki sınıflandırmayı, uluslar arası standartlara uygun olarak: Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olar hazırlanıp uygulanacağını hükme bağlamak suretiyle yapmıştır. (5018/12)

Böylelikle, 1050 sayılı Yasanın kamu mali yönetimi ve kontrol sistemini etkileyen değişme ve gelişmeler karşısında yetersiz kaldığı kapsam konusu 5018 sayılı Yasa ile, bu yönde duyulan ihtiyaca cevap verebilecek şekilde düzenlenmiş olmaktadır. Ancak, yeniden yapılanma sürecinde büyük önem verilen kamu temel yönetimiyle ilgili hukuki düzenlemeler arzulanan ve beklenen nitelik ve yeterlilikte yürürlüğe girmedikçe hukuki düzenlemeler arasında sağlanması zorunlu olan uyum ve bütünlük hususlarındaki eksikliğin giderilmesi mümkün görülmemektedir.

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YER ALANLARIN GÖREV, YETKİ VE SORUMLULUKLARI YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMA:

1050 sayılı Yasa açısından kamu mali yönetiminde yer alanları öncelikle ita amiri (1. derece ve 2. derece), tahakkuk memuru (gelir ve gider) sayman olarak belirtebiliriz. Daha geniş açıdan bakıldığında bunlara ilave

olarak, sayman mutemedi, ita amiri mutemedi ile 22. maddede sayılan görevlileri dahil edebiliriz.

5436, sayılı Yasa ile yapılan değişikliklerden sonra, 5018 sayılı Yasada kamu yönetiminde yer alanların; bakan, üst yönetici, harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler uzmanı, mutemet ve muhasebe yetkilisi mutemedi olarak belirlendiğini ve mali hizmetler birimi ile iç denetçilere de kamu mali yönetimde rol verildiğini ifade edebiliriz.

5018 sayılı Yasanın genel gerekçesinde ve ilgili madde gerekçelerinde: Mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesi öngörülmüştür.

Diğer yandan, kamu maliyesinin temel ilkeleri başlıklı 5/b maddesiyle "Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır. " Ve aynı Yasanın mali saydamlık başlıklı 7. maddesinin birinci fıkrasıyla, " Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. " Hükümleri getirilmiş, aynı maddenin (a) bendiyle de görev yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Hesap verme sorumluluğu başlığını taşıyan 8. maddeyle de "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır." Hükmü konulmuştur.

Yukarıdaki açıklamaların değerlendirilmesi sonunda ;5018 sayılı Yasanın gerekçelerinde belirtilen amaçlarla, ilke ve esaslara ilişkin maddelerindeki ifadeler arasında tutarlılık ve yeterlilik olduğu açıkça ve hoşnutlukla gözlemlenebilmektedir. Ancak, bu doğruluğu ve önemi tartışılmaz amaç ve temel hükümlerin, Yasanın bu konuların uygulamasını doğrudan yönlendirecek nitelikteki maddelerindeki hükümlerle, aynı uyum ve tutarlılığı yansıtıp, yansıtamadığını ortaya koyabilmek açısından, Yasanın konuyla ilgili maddelerini incelemek, uygulamayı ve tamamlayıcı mevzuat çalışmalarını dikkatle izlemek gerektiği düşünülmektedir. Bu noktadan hareketle kamu mali yönetiminde bu Yasayla rol verilenlerle ilgili hükümlere ana hatlarıyla değinmeye ve hatırlatmaya çalışacağız.

Bakanlar başlıklı ve 5436 sayılı Yasanın 10/a maddesiyle değişik 10. madde de, bakanların kamu yönetimindeki rolleri açıklanmış ve bakanların kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda,

Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. Bakanların Başbakana karşı olan sorumluluğunun, Anayasanın 112. maddesi çerçevesinde değerlendirmek suretiyle, bu sorumluluğa ilişkin usul ve esasların Başbakan tarafından belirlenmesi gerekeceği ifade edilebilir. Milli Savunma Bakanı diğer bakanlardan farklı olarak aynı zamanda üst yönetici olarak da görev üstlenecektir. Mali yönetime ilişkin temelleri oluşturan her iki düzenlemede de tabiatıyla, diğer bakanlardan farklı olarak Maliye Bakanına verilmiş görev ve tanınmış yetkiler bulunmaktadır. Bu hususun ayrı bir çalışma konusu olması nedeniyle detaya inilmese de: 5018 sayılı Yasanın 5436 sayılı Yasanın 10/a maddesiyle değişik, 30. maddesiyle, genel mali yönetim ve eşgüdüm görevleri çerçevesinde, merkezi idare bütçesinin hazırlanması ve uygulanması, mali disiplinin sağlanması, kamu mali yönetim sisteminin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi amacıyla Maliye Bakanının yetkili kılındığını belirtmenin gerekli olduğu düşünülmektedir.

Bilindiği üzere, 1050 sayılı Kanunun 13. ve 71. maddeleri gereğince; Bakanlar, birinci derece ita amiridirler ve bakanların sorumluluğunu, Türkiye Büyük Millet Meclisi tayin eder. Bakanlar kendi bütçelerinin ita amiridirler ve gider tahakkuk ettikçe, her bakan ikinci derece ita amirlerine ödeme emri tebliğ edilmek suretiyle izin verir,

Üst yöneticiler başlıklı ve 5436 sayılı Yasanın 10/c maddesiyle değişik11. madde de, Milli Savunma Bakanlığında bakanın, bu bakanlık dışındaki bakanlıklarda müsteşarın, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticinin, il özel idarelerinde valinin, belediyelerde belediye başkanının üst yönetici olduğu açıklanmıştır. Ayrıca üst yöneticilerin, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu oldukları ve bu sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır. Ancak, merkez dışındaki (Taşra) teşkilatlarda üst yöneticilerin kimler olacağının maddede belirtilmemiş olması, yetki devri yoluyla devrinin düzenlenmesinin düşünülmesinden kaynaklansa da bu hususun, uygulamada sorun kaynağı olabileceği de dikkate alınmalıdır.

Üst yönetici, 1050 sayılı Yasada yer almayan ve mali yönetimimize bu maddeyle dahil edilen yeni bir kavramdır. Mali yönetimlerin anayasası niteliğini taşıyan bu tür temel hukuki düzenlemelerde getirilen sorumluluğun

öncelikle mali sorumluluk olması gerektiği düşünülse de üst yöneticilerin bu Yasada belirtilen yükümlülükleri nedeniyle Bakana karşı idari sorumluluk taşıdıkları anlaşılmaktadır. Ancak bu husus ve kamu mali yönetiminde görev alan bütün unsurların sorumlulukları hakkında, Sayıştay'a ilişkin olarak yapılacak hukuki düzenlemede, ikileme yer vermeyecek nitelikte hüküm getirilmesinin zorunlu olduğu düşünülmektedir.

5018 sayılı Yasanın 5436 sayılı Yasanın 1. maddesiyle değişik "Harcama Yetkisi ve Yetkilisi" başlıklı 31. maddesinde; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu, ancak teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisinin, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebileceği hükme bağlanmıştır. Aynı maddeyle, kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun ; kurul, komite veya komisyona ait olacağı belirtilmiş ve genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibariyle harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği ve harcama yetkisinin devredilmesinin, yetki devredenin idari sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı hususları hükme bağlanmıştır. Ayrıca, yine aynı maddede, harcama yetkililerinin, bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkililerinin ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabileceği hususları açıklanmıştır.

5018 sayılı Yasanın, "Harcama talimatı ve sorumluluk" başlıklı 32. maddesinde: Harcama yetkililerinin vereceği ve hizmetin gerekçesine, yapılacak işin konusuna ve tutarına, süresine kullanılabilir ödeneğine, gerçekleştirme usulüne ve gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilerin yer alacağı harcama talimatı ile bütçelerden harcama yapılabileceği belirtilmiştir. Aynı maddede, harcama yetkililerinin ;verdikleri 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 sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

Bu sorumluluğun; hem idari hem de mali nitelikte olduğunun tereddütsüz kabul edilmesinin ve bu anlayışla uygulanabilmesinin :Bu Yasanın varlık sebebini oluşturan gerekçesinde belirtilen amacı ile esasa ilişkin maddeleriyle getirilen ilkelerin gerçekleşebilmesi yönünden de

zorunlu olduğu ve büyük önem taşıdığı kanaatindeyiz. Bu nedenlerle Sayıştay'a ilişkin Yasayla ilgili düzenlemenin, değinilen hususlara paralel şekilde, açık ve anlaşılır nitelikte yasalaşmasının kaçınılmaz olduğunu bir kez daha vurgulamak istiyoruz.

5018 sayılı Yasanın "Merkez dışı birimlere ödenek gönderme" başlıklı 22. maddesinde, kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkililerinin; merkez dışı birimlere, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ve "Ödenek Gönderme Belgesi" düzenlemek suretiyle ödenek göndereceklerini ve merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ödenek gönderilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanının yetkili kılındığı belirtilmiştir. Aynı Yasanın "Yüklenmeye girişilmesi" başlıklı 26. maddesinde de, harcama yetkililerinin tahsis edilen ödenekler dahilinde yüklenmeye girebilecekleri belirtilmiştir. Yine aynı Yasanın, 5436 sayılı Yasanın 10. maddesiyle değişik ve "Ön ödeme" başlıklı 35. maddesi ile; harcama yetkilisinin uygun görmesi ve ödeneğinin saklı tutulması kaydıyla, kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabileceği hükmü getirilmiştir.

Harcama yetkisi ve yetkilisinin doğru tespiti konusunda, analitik bütçe sınıflandırılması yapısı içinde "kurumsal sınıflandırma "nın çok iyi anlaşılması ve özellikle ödenek tahsisinin kurumsal kodlamadaki üçüncü ve dördüncü düzeyinde gerçekleştiğini ve dolayısıyla bu birimlerin en üst yöneticilerinin harcama yetkisine sahip oldukları şeklinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Harcama yetkisinin kurumsal sınıflandırmayla belirlenebildiği durumda, harcama yetkisi yılı bütçesindeki ödenekle ifade edilebilecek, dolayısıyla harcama yetkilisi, harcama yetkisini bütçeden almış olacaktır. Kurumsal sınıflandırmada yer almayan birimlere ise harcama yetkisi ödenek gönderme belgesiyle verilecektir.

Bilindiği üzere, 1050 sayılı Yasanın ilgili hükümlerine göre : İta amiri, Devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin geçici ya da kesin olarak ödenmesi için saymanlara yazılı emir ve izin veren yetkili olarak kabul edilmiş (1050/10), birinci derece ita amirleri (Bakanlar), ve ikinci derece ita amirleri (Esas itibariyle vali ve kaymakamlar olmakla birlikte, askeri birim komutanlarına ya da kuruluş amirleri ile il ve ilçe idari şube başkanlarına ikinci derece ita amirliği yetkisi verilebilmektedir.) olmak üzere ikiye ayrılmıştır. (1050/13 ve71)

1050 sayılı Yasa hükümleri çerçevesinde, sorumluluk üstlenme (Deruhte-i mesuliyet) hali ve 22. maddeyle getirilen yükümlülükler dışında, kural olarak; ita amirlerinin sorumsuzluğu ilkesi benimsenmiştir. (!050/13, 22 ve 82) Kanaatimizce, 5018 sayılı Yasa ; 1050 sayılı Yasada düzenlenmiş olan ita amirleri ve gider tahakkuk memurlarının görev ve yetkilerini büyük

ölçüde birleştirmek suretiyle harcama yetkilisine mal etmiş ve harcama yetkililerini mali sorumluluk kapsamına almıştır.

5018 sayılı Yasanın, 5436 sayılı Yasanın 10. maddesiyle değişik ve " Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları " başlıklı 61. 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 mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri olarak tanımlanmış ve muhasebe işlemlerini yürütenlerin muhasebe yetkilisi olduğu, memuriyet kadro unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisinin olmadığı belirtilmiştir.

Aynı maddeyle, muhasebe yetkilisinin, muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu olacağı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinin, 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, Maliye Bakanlığınca yürütüleceği ve muhasebe yetkililerinin gerekli bilgi ve raporları kamu idarelerine verecekleri hususları hükme bağlanmıştır. Ayrıca muhasebe yetkililerinin, bu kanunun 5436 sayılı Yasayla değişik, 34. maddesinin birici fıkrasında belirtilen, ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyerek emanet hesaplarına alınan tutarların ödenmesine ilişkin hükümler ile, bu. maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ve aşağıda açıklanan kontrol yükümlülüklerinden sorumlu oldukları ve muhasebe yetkililerinin yine bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumluluklarının, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlı olduğu; muhasebe yetkililerinin, görev ve yetkilerinin, yardımcılarına devredilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükümleri getirilmiştir.

Muhasebe yetkililerinin ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde : Yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlü oldukları; sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamayacakları, belgesi eksik ve hatalı olan ödeme emri belgelerinin, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte yazılı olarak harcama yetkilisine gönderileceği ve hataların düzeltilmesi ve eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işleminin gerçekleştirileceği, muhasebe yetkililerinin ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamayacakları ve işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza ederek, denetime hazır bulunduracakları hususları yine aynı maddede belirtilmiştir.

Anılan maddenin son fıkrasıyla da : Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin, muhasebe yetkilileri adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar şeklinde tanımlanarak, doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumlu oldukları ve görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Bu hükmün gereği olarak Maliye Bakanlığınca düzenlenen; "Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" 31 Aralık 2005 tarihli ve 26040(3. M) sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak, 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Muhasebe yetkilisi mutemetlerine ilişkin hükümler;1050 sayılı Yasanın 12. maddesinde tanımlanan sayman mutemedine benzer şekilde düzenlenmiştir. 5018 sayılı Yasanın 5436 sayılı Yasayla değişik 59. maddesinin sondan bir önceki fıkrasıyla da, harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevinin bir kişide birleşemeyeceği ve mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenlerin mali işlem sürecinde görev alamayacakları açıklanmıştır.

5018 sayılı Yasanın ilgili hükümleriyle:Muhasebe yetkililerinin yerine getirmekle görevli ve sorumlu tutuldukları muhasebe hizmetinin ; 1050 sayılı Yasanın 9. maddesinde sayman tanımına paralel şekilde tanımlandığı, ancak;muhasebe yetkililerinin görev ve yetkilerinin, 1050 sayılı Yasanın 81. maddesiyle saymana verilen, inceleme görev ve yetkilerine göre azaltıldığı anlaşılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında: muhasebe yetkilisine daha önce saymanın görev ve yetki alanı içinde olan kanun, karar ve tüzüklere (mevzuata) uygunluk denetimi ile giderin kendisine verilen yetki içinde olması ve bütçe tertibine uygunluk konularında yapılacak denetim görev ve yetkisinin muhasebe yetkililerine değil de harcama yetkililerine tevdi edildiği görülmektedir. Diğer yandan muhasebe yetkililerine verilen "yetkililerin imzasını " kontrol görevinin, imzaların varlığının mı doğruluğunun mu kontrol edileceği yönünden, uygulamada ikileme yol açabileceği kanısı oluşmaktadır. Ayrıca, mevzuata uygunluk denetiminin muhasebe yetkilisi için öngörülmemiş olmasının, yetki kargaşasına yol açmaması için, maddi hata denetiminin sınırlarının çok net anlaşılır şekilde açıklanmasını zorunlu kılmışsa da; bu ihtiyaç, 21/01/2006 tarih ve26056 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, 30/12/2005 tarih ve 2005/1992 karar sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile çıkartılan " Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik " in "Ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde yapılacak kontroller " başlıklı 29. maddesinin son iki fıkrasında bu konuda yapılan açıklamalarla giderilmeye çalışılmıştır.

5018 sayılı Yasanın, 5436 sayılı Yasanın 6. maddesiyle değişik ve "Ön mali kontrol "başlıklı 58. maddesinde, ön mali kontrolün harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsadığı, ön mali kontrol sürecinin mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşacağı, kamu idarelerinde ön mali kontrol görevinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütüleceği belirtilmiştir. Aynı Yasanın, 5436 sayılı Yasanın 7. maddesiyle değişik ve " Mali hizmetler birimi " başlıklı 60. maddesiyle; mali hizmetler biriminin mali yönetim ve kontrol sistemindeki rolü ve görevlerine ilişkin hususlar düzenlenmiştir. Daha önce genel olarak, bütçe dairesi başkanlıklarınca yürütülen görevlerin kamu idarelerinde kurulacak ve teşkilat kanunlarında gösterilecek mali hizmetler birimlerince, mesleğe giriş ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esasları Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikte düzenlenecek olan, mali hizmetler uzmanı istihdamı suretiyle yerine getirileceği anlaşılmaktadır.

5018 sayılı Yasanın, 5436 sayılı Yasanın 10. maddesiyle değişik ve "Giderin gerçekleştirilmesi" başlıklı 33. maddesiyle, giderlerin gerçekleştirilmesinin, harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesini imzalaması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanacağı belirtilmiş:gerçekleştirme görevlilerinin, harcama talimatı üzerine, işin yaptırılması, mal ve veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütecekleri ve bu Yasa çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumlu oldukları açıklanmıştır. 1050 sayılı Yasanın gider tahakkuk memurlarıyla ilgili hükümlerinin düzenlenmesinde esas alınan anlayıştan çok farklı bir şekilde, giderlerin gerçekleştirmesinde bir kişinin değil, gerçekleştirme sürecindeki görevli komisyon, kurul veya kişi ve kişilerin sorumlu tutulacağı görülmektedir. Ancak, ita amirleri ile gider tahakkuk memurlarının; konumları, görev yetki ve sorumluluklarının 5018 sayılı Yasanın ilgili hükümleri çerçevesinde genellikle harcama yetkililerinde birleştirilmiş olması hususu ile birlikte değerlendirildiğinde, bu düzenlemenin, 1050 sayılı Yasanın 22. maddesinin (E) bendinde sorumluluk alanını genişleten anlayışı yansıttığını da kabul etmek gerekmektedir.

İta amirlerinin, sorumluluğu üstlenme ve 1050 sayılı Yasanın 22 maddesiyle yapılan düzenlemeler dışında mali yönden sorumsuzluğu kabul edilirken, gider tahakkuk memurlarıyla saymanların mali yönden hem de kusursuz sorumluluk gibi ağır bir yük altında tutulduğu bir sistemden, 5018 sayılı Yasa hükümleri çerçevesinde, Harcama Yetkililerinin; 1050 sayılı Yasadaki ita amiri ve gider tahakkuk memuru ve saymana ait olan görev ve yetki ve sorumlulukları üstlendikleri bir noktaya gelinmiş bulunmaktadır.

Böylelikle, 5018 sayılı Yasanın bu konudaki ilgili hükümleri ile: Yıllardan beri, ciddi bir anlayış ve titizlikle seçilen ve eğitim sürecine tabi tutulduktan sonra, liyakat ilkelerinin ışığında, Merkez Saymanlık Müdürü, Muhasebe Müdürü, Malmüdürü Askeri Defterdar, Saymanlık Müdürü gibi unvanlar altında ve sayman sıfatıyla kolay elde edilemeyecek ölçüde, deneyim sahibi olan yetişmiş insanların, taşıdıkları niteliklerin daha altındaki bir fonksiyonu yürütür hale getirilmeleri sonucunun doğmasına neden olunmaktadır. Bu sonucun, aynı zamanda, 5018 sayılı Yasanın gerekçeleriyle de, esasa ilişkin hükümler içeren maddeleriyle de çelişen, kamu kaynağının ve nitelikli insan unsurunun israfına yol açan ;anlaşılması ve kabulü zor bir durumu ifade ettiği düşünülmektedir.

Harcama yetkililerinin 5018 sayılı Yasayla düzenlenen bu konumunun korunmasıyla birlikte, kusursuz sorumluluk kavramının Sayıştay Yasasında gereken düzenlemeler yapılarak, sistem dışına çıkarılmasının yanında, muhasebe yetkililerinin mevzuata uygunluk denetimi görev ve yetkisiyle donatılması suretiyle, hem çağdaş seviyedeki mali yönetimin vazgeçilmez niteliği olan yetki-görev ve sorumluluk dengesinin sağlam bir şekilde kurulabileceği ve hem de yukarıda açıklanan çelişki ve israfın önlenebileceği inanç ve kanaatini taşımaktayız.

5018 SAYILI YASANIN, KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLER:

5018 sayılı Yasanın kamu mali yönetim ve kontrol sistemine getirdiği yenilikleri ayrıntısına girmeden başlıklar itibariyle özetlemeye çalışacağız. Söz konusu yasa ile, kamu mali yönetim ve kontrol sistemine: Ön mali kontrol, iç denetim-dış denetim, kamuoyuna açıklama gereği, stratejik planlama ve performans esaslı bütçe, üç yıllık bütçe, ödemelerde öncelik belirlemesi, bağış ve yardım kabulünde sınırlama, Devlet muhasebesi ve kamu zararı kavramlarıyla anlamlı ve önemli katkılar sağlandığı ve ayrıca Yasada, temel kavramlara yer verilerek tanımlanmaları, kamu maliyesinin temel ilkelerinin madde halinde düzenlenmiş olmasının, yararlı olduğu düşünülmektedir.

İzin verilirse şimdi, özetlemek isterim acizane, bir şiirle sözümü:

YIKILAN ÇINAR İLE YEŞEREN FİDAN

26 Mayıs 1927 de doğdu,

Adı “Bin elli” kondu,

Devlet malını canı belledi,

Dile kolay, 80 yıl onu namusuyla yönetti.

Milletin hakkını korumaktı, en büyük yemini,
En çok saymana güvendi ve onu yed-i emin tayin etti,
Nerede görev, nerede sorumluluk varsa ona yükledi,
O da taşımak için hakkıyla bu şerefi,
Çalıştı, didindi, direndi, ömrünü yitirdi,
Belki de bu idi, ”Mali Anayasa” nın tek vebali.

Ona teşekkür etmek, vefanın gereği,
Herkesin hayrınadır, Devletin dirliği,
Vermek zorundayız ilme, liyakate ve hukuka önceliği,
Ancak, bugün de yarın da hiç unutmayalım ki;
Emeğimiz, ürettiğimiz ve hizmetimiz ölçüsünde olabiliriz efendi.

Avrupa Birliğine katılmak, tek hedefimiz oldu,
Yeniden yapılanma, artık kaçınılmaz yoldu
5018 ile kurulacak, şimdi yeni mali düzenimiz.
Anlaşılan olacak o, yeni ümidimiz.

Dikilen taze fidan, ”Beş bin on sekiz” diyor ki:
Güvendim ve görevlendirdim seni, ey yetkili,
Verdim sana en kutsal bildiğim emaneti,
Kamu kaynağını, hazineyi,
Sundum, en tutarlı gerekçeleri,
En akılcı, en güzel hedefleri,
Getirdim, en sağlam mali ilkeleri,
Sözünde dur, iyi yönet, verimli kullan varlığımı,
Unutma soracak millet bunun, mutlak hesabını,
Yıkıp, tarihe gömdüm, gelecek için, asırlık çınarı,
Biliyorum, arayacağım, ”Muhasebe Yetkilisi” yaptığım saymanı.

Ne pahasına olursa olsun, sağlamalıyım,

Görev-yetki-sorumluluk dengesini,

Başka çarem yok, mutlaka kurmalıyım,

Çağdaş nitelikli mali yönetimi,

İnanıyorum, bu her yurtseverin en içten dileği.

KAYNAKÇA

UÇAK Fikri (1996), Genel Muhasebe Kanunu,

TOSUN Hikmet (2001), 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.

İLBAŞ A. Kadir, İNAN Atilla, ŞAHBENDEROĞLU, (2006), Açıklamalı-Gerekçeli Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

ÜÇBAŞ Abdurrahman (2004), Mali Kılavuz, sayı 25.

ARSLAN Ahmet (2004), Mali Kılavuz, sayı 25.

BAĞBAŞLIOĞLU Ahmet, Mali Kılavuz, sayı 25.

BAĞBAŞLIOĞLU Ahmet, (2000), 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Esbab-ı Mucibesi ve Türkçeleştirilmiş Hali.

KAMU KAYNAĞININ KULLANILMASINDA MALİ ŞEFFAFLIK VE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN ROLÜ

İsmail Hakkı ÇAKIR

Muhasebat Başkontrolörü

GİRİŞ

Ülkemiz, uluslararası kuruluşlar destekli kapsamlı bir mali uyum programı çerçevesinde mali yönetim alanında ciddi bir değişimi gerçekleştirmiştir. Bu değişimin temel dinamiklerini; mevcut bütçe sisteminin kamu kurumlarını ve/veya harcama alanlarını bütçe dışında tutan yapısı, kamu kaynakları üzerinde etkin karar alma, yönetme ve hesap vermeye yönelik bir sorumluluk mekanizmasının kurulamaması, halkın kamu kaynakların kullanımı konusundaki denetimini etkin olarak kendisi ve parlamento aracılığıyla gerçekleştirememesi, kamuda muhasebe ve raporlama sisteminin yetersizliği gibi etkenler oluşturmuştur.

Bu değişim çerçevesinde; reform niteliğinde doğru ilkelerin benimsendiği, etkinliğin artırılması ve kamu hizmetlerinin gereği gibi sunulmasını temine yönelik mali yönetim yapısının kuruluş ve işleyiş ilkelerinin yeniden belirlendiği 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe konulmuştur.

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, sağlamak üzere oluşturulan kamu mali yönetiminin yasada sayılan ilkeleri gerçekleştirecek şekilde faaliyet gösterip göstermediğini anlamanın en iyi yolu, bunların şeffaflık ve hesap verme sorumluluğuna uygun hareket etmelerini sağlamakla mümkündür. Parlamento, ancak şeffaflık sağlandığında ve hesap verme sorumluluğu tam olarak yerine getirildiğinde, kendi verdiği yetkilerin ve kaynakların ne kadar iyi bir şekilde kullanıldığından emin olabilir.

Kamu yönetiminde şeffaflık 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 şeffaf 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 şeffaf 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.

İşte bu çalışmada 5018 sayılı Kanunun "Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları" başlığı altında yer alan mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramlarının muhasebe sistemi ve denetim olgusu ile birlikte açıklanacaktır.

I. MALİ SAYDAMLIK

A. Saydamlık Kavramının Kamu Mali Yönetimindeki Gelişimi

Dünya genelinde yaşanan ekonomik krizlerin temelinde yatan nedenlerden biri de, krize neden olan gelişmelerin yaşandığı ülkelerde yeterli veri üretiminin, saydamlık ve açıklığın olmamasıdır. Bu anlamda ekonominin en büyük aktörü olan Devletin, hesap ve işlemleri konusunda açık olmaması, genel kabul görmüş standartlara göre bilgi üretmemesi piyasa ekonomisi kurallarının etkin çalışmasını engellemektedir.

Saydamlık (transparency) ve hesap verilebilirlik (accontabilty) gibi kavramların önem kazanmasında, uluslararası mali ve düzenleyici kuruluşlar tarafından ele alınmasında, uluslararası finansal yapının krizlerden sonra yeniden yapılandırılması gerekliliği ve küreselleşen dünyanın ortak sorunu olan yolsuzluk olgusu etkili olmuştur.[1]

Saydam siyasa oluşturulması ve uygulanması konularında geliştirilen standartların temelinde, ekonomik yapının ekonomik gelişmelere cevap verecek bilginin üretilmesi ve yayınlanmasında istekli ve organize olmaması yatmaktadır. Gerçekten, ekonominin en büyük aktörü Devletin hesap ve işlemleri konusunda açık olmaması, genel kabul görmüş standartlara göre bilgi üretmemesi, üretilen bilginin kamunun tüm faaliyetlerini izlemeye imkan verecek içerikte olmaması, kamusal faaliyetlerin bütünün bağımsız denetime açık olmaması piyasa kurallarının yeterince etkin çalışmasını engelleyen temel faktörler olarak öne çıkmaktadır.

[1] M.Ferhat Emil, H Hakan Yılmaz,(2004) Mali Saydamlık İzleme Raporu(II) Tesev Yayınları s. 4

Saydamlık konusunda birçok uluslararası belge[2] bulunmakla birlikte aşağıda yalnızca Uluslararası Para Fonu (IMF) ve İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından yapılan çalışmalar özetlenmiştir.

Uluslararası Para Fonu (IMF) kamu yönetimi anlayışı ve mali reformlarda taşıdığı önem nedeniyle üye ülkeler için "Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü"nü (Code of Practices on Financial Transparency) kabul etmiştir. Düzenlemenin asıl amacı uzun vadede, sistemin ürettiği verilerle ülkenin mali sürdürebilirliğinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesini sağlamak, kısa vadede ise etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında da yeterli bilgi üretilmesini mümkün kılmaktır.

Yayınlanan bu rehber, mali saydamlığı bir zorunluluk olarak değil, sadece adapte olunması gereken bir dizi kurallar seti olarak nitelemektedir. IMF, üye ülkeleri bu tüzüğe uymaya teşvik ederken, kendisi için geçerli olacak limitleri de ortaya koymaktadır. Mali saydamlık ile ilgili olarak Tüzük ile eş zamanlı olarak yayımlanan Mali Saydamlık El Kitabında 4 temel ilke ve bunların alt başlıkları bulunmaktadır(IMF, 1999b);

► Rollerin ve sorumlulukların açık olması ilkesi,

► Bilginin kamuya açık olması ilkesi,

►.Bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması ilkesi

► Denetimin ve istatistiki veri yayınlamanın bağımsız olması ilkesi. [3]

Mali saydamlık ve mali raporlama konusunda yapılan düzenlemelerden birisi de OECD'nin 1999 yıllık toplantısında oluşturulan çalışma gurubu tarafından Sekreterya'ya üye ülkelerin deneyimlerine dayanılarak önerdiği mali saydamlık ile ilgili rehberdir. Rehber, üye

[2] (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) nin 1989 yılındaki kongresinde onayladığı "INTOSAI Denetim Standartları" ile 1998 yılında kabul ettiği "Mesleki Ahlak Kuralları", - ABD'de federal devletin kamu görevlileri için belirlediği "10 ahlak ilkesi" ile ABD Temsilciler Meclisi ve Senatosunun kabul ettiği "Gün Işığında Yönetim Yasası", - OECD tarafından 1998 yılında yayımlanan "Kamu Yönetiminde Etik İlkeler" başlıklı tavsiye kararı, -Dünya Gümrükler Organizasyonunun "Dürüstlük Aksiyon Planı",- Avrupa Ombudsman Enstitüsünün 28 Temmuz 1999 tarihli "İyi Yönetim İçin Davranış Kodu", - Birleşmiş Milletlerin 12 Aralık 1996 tarihli Yolsuzluğa Karşı Eylem ve Kamu Görevlileri İçin Uluslararası Davranış Kuralları adlı bildirisi-Uluslararası Para Fonunun Parasal ve Mali Politikalarda Saydamlık Üzerine En İyi Uygulamalar Kodu,- Yolsuzlukla Mücadele Global Forumu 1999 yılında Yolsuzlukla Mücadele ve Adalet ve Güvenlik Görevlileri Arasında Dürüstlüğü Tesis Etmeye İlişkin Rehber İlkeler adlı bildirisi, -Avrupa Konseyinin 2000 yılında "Kamu Görevlileri İçin Davranış Kuralları" adlı çalışması g.b.)

[3] Emine KIZILTAŞ, (2001), IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, s.2-3

ülkelerinin ortaklaşa hazırladıkları uyulma zorunluluğu olmayan bir çalışmadır. Hazırlanan rehber üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, mali saydamlığı gerçekleştirebilmek için öncelikli olarak mali raporlar üzerinde durulmuş ve bu mali raporların neler olduğu (kapsamlı bir bütçe raporu, bütçe hazırlık çalışmalarını esas teşkil edecek ön bütçe raporu, mali nitelikte raporlar), hangi bilgileri içermesi gerektiği ile nasıl hazırlanması gerektiği hususlarına özellikle yer verilmiştir. İkinci bölüm raporda yer alacak belirli tanımları açıklamaktadır. Bunlar iktisadi varsayımlar, vergi harcamaları, mali yükümlülükler ve mali varlıklar, sabit varlıklar, çalışanların emekli aylıklarına ilişkin yükümlülükler ile koşullu yükümlülükler olarak sayılmıştır. Son bölümde, yayınlanan veri ya da bilgilerin karşılaştırma yapmaya elverişli, anlamlı ve doğru olmasını temin etmek için, tutarlı, ilkeli ve ulusal ve uluslararası standartlarda muhasebe yönteminin; yayınlanan raporların ya da bilgilerin doğruluğunun sağlanması için içsel ve dışsal denetimlerin ve sorumlulukların gerekliliğine ilişkin kıstaslar ortaya konulmuştur. [4]

B. Mali Saydamlığın Tanımı ve Önemi

> ***"Yasal gizlilik kavramı, bürokrasinin önemli bir keşfidir. Bürokrasi hiçbir şeyi gizlilik kadar fanatik bir tarzda savunmaz."***
> ***Max Weber***

Temsili demokrasilerde parlamentolar, bütçe hakkı yoluyla kamu yararına mal ve hizmet üretmeleri için yürütme organına yetki verirler. Burada, karar verme işlevi siyasete, bu politikaları uygulama işlevi de idareye bırakılmıştır. Fakat bu görevlerin yürütülmesi aşamasında, çoğunlukla güvenilir, anlaşılabilir ve kullanılabilir bilgi paylaşımının olmayışı, çoğunluğu ilgilendiren kararların ve gerekçelerinin yeteri kadar açıklanmaması ve bu kararlara yönelik işlemler için saydam ve açık kuralların belirlenmemiş olması, yolsuzluklara açık bir davetiye teşkil edebilmekte ve menfaate yönelik istismarların ortaya çıkması kaçınılmaz olabilmektedir. Dolayısıyla, kamu yönetiminde saydamlığın olmaması yönetsel kusurların ve kural dışı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Mali saydamlığın olmadığı bu ortamda ne yazık ki hesap verme sorumluluğu da yeterince tesis edilememektedir.

Bu nedenle, saydamlık niteliğini kaybetmiş ya da hiç taşımamış mali sistemler, ekonomik ve siyasal istikrarsızlığın, etkin olmayan yönetimlerin

[4] Zuhal TEK, "OECD Ülkelerinde Mali Saydamlık Rehberi", Bütçe Dünyası, Yıl:1, Sayı:4, Ağustos 2000,ss. 4-6.

sebebi haline gelmiştir.[5] Günümüzde bu önlemleri alabilmek için geliştirilen araçlar arasında hesap verme sorumluluğunu en ön plana çıkanıdır. Hesap verme mekanizmasının başarısını belirleyen araç ise saydamlıktır. Saydamlık olmadan, hesap verebilirliğin olması, hesap verebilirlik olmadan da saydamlığın olması mümkün değildir.

Kamu yönetimi sisteminde saydamlığa yönelik adımların atılmasında ve geliştirilmesinde karşılaşılan güçlükleri ve engelleri dört grupta değerlendirmek mümkündür;

►Kamu yönetiminin geleneksel yapısı ve idare anlayışı

►Yasal alt yapının eksikliği,

►Yönetimin araçları ve mali kaynakların yetersizliği,

►Kamuoyu duyarsızlığı ile bilgiye erişme ve kullanma seviyesinin yetersizliği,

►Bağımsız denetim organlarının(yargı, medya, denetim kurumları)yokluğu veya yetersizliği.

Saydamlık, idarenin işlevinin mümkün olduğu kadar etkin bir biçimde yerine getirilmesine, daha genel bir ifade ile idarenin elindeki yetkileri kamu yararına aykırı veya kişisel çıkarını gözeten bir biçimde kullanmasına engel olur. Saydamlık, milletin devlete emanet edilen kaynakların nasıl kullanıldığını izlemesini sağlar. Milletin devleti daha iyi izleyebilmesi, politikacıların ve bürokratların kamu yararına daha uygun davranmasını teşvik eder. Bu nedenle saydamlık, kamusal kaynakların dağılımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirir ve kamu yönetimini yetkinleştirir[6].

Saydamlık; mevcut koşullara, kararlara ve eylemlere dair bilginin erişilebilir, görünür ve anlaşılır kılındığı bir süreçtir. Saydamlıktan anlaşılan, bilgilenmek amacıyla karar sürecine katılan yurttaşlarca, karar sürecinin açıklığı ve anlaşılabilirliğidir. Saydamlık; devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır".[7]

[5] Filiz ŞALCI, Kamu Mali Yönetiminde Saydamlığın Sisteme Olumlu ve Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi, (Ocak,2005), G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü e-Dergisi, Sayı:3, www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php

[6] İzak ATİYAS, Şerif SAYIN, (2000), "Devletin Mali ve Performans Saydamlığı", www.tesev.org.tr/etkinlik/

[7] Erdin İVGİN, (2005), "Kamu Mali Yönetim Anlayışındaki Değişiklikler", www.worldbank.org/publicsector/ pe/turkeysymposium

Yapılan tanımlamalardan da görüleceği üzere saydamlık kavram olarak her zaman hesap verebilirlik ile yakından ilgilidir. Çünkü saydamlık talebinde temel amaç; kişileri, hükümetlerin ya da piyasaların yürüttükleri faaliyetler ve politikalar dolayısıyla sorumlu tutulabilmelerini sağlamaktır.

Saydamlık hesap verebilirlikle daima etkileşim halinde olan bir etik ilkedir. Saydam olmayan bir kamu yönetiminde kamu görevlilerinin etik dışı faaliyetlerini denetleyebilmek oldukça güçtür. Kamu yönetiminde kabul edilen etik davranış kuralları ne kadar iyi düzenlenmiş ve ihlalleri için öngörülen yaptırımlar ne kadar ağır olursa olsun, saydamlık olmadan bu etik davranış ilkeleri kağıt üzerinde varlığını sürdürmekten daha öteye gidemez. Saydamlık, kabul edilen etik davranış kurallarının hayata geçirilmesi ve kamu yönetiminde etik bilincin yerleştirilmesi için öncelikli bir koşuldur. Kamuda etik düzeyinin yükseltilmesine, kamu yönetiminde davranış kurallarının kabul edilmesi dahil hiçbir adım, idarede saydamlık sağlanması kadar katkıda bulunmamıştır.

Saydamlık demokrasi kavramıyla da yakından ilgilidir ve vatandaşların siyasi varlıklarının niteliğini etkileyen bir olgudur. Vatandaşın, devletin yetkilerini nasıl kullandığı hakkında bilgi elde edememesi, devletin denetlenmesi için kurulmuş olan diğer mekanizmaların, örneğin seçimlerin, etkinliklerini yitirmesine neden olur. Vatandaşın gözünde, rekabet içindeki siyasi aktörlerin performanslarını karşılaştırmak zorlaştığından, rakip siyasi aktörler, örneğin siyasi partiler, birbirine benzemeye başlar. Dolayısıyla, saydamlığın zayıf olduğu durumlarda temsili demokrasilerin etkin bir şekilde işleyebilmesinin en önemli şartlarından biri yerine getirilmemiş olur. Saydamlığın olmaması, devletin vatandaşlara hesap verme sorumluğunun yerine getirilmemesi demektir.[8]

Saydamlık eksikliğinin hem devlet hem de vatandaşlar üzerine yüklediği maliyetler vardır. Devlete güven azaldığından devletin borçlanma maliyeti yükselir, ödemek zorunda olduğu risk primi artar. Devletin iç işleyişinde bilgi akışının azalması kontrolleri zayıflatır, israf ve yolsuzluğu artırır. Kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik azalır, etkinlikte iyileşme yapmak zorlaşır. Hizmet maliyetlerinin artması, devletin asli görevlerini yerine getirmesi için gerekli finansmanı bulmasını zorlaştırır. Devlet hesabını bilemez hale gelir. Kamu yararına politika üretmek zorlaşır. Devlet toplumdan kopuk ve denetlenemez bir güç haline gelir. Vatandaşların devlete güveni azalır.

Devlet faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir hale gelmesi olarak algılanan saydamlık; Devletin topluma karşı daha sorumlu ve hesap verir bir hale getirmenin önemli araçlarından biri olarak görülmektedir. Bununla

[8] İzak ATİYAS, Şerif SAYIN, age

birlikte, kamu mali yönetiminin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bir bilgi setini kamuya sunulması ve sonuçta bu bilginin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesi ile kamuda etkinliğin artırılması mali saydamlığın temel ilkesi olmaktadır.[9]

Globalleşen ekonomide, makroekonomik istikrara ulaşmada ve dengeli büyümeyi sağlamada mali saydamlığın rolü çok büyüktür. Çünkü devletin ekonomi alanındaki başlıca sorumluluğu makroekonomik istikrarın korunmasıdır. Bu çerçevede devletin ekonomik şeffaflığı, makroekonomik politikalar ve gelişmeler hakkında zamanında, anlaşılır, ilgili, nitelikli, güvenilir bilgiye erişimin sağlanması anlamına gelmektedir. Mali saydamlık, bir yönetimin orta vadeli mali politikalarının başarılı bir şekilde gerçekleşmesinde oynadığı rol(örneğin; mali piyasalarda ortaya çıkacak düşük maliyetlerden sağlanacak fayda gibi) dolayısıyla makro ekonomik politikaların iyi anlaşılması, bu politikalara olan desteğin ve ekonominin büyüme potansiyelinin artmasına imkan sağlamış olur. Bunun aksine, saydam olmayan ya da saydamlık uygulamalarından sapma gösteren mali sistemler, ekonomik istikrarsızlığın yanı sıra politik ve mali istikrarsızlığa yol açabilir, verimliliği azaltır ve eşitsizliği arttırır. Kısaca, mali saydamlık iyi bir yönetim imajı yaratır. İyi bir mali yönetim imajı da hükümet faaliyetlerinin etkinliğini arttırır ve güçlü bir kamu mali sisteminin oluşmasına katkıda bulunur.

Kamusal mali işlemlerde saydamlık, mali politikaların planlanması ve sonuçları ile ilgili daha bilinçli bir kamuoyunun oluşmasına, mali politikaların uygulanması konusunda hükümetlerin sorumlu tutulmasına ve böylece makroekonomik politikaların ve seçimlerin daha iyi anlaşılmasına ve geçerlilik kazanmasına imkan verecektir. [10]

Mali saydamlığın yararlarını(sonuçlarını) aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz[11];

► Bütçeye ilişkin bilgilerin zamanında yayınlanması, Devletin hedeflerinin ne olduğu hakkında piyasanın bir değerlendirme yapmasını ve piyasanın kendini buna göre ayarlamasına imkan verir.

► Saydamlık, hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli araçlardan biri olarak demokrasinin hakim olduğu ülkelerde sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların iktidardan uzaklaştırılmasına yol açar.

[9] Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (Mart 200),
www. ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik8/raporson.doc
[10] Filiz ŞALCI, a.g.e.
[11] E. Kızıltaş, a.g.e. s.9

► Saydam bir mali sistem, bilgilere tam, doğru ve zamanında ulaşılmasına, hiyerarşi içinde kimin ne yaptığının bilinmesine imkan vererek kamu kesiminde sorumluluk dağılımını kolaylaştırır.

► Mali saydamlığın açıklığı gerektirmesi, kamu harcamalarında etkinliği arttırır. Örneğin kamu alımlarının saydam bir şekilde yapılması ihaleye fesat karıştırılmasını güçleştirir.

► Mali saydamlık Devlete olan güveni arttırır, ekonomik ve sosyal etki yaratır. Saydamlık kamuoyunun kaynakların nasıl kullanıldığını izleyebilmesini sağlar. Milletin Devleti daha iyi izleyebilmesi, politikaların ve bürokratların kamu yararına daha uygun davranmalarını teşvik ederek, kamusal kaynakların dağılımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirir ve kamu yönetimini yetkinleştirir.

► Genel olarak, saydamlığın yaygın olarak uygulandığı demokratik ülkelerde performans kriteri ön plana çıkar.

► Saydamlık, kamusal kaynakların kullanımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirdiği gibi kamu yönetimine duyulan güveni de artırır. Saydamlık, toplumun devlet üzerindeki denetimini artırdığından, saydam bir sistemde devletin kendi ihtiyari yetkilerini kısıtlayan kurallar koyması ve bu kurallara uyacağı konusunda toplumu ikna etmesi, bu konuda inandırıcı olması daha kolaydır.

"…Hiç bir şey saydamlık kadar politikalardaki kötü uygulamaları kontrol edemez. Evinin çevresindeki duvarın etrafına bir delik açmaya çalışan bir İrlandalı'ya ne yaptığı sorulduğunda İrlandalı şöyle cevap vermiş: 'evin bodrum katındaki karanlığın dışarı çıkması için uğraşıyorum.' Galiba, yapılması gereken de budur. Woodrow Wilson

C. Mali Saydamlığın Fonksiyonları

Saydamlığın hayata geçirilmesi devletle vatandaş arasındaki ilişkileri güçlendirir. İlişkilerin gücü, daha sağlıklı bir kamu politikasının temelleri kurma imkanı verdiği kadar aşağıda sayılan unsurlara da katkı sağlar;

a. Mali Disiplini Sağlama Fonksiyonu: Mali saydamlık, iyi bir ekonomi politikası için ön şarttır. Saydam bütçe belgelerinin zamanında yayımlanması piyasalar için hükümetin niyetlerini değerlendirmek ve bu yolla hükümet üzerine yapıcı bir disiplin kaynağı olmalarını daha kolay hale getirir. Saydamlık kötü politikaların politik riskini artırır.

Saydam olan bir sistemde mali tasarrufa gitmek daha kolaydır. Ancak mali disiplinin yeniden bozulmama garantisi yoktur. Bu nedenle saydamlığa

yönelik kalıcı reformlar yapılması mali disiplinin de kalıcı bir biçimde tesis edilmesini sağlayacaktır.

Mali saydamlık, bir yönetimin orta vadeli mali politikalarının başarılı bir şekilde gerçekleştirmesinde önemli rol oynar. Bunun yanında makroekonomik politikaların ve tercihlerin kamuoyu tarafından anlaşılması suretiyle beklentiler üzerinde olumlu sonuçlar yaratılır. Mali saydamlık ile idareye olan güvenin arttırılmasıyla, iyi bilgilendirilmiş kamu tarafından temel makroekonomik politikalara olan destek artar ve düşük maliyetle borçlanma imkanı sağlanmış olur. Bunun aksine, saydam olmayan mali yönetim, ekonomik istikrarsızlığın yanı sıra politik ve mali istikrarsızlığa yol açabilir, verimliliği azaltır ve eşitsizliği arttırır.

Kamusal mali işlemlerde saydamlık mali politikaların planlanması ve sonuçları ile ilgili daha bilinçli bir kamuoyunun oluşmasına mali politikaların uygulanması konusunda hükümetlerin sorumlu tutulmasına ve böylece makroekonomik politikaların ve tercihlerin daha iyi anlaşılmasına ve geçerlilik kazanmasına imkan verecektir. Hükümetlerin en önemli politika belgesi olan bütçe ile siyasi, ekonomik ve sosyal amaçları uzlaştırılması ve uygulanması mümkündür. Bu nedenle bütçede şeffaflığın sağlanması, ilgili tüm mali bilgi ve verilerin zamanında açıklanması, tek bütçe hesabı sisteminin kullanılması, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kamu hesaplarının sonuçları aşamalarında kamuoyunun bilgilendirilmesi mali sistemlerin geliştirilmesi için gereklidir. Yanı sıra kamu ihale sisteminin rekabeti sağlaması, ihale ilanından, kazanan isteklinin belirlendiği ana kadar şeffaflığın sağlanması kamu kaynakların etkin dağılımının sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır.

b. Etkinliği Sağlama Fonksiyonu: Kamu harcamalarının milli gelir içindeki payının büyüklüğü, kamu harcamalarının ve devletin etkinliğinin sorgulanmasını gerektirmiştir.

Niteliği itibariyle kamu harcamaları, sosyal fayda sağlayan harcamalardır. Dolayısıyla da kamu harcamalarının yapılması ve hizmetlerin üretilmesinde toplumsal olarak katlanılan sosyal maliyet vergiler yoluyla vatandaşa yansımaktadır. Aynı zamanda vergi mükellefi olan vatandaşların harcama kararları, kaynakların kullanım yerleri, gerekçeleri, etki ve sonuçlarını değerlendirmeye ihtiyaçları vardır. Bu ihtiyaç, seçmen olma sıfatıyla da demokratik haklarını kullanmasının yönünü belirlemesi bakımından en temel ihtiyaçtır.

Saydamlık, bu temel işlevin yerine getirebilecek en temel araçtır. Saydam bir sistemde kamu kaynaklarının kullanılması ile elde edilen sonuçların maliyetleri izlenebilecek, varsa savurganlığın boyutları ve bu alanda alınmış tedbirlerin sonuçları görülebilecektir. Kamu harcamalarının genel ekonomi içinde sahip olduğu önemli etki ve fonksiyonları(tüketim,

yatırım, üretim, kaynak dağılımı, gelir dağılımı g.b.) dolayısıyla harcamalarda sağlanacak etkinlik kamu harcamalarının beklenen etki ve faydalarının artmasına imkan verecektir.

c.Hesap Verme Sorumluluğunu Sağlama Fonksiyonu: Kamu otoritelerinin kamu adına yaptıkları işlemler ile kendilerine tevcih edilen kamu kaynaklarını nasıl kullandıklarının denetimi konusu çağdaş yönetimlerde hesap verme sorumluluğu olarak ele alınmıştır. Ülkemizde, negatif anlamıyla kontrol ve cezalandırma, pozitif anlamda da kamuoyunu hedefler ve sonuçları hakkında bilgilendirmeyi ifade etmek üzerine kullanılan hesap verme sorumluluğu, bireylere hizmeti hedef alan basit, verimli ve saydam yönetime ulaşma hedefinin esası olmuştur.

Bütçe ve harcama politikaları konusunda denetim görevi ile görevli denetim kurumlarının bağımsızlıklarının sağlanarak güçlendirilmesi ile kamu kurumlarının iç denetim ve kontrol sistemlerinin geliştirilmesi de hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine katkı sağlayacaktır.

d. Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Fonksiyonu: Kamu kaynaklarının yolsuzluk ve rüşvete konu olması, güvenilir, anlaşılabilir ve kullanılabilir bilgi paylaşımının olmayışından beslenmektedir. Kamu otoritelerinin verdikleri geniş bir kesimi ilgilendiren kararların hangi gerekçelerle alındığının yeterince açıklanmaması ve bu kararlara ait yönergelerin saydam ve açık kurallarının olmaması yolsuzluklara ve istismarlara davetiye çıkarmaktadır.

Yolsuzluk, devredilen yetkinin kamusal ve özel çıkarları zedeleyecek şekilde her türlü kötüye kullanılmasıdır. Bu yüzdendir ki kamu kaynaklarının verimsiz kullanımı ile yolsuzluk konusunda kamuoyunda yaygın olan inanç saydamlığı önemli hale getirmiştir. Kamu yönetiminde saydamlığın olmaması yönetsel kusurların ve kural dışı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.[12]

Saydam bir sistem sayesinde, yönetenlerin kamunun kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullandığı konusunda gerekli bilgileri vatandaşlara ulaşması, yönetenlerin, yetkilerini kamu yararına ters ve kendi çıkarlarına gözeten bir şekilde kullanmasının önüne geçecektir. Saydamlık, kamusal kaynakların kullanımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirdiği gibi kamu yönetimine duyulan güveni de artıracaktır.

D. Mali Saydamlığa (ve Hesap Verme Sorumluluğuna) Katkısı Bakımından Muhasebe Sistemi

Saydamlık, devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Bir ülkede mali saydamlıktan söz

[12] Filiz ŞALCI, a.g.e.

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 önceden belirlenen sürelerde yayımlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir.

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 yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin bir aracı konumundadır. Uygulamaya koyulan ve tahakkuk esasına dayanan muhasebe sisteminin şeffaflığa sağlayacağı katkıları şu şekilde sıralayabiliriz;

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

► 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 bulunulmaktadır.

► Devlete ait standartları önceden belirlenmiş bir bilanço çıkarılabilmekte, borçlar ve varlıkların yapısı düzenli olarak gösterilebilmektedir.

► 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.

► Varsayım ve tahminlerdeki sapmalar ile gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkabilecek mali riskler raporlanacaktır.[13]

E. Mali Saydamlık-Performans Saydamlığı

Kamu kaynaklarının kullanımında saydamlığı iki başlık altında incelemek faydalı olacaktır.

Bunlardan birincisi, mali saydamlıktır. Mali saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilgisinin var olması demektir. Kamu mali kaynaklarının kullanımında saydamlığın temelinde etkin bir raporlama vardır. Raporlamanın etkin yapılabilmesi ise zor bir iş değildir. Bugün, birçok devlet bu raporları hazırlamaktadır. Etkin bir mali raporlama, devletin mali politikalarının niyet ve gerekçelerini, politika hedeflerini açık bir biçimde ortaya koyar, uygulamayı yakından takip eder ve uygulama sonuçlarını aktarır, bu sonuçların başta konan hedefler ile ne kadar uyumlu olduğunu ve bu hedeflerden ne kadar saptığını belirler. Son olarak, bu raporlama bağımsız bir dış denetim kuruluşu tarafından denetlenir.

Performans saydamlığı ise nihai mal ve hizmet sunumunda etkinliğin (yani mümkün olan en az maliyetle sunulup sunulmadığının veya amaçlanan toplumsal hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığının) değerlendirilmesine yarayan veya bu değerlendirmeyi kolaylaştıran bilgilerin sunulmasıdır.

Performans saydamlığı deyimindeki performanstan anlaşılan, kamu hizmetlerinin miktar, kalite ve maliyet boyutlarının tanımlanması ve bu boyutlardaki değişkenlerin birbirleriyle ilişkilendirilmesidir. Bu değişkenler arasında hizmetlerin etkinliği, yani hizmetin hizmetten yararlananların ihtiyaçlarına cevap verip vermediği ve hizmet arzının verimliliği, yani hizmetin maliyetin sayılabilir. [14]

F. 5018 Sayılı Kanuna Göre Mali Saydamlık

Devletin mali saydamlığı konusunun ülke gündeminde yer alması yakın bir geçmişe işaret eder. Kamu mali yönetiminde yapısal reformların yapılması öncesinde yetki ve sorumlulukların iyi tanımlanıp ayrıştırılmadığı, bütçe kapsamının kamu harcamalarının bütününü kapsamadığı, muhasebe, raporlama ve kodlama yapısının yetersiz olduğu, standartlarının olmadığı Türk kamu mali yönetim sisteminin etkin ve kamuya duyarlı çalıştığını kabul etmek mümkün değildir.

[13] Muhasebat Genel Müdürlüğü:Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışmaları/Devlet Muhasebesinde Reform "Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Şeffaflık", www.muhasebat.gov.tr/muhaseb/reform

[14] İzak Atiyas ve Şerif Sayın, (2000)Devletin Mali ve Performans Saydamlığı Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık,TESEV, www.tesev.org.tr/dosyalar/dl kamumaliye.php

Yolsuzluk haberleri ve kamusal kaynakların verimsiz bir şekilde kullanıldığı hakkında yaygın inanç, mali krizler ve bu krizler sonucu ortaya çıkan kamu açıkları, kamuda alınmaya çalışılan tasarruf tedbirlerinin yetersizliği, etkili ve kavrayıcı etik kuralların olmayışı ve nihayet AB adaylık sürecinde mali kriterler her biri için saydamlığın ön koşul olarak aranması kamu harcamalarında saydamlığın önemli bir konu haline gelmesinde önemli rol oynamıştır. [15]

Bu açıdan ele alındığında mali saydamlık ilk bakışta daha çok IMF ve Dünya Bankası girişimleri ile özdeşleşmiş gibi görünse de AB'ye uyum süreci ve demokratikleşme yolunda atılan adımların mali saydamlık konusunda katalizör etkisi gösterdiğini söylenebilir. AB fonlarının kullanılmasında saydamlığa ve hesap verilebilirliğe verilen önem ve bu bağlamda mali kontrol standartlarının geliştirilmesi konusunda ayrıntılı düzenlemeler yapılması talebi, aday ülkelerin saydamlık standartlarını kendi ulusal mevzuatlarına yansıtmalarında ciddi bir faktör olmuştur. Aday ülkelerin Avrupa Birliği'nin Maastricht kriterlerine uyum, istikrar veya yakınlaşma (stability or convergence) programlarına adaptasyonları geniş ölçüde sahip oldukları mali enformasyonun kalitesine ve saydamlığına ihtiyaç gösterdiğinden; orta vadeli bütçe sistemi, bütçe dışı işlemlerin sınırlanması ve bütçe içine alınması, muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması, merkezi ve yerel yönetim arası mali ilişkilerin netleştirilmesi gibi alanlarda sağlanacak gelişmelerin katılım sürecini daha da kolaylaştıracağı beklentisi mali saydamlığın önemini diğer aday ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de artırmış bulunmaktadır.[16]

Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü, mali saydamlığın bir zorunluluk olarak değil, sadece adapte olunması gereken bir dizi kurallar seti olarak nitelendirilse de IMF'in ülkemizle yapmış olduğu stand-by anlaşmalarından bu kuralların zorunluluk haline gelebildiği görülmektedir. Nitekim, 5018 sayılı Kanununun 7 nci maddesinde hüküm altına alınan mali saydamlık kavramı, Tüzüğün 4 ana ilkesine ait ifadeleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Maddede; "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

a)Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,

[15] Katılım sürecini tamamlamış ülkelerde saydamlığın geliştirilmesi ise kamu yönetimine olan saygı ve güvenin artırılması bağlamında demokrasinin kalitesinin yükseltilmesi olarak algılanmakta ve hayata geçirilmektedir.(İzak ATİYAS, Şerif SAYIN, Kamu Maliyesinde Saydamlık, Tesev Yayınları, 2000)

[16]Cüneyt YÜKSEL, (Kasım 2005)Devlette Etikten Etik Devlete: Kamu Yönetiminde Etik Cilt: 2, TÜSİAD Yayın No:2005-11/411 s. 217

b)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,

c)Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,

d)Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,

Zorunludur.

Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir." Hükümlerine yer verilmiştir. Maddeden de anlaşılacağı üzere;

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna ***açık olmasıdır***. Aynı zamanda hesap verilebilirliğin de işletilebilmesinin ön koşulu olan rol ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması aslında bir süreç kontrolüdür. Sistemin saydam olması için sadece aktörlerin ne yaptıklarının bilinmesi değil, ne yapmaya niyetli oldukları konusunun da kamuoyuna sunulması gerekmektedir. Niyetlerin açık bir biçimde belirlenmesi ve kamuoyuna sunulması hem niyetlerin kamu yararına uygun olup olmadığını tartışma olanağı yaratır, hem de vatandaşlara daha sonra davranışları ve bu davranışların sonuçlarını değerlendirmede önemli bir kıstas sunar.[17]

Mali saydamlık, sadece açıklık olmayıp, aynı zamanda ***basitlik ve anlaşılabilirlilik*** olarak tanımlanmaktadır.

Mali saydamlık, Devletin belirlediği hedefleri ve bu hedeflere ulaşmak için uygulamaya koyduğu her türlü politikaların neticelerini izlemek için gerekli olan bilgilerin ***periyodik ve düzenli,*** kamuoyunca ***anlaşılabilir, tutarlı ve doğru*** biçimde aktarmaktır.

Mali saydamlık, bilgilerin sunulduğu kitleler tarafından ***kabule şayan görülmeyi ve güvenilmeyi*** gerektirir.[18] Bilginin güvenilir olması ise objektif olarak doğru olmasını içerir ama bununla sınırlı değildir. Güvenilirlik aynı zamanda bilgiyi kullananların da bilginin doğruyu yansıttığına inanmasını,

[17] İ.Atiyas, Ş. Sayın, a.g.e.
[18] Mustafa Özyürek, (2001), Mali Saydamlık ve Vergi Harcaması, Finansal Forum, www.finansalforum.com.tr

bu ise inandırıcılığı sağlayan "kalite kontrol" mekanizmalarının kurulmuş olmasını gerektirir. Bu kalite kontrolü ***denetim*** ile sağlanır.[19] Denetim raporlarının yasama organına sunulması ve bu raporlardan hareketle gerekli düzeltmelere gidilmesini sağlayacak mekanizmalar olmalıdır. Denetim standartları, uluslararası denetim standartlarına uygun olmalıdır.

Mali saydamlık ilkelerinden birisi de, kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir ***muhasebe düzenine*** göre oluşturulmasıdır. Devlet muhasebesi, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve harcanmasına ilişkin mali işlemlerinin kayıtlarının tutulması ve raporlaması dolayısıyla hesap verilebilirliğin ve saydamlığın odak noktasında yer alır. Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi, hükümet politikaları hakkında düzenli bilgi akışı sağladığı gibi bu politikaların izlenmesi ve değerlendirilmesine de imkan veren sağlam bir referans kaynağıdır.

II. HESAP VERME SORUMLULUĞU

A. Genel Olarak Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verebilirlik, modern yönetimin teori ve uygulamasında anahtar bir kavramdır. Bu kavram, yöneticilere belirli birtakım görevlerini yerine getirmelerini ve bunlarla ilgili kural ve standartlara uymaları konusunda birtakım sorumluluklar yüklemek anlamına gelmektedir. Hesap verebilirlik bir kurumdaki görevlilerin, yetki ve sorumluluklarının kullanılmasına ilişkin olarak ilgili kişilere karşı cevap verebilir olma, bunlara yönelik eleştiri ve talepleri dikkate alarak bu yönde hareket etme ve bir başarısızlık, yetersizlik ya da yolsuzluk durumunda sorumluluğu üzerine alma gereğidir.[20]

Kamu yönetimi literatüründe yaygın olarak kullanılan hesap verme sorumluluğu, tevcih edilen sorumluluğa cevap verme yükümlülüğü olarak tanımlanmıştır.

Hesap verebilirlik kavramı, yetki ve kaynakların hukuka, verimlilik ve etkinlik ilkelerine uygun kullanılmasına; belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılmasına ilişkin sorumluluğu ifade etmektedir.

Başka bir ifade ile hesap verme sorumluluğu kendilerine kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı açıklamada bulunma zorunluluğu şeklinde ifade edilebilir. Daha geniş tanımda ise hesap verme sorumluluğu, üzerinde anlaşmaya varılmış beklentiler ışığında, performansa yönelik sorumluluk üstlenme ve bunu

[19] Erdin İvgin, Sayıştay Başdenetçisi, (2005), Kamu Mali Yönetim Anlayışındaki Değişiklikler

[20] Nihal Samsun Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim

açıklama yükümlülüğüne dayanan ilişkidir. Bu ifade önemli ve değerli olanın başarıldığına(ya da başarılamadığına) yönelik açıklama yapma yükümlülüğünü belirgin hale getirmektedir. Bu tanım ilave formel yetkileri ve kaynakları talep etmeden, bunları belirlemeden ya da bunlara ihtiyaç duymadan hesap verme sorumluluğunun hiyerarşik olmayan ilişkilerin özünü daha kolay biçimde saptamaktadır. Dikkati performans üzerine yöneltme hem faydanın kamuoyuna ulaşmasını hem de hizmetlerin sunumu için gerekli süreci ve hakkaniyeti kapsamaktadır.

Sayıştaylar Uluslararası Örgütü INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions) Denetim Standardlarına göre de hesap verme sorumluğu, "kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin, mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetindedir." Şeklinde tanımlanmıştır.

Kurumsal yönetişimde hesap verebilirliği sağlayan araçlar şöyle tanımlanmıştır;

► İç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve belirli aralıklarla gözden geçirilmesi,

► İç denetim yoluyla düzenli izleme,

► Belirli aralıklarla şeffaf ve açık bir mali raporlama ve gözden geçirme,

► Bağımsız bir denetim komitesi tarafından denetim yapılması.

Etkin hesap verme sorumluluğu ilişkisinin uygulamaları ve özelliklerini somutlaştıran beş prensibi bulunmaktadır;

a.Rollerin ve sorumlulukların açık olması: Hesap verme sorumluluğu ilişkisinde yer alan tarafların rolleri ve sorumlulukları iyi anlaşılmış ve üzerinde mutabakata varılmış olmalıdır. Hesap verme sorumluluk ilişkisinde bulunan taraflar, prosedürler ve süreçler için geçerli olan sorumlulukların açık ve seçik olduğundan emin olmalıdırlar.

b.Performans beklentilerinin açık olması: Peşinde koşulan amaçlar, beklenen başarılar ve dikkate alınan kısıtlamalar belirgin, anlaşılır ve üzerinde mutabakata varılmış olmalıdır. Beklentiler net olmazsa doğaldır ki gerçekleşme olasılıkları da düşük olacaktır.Bu yüzden beklentilerin karşılıklı olarak anlaşılması ve benimsenmesi son derece önemlidir.

c.Kapasiteler ve beklentiler arasında denge kurulması: Performans beklentileri, her bir tarafın kapasitesiyle(otoriteler, beceriler ve kaynaklar) belirgin bir biçimde ilişkilendirilmeli ve dengelenmelidir. Beklenenlerle,

yetkiler ve sağlanan kaynak arasında mantıklı bir ilişkinin bulunmaması hesap verme sorumluluğunun etkinliğini zedeleyecektir.

d. Raporların güvenilir olması: Etkin hesap verme sorumluluğu nelerin başarılmış olduğunu gösteren bir raporlamayı gerektirir. Tarafların sorumlu oldukları organlara (örneğin parlamentoya, üst yöneticiye) yapacağı raporlama kesinlikle inanılır, zamanlı ve içerdiği bilgiler bakımından faydalı olmalıdır. Raporlama şartlara bağlı olarak sürekli, periyodik veya her ikisi ile birlikte yapılabileceği gibi performans bilgilerinin güvenilirliğini artırmak için dış denetimden de faydalanılabilir.

e. Gözden geçirme ve düzeltme mekanizmalarının rasyonel olması: Hesap verme sorumluluk bilgilerini raporlamanın bir gereği olarak başarılar veya zorluklar taraflarca gözden geçirilmelidir. Beklentilerin gerçekleşmediği durumlarda düzeltici önlemler alınmalı, sorumluluk düzeyine uygun değişiklikler yapılmalı, çıkarılan dersler kaydedilmelidir.[21]

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. Zaten demokrasinin özü de, ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları, onlara hesap vermeleridir.[22]

Kamu kaynaklarının iyi kullanılıp kullanılmadığı, yani verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda bir kanaate ulaşabilmek için ise performans ölçümü yapılması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle hesap verme sorumluluğu en iyi şekilde performansın ölçülmesiyle ve performans ölçümü sonucu ortaya çıkan performans bilgilerinin raporlanmasıyla yerine getirilebilir Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediği, üzerinde mutabakata varılmış taahhütlerin, ölçülebilir hedeflerin, sonuçların ne ölçüde gerçekleştiğine göre değerlendirilmelidir.

---

[21] M.Hakan Özbaran, Sayıştay Denetçisi, (Ocak2001),Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluk Uygulamalarının Modernizasyonu(Çeviri), Araştırma ve Tasnif Grubu Bilgi Notu, www.sayiştay.gov.tr

[22] Muhasebat Genel Müdürlüğü:Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışmaları/Devlet Muhasebesinde Reform "Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Şeffaflık", www.muhasebat.gov.tr/muhaseb/reform

B. Hesap Verme Sorumluluğuyla İlgili Yönlendirici İlkeler

Etkin hesap verme sorumluluğu, kamu kaynaklarını yönetenlerin spekülasyonlara değil, sağlıklı bilgilere dayanmaları anlamına gelmektedir. Bilgiler basitten karmaşığa pek çok biçim alabilir. Bir şeyin karar alanlar bakımından yararlı olması neye ihtiyaç duyulduğunun da kriteridir. Hesap verme sorumluluğu bir raporlama faaliyeti olduğu kabulünden hareketle bu sorumluluk çerçevesinin belli ilkeleri taşıması gerekir. Bu yönlendirici ilkeler;

► Etkin bir hesap verme sorumluluk çerçevesinin temel öğesi kanuni dayanağının olmasıdır.

► Sorumluluk yetkisinin devredilmesi söz konusu olduğu zaman raporlama(=hesap verme sorumluluğu) gereklidir. Daha açık anlatımla, kuruluşlara sınırları belirlenen ve beklenen sonuçların elde edilmesini sağlayacak yetkiler verilmelidir. Bu durum yetkiyi devredenin sorumlulukların yerine getirilmesi ve hedeflere ulaşmada bireysel olarak sınırlı kontrol yetkisine sahip olması anlamına gelmektedir ki sırf bu nedenle dahi hesap verme sorumluluk sistemi gerekir. Bu, fiili sonuçların planlanmış sonuçlarla mukayesesidir ve yetkiyi devredene gerekli bilgi aktarımıdır.

► Hesap verme sorumluluğu(= raporlama), anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, güvenilir ve uygun zamanlı olmalıdır. Raporlamanın elbette bir de maliyeti vardır. Raporlama maliyeti, bu rapordan elde edilecek faydayı aşmamalıdır.

► Hesap verme sorumluluk raporlaması kurum faaliyetlerinin gerçekleşmiş sonuçları hakkında bilgi vermelidir. Makro hedeflere ulaşmada alternatif politikalar üretilmesi dahi kurum faaliyetinin gerçekleşme maliyetleri ve toplumsal etkilerinin raporlara ne ölçüde yansıdığına bağlıdır. Faaliyet maliyeti ve elde edilen fayda veya sonucun ölçülebilirliği ise kurumun planlarına, bütçelerine ve muhasebe tablolarına yansıtabileceği en azından birkaç performans göstergelerinin varlığını gerektirir. Performans kriterleri; maliyet-sonuç ilişkisinin kurulması, kamuoyunun kurum faaliyetlerini değerlendirme imkanı sunar.

► Hesap verme sorumluluk raporlaması kamu kaynağının elde edilmesinde ve harcanmasında sorumlu olanlar tarafından yetkili kılınmış mercilere karşı yerine getirilmelidir. Nihai olarak bakanlar da bütçe hakkını kullanan parlamentoya karşı konsolide edilmiş bakanlık sorumluluk raporunu düzenlemelidir.

► Hesap verme sorumluluk sürecinde sorumlular, performans hedeflerine ulaşmanın gerçekleşme aşamalarını planlanmalı ve bunu raporda belirtmelidirler. Çünkü, hesap verme sorumluluk raporları, hangi sorumluluğun kime tevdi edildiğini de ihtiva etmelidir.

► Planlar, bütçeler, finansal tablolar ve yıllık raporlar dahil olmak üzere temel hesap verme sorumluluk raporları kamuoyuna açık, yayımlayan performans bilgileri denetlenebilir olmalıdır.

► Kamu kurumlarının hesap verme sorumluluk süreçleri, bir üst süreçle tutarlı olmalı ve onu desteklemelidir. Kalkınma planları, orta vadeli plan gibi.

► Beklenen sonuçlar açıkça ifade edilmeli ve ölçülebilmelidir.

► Hesap verme sorumluluk raporları çıktıların maliyetine ilişkin bilgileri çıktıların etkileriyle ilgili bilgilerle ilişkilendirilmelidir.

► Planlar kendilerine sorumluluk yüklenen kişiler tarafından hazırlanmalıdır. Planlar; ulaşılacak sonuçları, atılacak adımları, bunların kimler tarafından atılacağını, tahmini maliyetleri ve performans hedeflerini belirtmelidir. Sorumluluk yükleyen kişiler planları onaylamalıdırlar.

► Performans raporları (örneğin, finansal tablolar ve yıllık raporlar) fiili sonuçlarla planlanan sonuçları karşılaştırmalıdır. [23]

C-Hesap Verme Sorumluluğunun Çerçevesi

Demokratik yönetimlerde kamu kaynaklarının kullanımında söz ve karar sahibi olan ister seçilmiş ister atanmış olsun her yöneticinin yönetiminden dolayı hesap vermesi gerekmektedir. Hesap verme sorumluluğu, demokratik ülkelerde bir dizi yetki devrinin bir sonucu olarak açıklanmaktadır. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir demokrasiler bakımından doğal ve son derece elzem bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Parlamenterlerin yurttaşlara, hükümetin parlamentoya, kamu yönetiminin hükümete karşı olmak üzere hesap verme sorumluluğu değişik süreç ve düzeylerde gerçekleşmektedir;

Parlamento ülkenin topyekûn yönetiminden ötürü siyasi asil'e (seçmenlere/vatandaşlara) karşı hesap verme yükümlülüğü ***(siyasi sorumluluk)*** taşır. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden (siyasiler) 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.

Çağdaş demokrasilerde Parlamentoların kamu fonlarının ve mallarının iyi yönetildiğine ve kamu kurumlarının yaptıkları harcamalarının değerinin karşılığının alındığına dair halka güvence vermesi bu yönetimlerin olmazsa olmaz koşullarından birisidir.

[23] Hasan BAŞ, (2005) "Hesap Verme Sorumluluğu Ve Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu", maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/hasanbas.

Parlamentonun bütçe aracılığıyla yürütmeye tahsis ettiği kamu fonlarının harcanmasına yönelik denetimleri gerçekleştirmesi önemli bir görevidir. Parlamentonun bu denetimi kamu kurumlarının yıllık raporlarını incelemek, bütçe gerçekleşmelerini yasalaştırmak ve çalışma standartlarını değerlendirmek suretiyle yerine getirdiği gibi söz konusu güvenceyi parlamento adına yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilen bağımsız ve tarafsız denetimler ile bu denetim bulgularını görüşmek suretiyle de yerine getirmeye çalışır.

Bakanlar kendi eylemlerinden ve bakanlıkları altındaki tüm kurum ve kuruluşların faaliyetlerinden Parlamentoya karşı ferdi olarak sorumludurlar. Bakanların, aynı zamanda, Bakanlar Kurulunun kararlarından ötürü kolektif sorumlulukları da vardır. Yani Bakanlar kendi bakanlıklarının işleyişinden ötürü ferdi olarak; Bakanlar Kurulu Kararlarına iştiraklerinden ötürü de diğer bakanlarla müştereken Parlamentoya hesap vermekle yükümlüdürler ***(siyasi sorumluluk).***

Bakanlık üst yönetimi, teşkilâtlarının faaliyetlerinden ötürü özünde Parlamentoya karşı değil, bakana karşı sorumludurlar. Bununla birlikte, uygulamada, kendilerinden bakanları adına bu faaliyetleri açıklamak için Parlamentoya cevap vermeleri istenebilir; ancak hükümet politikası konularında parlamentoya hesap vermezler. Yani, kendilerinden istendiği zaman parlamentoya hesap verirler, lakin resmî olarak bakanlarına karşı sorumludurlar. ***(idari sorumluluk)***

İdari hesap verme yükümlülüğü zinciri de bürokrasi içerisinde tepeden tabana, kamu kaynaklarının kullanımında karar ve söz sahipliğinin bulunduğu alt kademelere kadar yayılarak iner. Söz gelimi proje sorumluluğu, proje yöneticilerinin üst yönetime hesap vermelerini gerektirir.

Kaba hatlarıyla siyasal hesap verme sorumluluğu Yürütmenin Parlamentoya karşı olan hesap verme sorumluluğunu ifade ederken, yönetsel hesap verme sorumluluğu, bürokrasinin bakanlara karşı olan sorumluluğunu göstermektedir. Vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu ise daha kompleks nitelikler taşımakta ve hem seçilmişlerin oluşturduğu parlamentonun hem de bütünüyle devletin vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu bulunduğuna işaret etmektedir. Yetki devri ile birlikte sorumluluğun nasıl uygulanacağı ve kaynakların nasıl kullanılacağı gündeme gelmekte ve bununla bağlantılı olarak da bu sorumluluğun ya da görevin nasıl yerine getirildiğinin hesabının verilmesi yükümlülüğü devreye girmektedir.

Dolayısıyla, nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğu, nelerin yapılmakta olduğu ve nelerin yapılmasının planlandığı konularında açıklamalar yapılması ve gerekçeler sunulması, sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini

değerlendirme imkânı verir. Sorumluluğu devredenler ihtiyaçlarının karşılanıp karşılanmadığını bildirmek, yaptırımlar uygulamak veya teşvikler sağlamak isteyebilir veyahut hataların düzeltilmesini ya da ilâve güvenceler sağlanmasını talep edebilirler.[24]

D. Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık

Hesap verme sorumluğu ve saydamlık literatürde ayrı ama karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlar olarak değerlendirilmektedir. Saydamlığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin de iyi işleyebilmesi için saydamlığa ihtiyaç vardır. Öyle ki, hesap verme sorumluluğu anlamında kamu kaynaklarının kullanım yerleri ve amaçlarının raporlanması bizatihi şeffaflığın gereğidir.

Başka bir ifadeyle, etkin bir hesap verme sorumluluğu saydamlığı sağlamanın bir aracı; saydamlık ise hesap verme sorumluluğunun gereği gibi yerine getirilmesinin ön koşuludur.

Kabul etmek gerekir ki, kamuoyuna karşı şeffaflığı sağlayamamış bir yönetim muhtemelen kendi iç işleyişinde de şeffaf değildir. Saydamlık; bürokratik verimsizliğin yerleşik hale gelmesini, özellikle de sorumlulukların çok fazla dağıldığı ve hatta sulandırıldığı, somut hedeflerin olmadığı, izlemenin yetersiz ya da sonuçlar üzerinde odaklanmanın düşük olduğu durumlarda hesap verebilirlik süreçlerini tetikleyerek ve destekleyerek önleyebilir.

Saydamlık konusu gündeme geldiğinde saydamlıkla doğrudan etkileşim içinde bulunan hesap verebilirlik kavramının da açıklanmasında fayda vardır. Hesap verebilirlik demokratik değerleri temsil ettiğinden hem kendi içinde bir son hem de daha etkin ve etkili kurumları geliştirmek açısından bir vasıtadır. Siyasetçiler ve kamu görevlilerine kanunlar ve yasal düzenlemeler vasıtasıyla kontrol ettikleri kaynaklar ve yönettikleri kurumlar üzerinde geniş yetkiler tanınmıştır. Hesap verebilirlik bu gücün kamu yararı doğrultusunda kullanıldığını garantilemek için en temel yoldur. Hesap verebilirlik kimin kime karşı ne için hesap verebilir kılındığı konusunda açıklığı gerekli kılar. Hesap verebilirlik resmi raporlama mekanizmaları ve dış denetim ile güçlendirilir. Günümüzde birçok ülke hesap verebilirliği kararların düzenliliği ile sınırlandırmaktansa, performans için hesap verebilirlik üzerine yoğunlaşarak güçlendirme yolunu seçmektedir.

Hesap verebilirlik, sorumluluklar konusunda cevap vermek, rapor etmek, açıklama yapmak, yükümlülükleri üstlenmek ve kamusal değerlendirme ve muhakemeye açık ve hazır olmaktır. Kamu yönetiminin hesap verebilirliğinin etkin bir biçimde kurgulanıp, işletilebilmesi büyük

[24] Hasan Baş, a.g.e.

ölçüde, kamusal işlem, eylem ve kararlara ilişkin kamusal bilgilenme ve bilgilendirme süreçlerinin düzenli ve etkili bir biçimde işletilebilmesine bağlıdır. İşte bu unsurların hepsi kamu yönetiminde saydamlığın sağlanmasıyla ilgilidir.

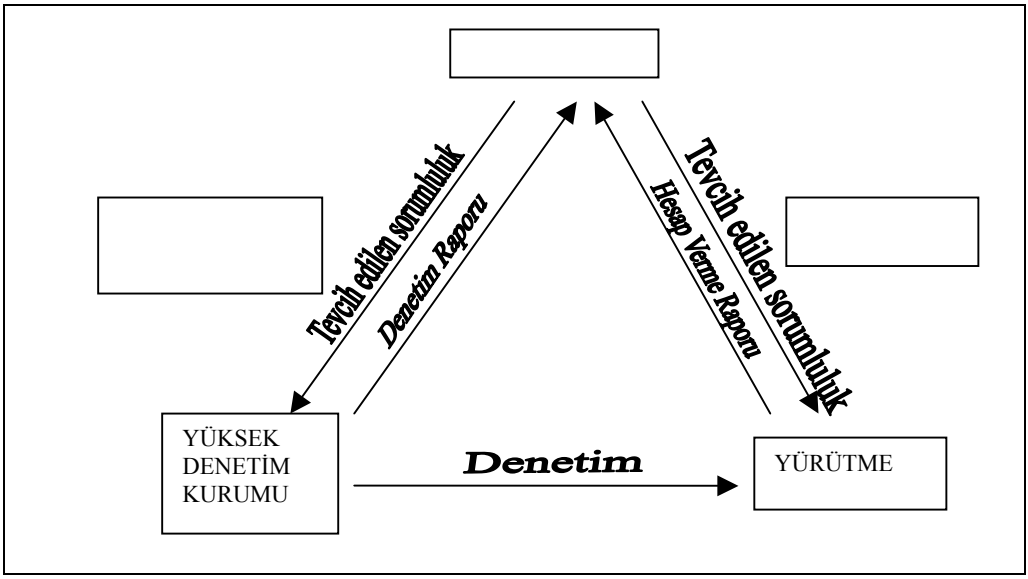
Saydamlık ile doğrudan etkileşim içinde bulunan hesap verebilirlik kavramı demokratik değerleri temsil ettiğinden hem kendi içinde bir son hem de daha etkin ve etkili kurumları geliştirmek açısından bir vasıtadır. Siyasetçiler ve kamu görevlilerine kanunlar ve yasal düzenlemeler vasıtasıyla kontrol ettikleri kaynaklar ve yönettikleri kurumlar üzerinde geniş yetkiler tanınmıştır. Hesap verebilirlik bu gücün kamu yararı doğrultusunda kullanıldığını garantilemek için en temel yoldur. Hesap verebilirlik kimin kime karşı ne için hesap verebilir kılındığı konusunda açıklığı gerekli kılar. Hesap verebilirlik resmi raporlama mekanizmaları ve dış denetim (bağımsız bir denetim dairesi, ombudsman vs.) ile güçlendirilir. Günümüzde birçok ülke hesap verebilirliği kararların düzenliliği ile sınırlandırmaktansa, performans için hesap verebilirlik üzerine yoğunlaşarak güçlendirme yolunu seçmektedir.

Hesap verebilirlik, sorumluluklar konusunda cevap vermek, rapor etmek, açıklama yapmak, yükümlülükleri üstlenmek ve kamusal değerlendirme ve muhakemeye açık ve hazır olmaktır. Kamu yönetiminin hesap verebilirliğinin etkin bir biçimde kurgulanıp, işletilebilmesi büyük ölçüde, kamusal işlem, eylem ve kararlara ilişkin kamusal bilgilenme ve bilgilendirme süreçlerinin düzenli ve etkili bir biçimde işletilebilmesine bağlıdır. İşte bu unsurların hepsi kamu yönetiminde saydamlığın sağlanmasıyla ilgilidir.

E. Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim

Demokratik rejimlerde kanun yapmak yetkisini elinde bulunduran yasama organı, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasına izin vererek yürütmeden bu sorumluluğun yerine getirilmesini bekler. Yürütme de, kamu fonlarının kullanımında ve yükümlülüklerini yerine getirmede yasamaya karşı hesap vermek durumundadır. Bu karşılıklı ilişki aşağıdaki şema ile özetlenebilir.(Tablo:1)[25]

[25] Baran Özeren,(2001) "Kamu Sektöründe Hesap Verme Sorumluluğu Düzenlemelerine Genel Bir Bakış"(Çeviri-IFAC tarafından 2000 yılında hazırlanan "Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetişim:Yönetim Kurulu Perspektifi " başlıklı çalışmanın ikinci bölümü) s 2, www. sayistay.gov.tr



Parlamentoların halka karşı siyasi sorumluluğu(hesap verme yükümlülüğü) gereği kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanıldığına ilişkin güvence faaliyeti yürütmesi çağdaş yönetimin bir gereğidir.

Yürütmenin performansını değerlendirmek suretiyle gerçekleştirilecek bu faaliyet bağımsız denetim yapmakla görevli Sayıştaylar eliyle yürütülür. Dünyada kabul gören temel yaklaşım, tüm kamu kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamento adına dış denetim görevi yapan Sayıştaylar tarafından denetlenmesidir. Sayıştay tarafından yürütülen denetimler, hem parlamentonun hem de yürütmenin objektif bilgi ihtiyacını karşılayarak hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır. Saydam bir mali sistemin gereği olarak Sayıştay, yürütme organlarının kamusal kaynakları nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullanıldığı, bu kullanımın ne tür sonuçlar yarattığı konusunda gerekli bilgiyi vatandaşlara sunar.

Sayıştay'ın birinci önceliği, şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu geliştirecek şekilde faaliyet göstermek olmalıdır. Kamu kurumları, hesap verme sorumluluklarını en iyi şekilde performans ölçümü yaparak yerine getirilebileceği için dış denetimin, öncelikle kurumların performanslarını ölçme kapasitelerini arttırmaya yönelmesi gerekmektedir. Kamu kurumlarının performans ölçümü yapmaları şeffaflığı da artıran bir unsurdur.

Şeffaflığı sağlamanın ve hesap verme sorumluluğunu geliştirmenin bir diğer yolu; dış denetim örgütünün, denetlenen kurumların düzenledikleri

mali tabloların gerçekleri yansıttığı ve güvenilir olduğu konusunda parlamentoya güvence sağlamasıdır.

Parlamento adına yapılan denetimin iki temel boyutundan biri olan mali denetimin, çağdaş yöntem ve teknikler kullanılarak yapılması, şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu geliştirecek önemli bir araçtır. [26]

Yürütme organlarında da, hesap verme yükümlülüğü zinciri içerisinde ve yetki devri çerçevesinde en üst yöneticiden başlayarak kaynakların kullanımında sorumluluğu olanların hesap verme yükümlülüğü söz konusudur. Uygun düzeyde bir hesap verebilirlik için; iç kontrol sisteminin varlığı ve işleyişi gereklidir. Bunlara ilave olarak, ilgili gözden geçirmelerin varlığı, iç denetim yoluyla düzenli izleme, periyodik aralıklarla şeffaf bir mali raporlama, bağımsız bir denetim tarafından denetim yapılması gerekir.

Yönetsel hesap verebilirliğin gereklerinden sayılan iç kontrol, yönetimin hedeflerini gerçekleştirme konusunda ihtiyaç duyduğu bilgi ve güvence sağlayan yönetim araçlarını ifade etmektedir. Bu yönetim araçları arasında kurumun bütün planları, politikaları, prosedürleri ve uygulamaları sayılabilir. Kurumun işlevine uygun olarak düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler gerçekleştirilmesi; kaynakların hata, savurganlık ve suiistimallere karşı korunması; mevzuata uyulması ve güvenilir ve doğru verilerin hazırlanması ile bu verilerin uygun zamanlı ve doğru zamanlı olarak açıklanması iç kontrolün temel hedefidir. İç kontrol sistemi kendi başına bir sistem değil; planlama, bütçe, muhasebe, denetim ve elektronik bilgi s sistemlerini kapsayan bir kavramdır. Kurum amaçları, çalışmaları ve kaynaklarını kontrol etmek üzere inşa edilen iç kontrol, bir yönetim aracı olarak yönetim kademesinin sorumluluğundadır. Yönetim, iç kontrol yapısının bir parçası olarak olası yolsuzlukları hataları ve verimsiz uygulamaları en aza indirmek, kurum yapısı ve prosedürlerini kontrol etmek ve değerlendirmek üzere genellikle kurum bünyesinde bir iç denetim birimi kurarlar.

İç denetim; kurum içinde bağımsız, doğrudan üst yönetime rapor veren kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bir danışmanlık ve güvence faaliyetidir. Bu fonksiyon, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşımla kurumun hedeflerini başarmasına katkıda bulunur.[27]

[26] Hasan Baş, a.g.e

[27] Sacit Yörüker, Sayıştay Uzman Denetçisi (2003) Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimiz Üzerine Bir Değerlendirme(Sunum Metni)

İç ve dış denetimin konumları, denetim yöntemleri, sorumlukları, denetim hedefleri gibi konularda bazı farklılıkları olsa da her ikisi de kamu kaynaklarının mevzuata ve sosyal ve ahlaki davranış standartlarına uygun kullanılması ve verimli, etkin ve ekonomik kamu idaresinin geliştirilmesi gibi kapsamlı bir amacı paylaşmaları dolayısıyla denetim görevinin koordineli bir şekilde yapılması faydalı olacaktır. Hem iç hem de dış denetçilerin, denetim planlaması yaparken, denetime ilişkin veriler ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlarından ve bulgularından faydalanabilmelidirler.

F. Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununa Göre Hesap Verme Sorumluluğu

Kanun asıl olarak hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı geliştirme amacına yönelik olarak stratejik plan, performans ölçümü, iç ve dış denetim gibi kamu yönetimi ilkeleri üzerine inşa edilmeye çalışılmıştır. 5018 sayılı Kanunun 1.maddesinde, Kanunun amaçlarından birinin hesap verebilirliği sağlamak olduğu belirtildikten sonra 8 inci maddede hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Madde ile; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. Kanunun 10, 11, 17 41, 49 ve 68 inci maddelerinde de sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir.

Kanunun en önemli maddelerinden olan 8 inci hesap verme sorumluluğunu uluslararası kabul görmüş tanımı yerine "idari sorumluluk" tanımı olarak ele almıştır. Oysa maddedeki hesap verme sorumluluğunu kanunun bütünlüğü içerisinde bir görev icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevin nasıl yerine getirildiği hususunda açıklamada bulunma sorumluluğu olarak algılanması gerekir. Çünkü idari sorumluluk kavramı kamu hukukumuzda zaten vardır ve burada mali anlamda hesap verme sisteminin önemi ve yapısı tanımlanmalıdır. Ama anılan maddeler hazırlanırken, "herkesin yaptığı işin sorumluluğunu yerine getirmesi" anlayışı ağır basmıştır. Oysa etkili bir hesap verme sorumluluğunun yerine getirilebilmesi için bütçe süreçlerine ve performans planlarına yansıyan, karşılıklı olarak üzerinde anlaşılmış beklentilerin raporlanması esasına dayanan bir sürecin yasada yer alması, bu tür bir mekanizmanın kurulmuş olması gerekir.[28]

[28] Hasan Baş, a.g.e.

Ayrıca, Kanunda hesap verme sorumluluğunun raporlama olarak ele alınması kamu görevlilerinin, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi sırasında sorumlulukları konusunda kendi kararları ve eylemlerinden dolayı kamuya hesap verirler ve uygun denetime tabi tutulmalarına engel değildir. Öyle ki, Kanunun 71 inci maddesi ile kamu kaynağının elde edilmesi, yönetilmesi, kullanılması, harcanması ve korunmasından sorumlu kamu görevlilerinin mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda neden oldukları kamu kaynağında artışa engel veya eksilme nedeniyle doğacak mali sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye bağlı olarak Kanun, hesap ve işlemlerin kesin hükme bağlanmasını, tanımlayarak Sayıştay'ın yasal düzenlemelere uygun olmayan ve kamu zararına yol açan hesap ve işlemler hakkında kesin hükümler ihdas edeceğini, kamu zararının kontrol, denetim ve inceleme sonucunda tespit edilmesiyle de tahsil edilebileceğini düzenlemiştir.

5018 sayılı Kanununun "Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap" başlıklı altıncı bölümü ile dış denetime ilişkin 68 inci maddedeki düzenlemeler dikkate alındığında hesap verme sorumluluğunun, sonuç itibariyle bir raporlama faaliyeti olduğu daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır.

Hesap verme sorumluluğunun, kendisine yetki verilenlerin ve kaynak tahsis edilenlerin bu yetkileri ve kaynakları ne kadar iyi kullandıklarını raporlaması olarak değerlendirilmesi gerektiğinden hareketle; kamu kaynaklarının iyi kullanılıp kullanılmadığı konusunda bir kanaate ulaşabilmek için performans ölçümü yapılması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle hesap verme sorumluluğu en iyi performans ölçümü sonucu ortaya çıkan performans bilgilerinin raporlanmasıyla yerine getirilebilir.

Kanuna göre kamu kaynaklarının etkin ve rasyonel kullanımında birincil sorumluluk bakanların ve kurumların üst yöneticilerinindir. Bakanların, sonuçlardan dolayı parlamentoya karşı hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmesi, parlamentonun tahsis ettiği kaynaklara karşılık ne tür sonuçlar elde etmeyi taahhüt ettiğini beyan etmesine, yani ölçülebilir hedefler belirlenmesine bağlıdır. Benzer şekilde, üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmeleri de, kendilerine tahsis edilen kaynakların ve verilen yetkilerin karşılığında nasıl bir performans sergileyeceklerini beyan etmelerine, yani, ölçülebilir performans hedeflerini belirlemelerine bağlıdır. Hesap verme sorumluluğu, bu karşılıklı taahhüt ve beklentiler çerçevesinde yerine getirilmekte, performans ölçümlerine dayalı faaliyet raporları aracılığıyla bu sorumluluğu ne şekilde yerine getirdiği sergilenmektedir.

Hesap verme sorumluluğu dışında olmakla birlikte klasik hukuki ve mali sorumluluk anlayışıyla yapılan hesap verme sorumluluğu dolayısıyla 5018 sayılı Kanunla getirilen sorumluluk anlayışının, her türlü kamu

kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından kaynaklanan sorumlulukları, 1050 sayılı Kanunla benimsenen "peşinen zimmetdar" lık sorumluluğundan ayrılarak kamu görevlilerini kusuru oranında sorumlu tutan bir anlayışı benimsediğini de vurgulamak gerekir.

SONUÇ

Sağlıklı bir mali yönetim, karar süreçlerinde etkinliği sağladığı kadar denetlenebilirliği de sağlamalıdır. Çağdaş mali yönetim ve denetlenebilirlik, hesap verme sürecinin; hesap verme süreci de kamu yönetiminin ve demokratik rejimin vazgeçilmezidir. Bu nedenle kamu mali yönetimin;

Gerçekçi gelir ve gider tahminlerini içeren bir bütçeye,

Karar verme sürecinde yönetimce başvurulabilecek çeşitli ekonomik ve mali analizler için elverişli veriler sağlayabilecek bir bütçe kod yapısı ve mali tablolara,

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve tahakkuk esasına göre kurulmuş sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemine,

Bütçelenmiş giderleri finanse etmek amacıyla, uygun bir eylem planı içeren nakit yönetim sistemine,

Kamu kaynaklarının mevzuatla uyumlu kullanılmasını, kaynakların amaç dışı ve kötü kullanıma karşı korunmasını, doğru ve güvenilir mali ve mali olmayan bilgi ve verilerin elde edilmesini, bunların korunmasını ve mali tablolar ile raporlarda dürüstçe gösterilmesini sağlayacak bir iç kontrol sistemi oluşturulmasına,

Kamu kaynaklarının, verimli, etkin, tutumlu ve kamu menfaatleriyle uyumlu kullanılıp kullanılmadığını bağımsız ve tarafsız olarak değerlendiren, bulgu, görüş ve tavsiyelerini kamu yöneticilerine(başta parlamento ve kamuoyu olmak üzere) raporlarıyla sunan ve bu yolla bir yandan kamu yönetiminin iyileşmesine katkıda bulunurken bir yandan da kamu kurum ve kuruluşlarının ve giderek hükümetlerin inanılırlığını arttıran bir denetim yapısına,

Sahip olmak gerekir. Bunun için iyi bir mevzuat düzenlemesi ön koşul olsa da, süreçte görev alacak aktörlerin inanırlılığı ve katılımı da son derece önemlidir.

KAYNAKLAR

Baran ÖZÖREN, (2001), "Kamu Sektöründe Hesap Verme Sorumluluğu Düzenlemelerine Genel Bir Bakış(Sayıştay Bilgi Notu), www.sayistay.gov.tr

Cüneyt YÜKSEL, (2005), "Devlette Etikten Etik Devlete: Kamu Yönetiminde Etik(Kavramsal Çerçeve Ve Uluslar Arası Uygulamalar) Cilt: 1, **TÜSİAD Yayını**, Yayın No:2005-11/412

Cüneyt YÜKSEL, (2005), "Devlette Etikten Etik Devlete: Kamu Yönetiminde Etik Cilt: 2" **TÜSİAD Yayını** Yayın No:2005-11/411

Emin DEDEOĞLU, Ferhat EMİL, Can ERDEM, M. DEDEOĞLU, (1999), "Mali Mevzuatının Uygulanması Ve Saydamlığı Üzerine Gözlemler", **TESEV Yayını**, www.tesev.org.tr

Emin DEDEOĞLU, Ferhat EMİL, Can M ERDEM, (2000), "Kamu Mali Mevzuatının Uygulanması Ve Saydamlığı Üzerine Gözlemeler: Bütçe Kanunları Mali Disiplini Ne Ölçüde Sağlıyor?", Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık", **TESEV Yayınları**, www.tesev.org.tr

Emine KIZILTAŞ, (2001), IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu", www.bumko.gov.tr

Emrullah AYCI, (2005), "Yargı Etiği Açısından Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP)", **Adalet Dergisi**, Sayı:22

Erdin İVGİN, (2005), "Kamu Mali Yönetim Anlayışındaki Değişiklikler", www.worldbank.org/publicsector/ pe/turkeysymposium

Fikret GÜLEN, (2003), "Kamu Harcamalarında Hesap Verilebilirlik Ve Şeffaflık İçin Denetim: Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı", www.tesev.org.tr/etkinlik/

Filiz ŞALCI, (Ocak,2005), "Kamu Mali Yönetiminde Saydamlığın Sisteme Olumlu ve Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi", **G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü e-Dergisi**, Sayı:3, www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php

H.Hakan YILMAZ, (1999), "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi", DPT, Ankara.

M.Hakan ÖZBARAN, (2001), "Şeffaflık Ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü",Kamu Harcamalarında Saydamlık Konferansı-Sakarya, www.mc-med.org/ NewActivities/ Transparancy/Doc

Harun CANSIZ, (2000), "Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1

Hasan BAŞ, (2005) "Hesap Verme Sorumluluğu Ve Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu", maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/hasanbas.

İzak ATİYAS, Şerif **SAYIN,** (2000), "Devletin Mali ve Performans Saydamlığı", www.tesev.org.tr/etkinlik/

M. Hakan ÖZBARAN, (2001), "Şeffaflık Ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü", **Sayıştay Dergisi** Sayı:43

M. Hakan ÖZBARAN, (2001), "Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu(Sayıştay Bilgi Notu)", www.sayistay.gov.tr

Murat TOKER, (2002), "Mali Saydamlık Ve Türkiye", www.sayistay.gov.tr

Mustafa ÖZYÜREK, (2001), "Mali Saydamlık ve Vergi Harcaması", **Finansal Forum**, www.finansalforum.com.tr

Necip POLAT, (2003), "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:49

Nihal SAMSUN, (2003), "Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim" www.maliye.gov.tr/ab/turkce/governance/1.pdf

Özgür BİYAN, (2005), "Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nun Getirdikleri(5018 Sayılı Kanunu 1050 Sayılı Kanunla Karşılaştırma)", www.muhasebetr.com.tr

Pelin KUZEY, (2003),"Şeffaflık ve İyi Yönetişim", www.maliye.gov.tr/Ab/Turkce/Governance/1.Pdf

Sacit YÖRÜKER, (2001), "Hesap Verme Sorumluluğu", www.sayistay.gov.tr

Sacit YÖRÜKER, (2004), "Kontrol, Denetim, Teftiş Ve Soruşturma:Kavramsal Bir Çerçeve", www.tesev.org.tr/etkinlik/

Safiye KAYA, (2003), "Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay(Konuşma Metni)" , www.sayistay.gov.tr

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, (2002), "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, www.muhasebat.gov.tr/Yayin/Docs/

TESEV, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Denetim (Tebliğ)", www.tesev.org.tr/etkinlik/

Ufuk GENCEL, "Mali Saydamlık İle İlgili Uluslararası Para Fonu Standartların Ve Kodların Gözlemlenmesine İlişkin Türkiye Raporu(Çeviri) IMF, 2000 Report On The Observance Of Standards And Codes (ROSC), Turkey", www.canaktan.org/Ekonomi/

Yasemin G. GÜRCAN, (1999), "Mali Disiplinin Sağlanmasında Yasal Düzenlemelerin Yeri, Önemi Dünya Uygulamaları Ve Türkiye Örneğinin İncelenmesi",www.hazine.gov.tr

Yasemin HÜRCAN, , Emine KIZILTAŞ, H. Hakan YILMAZ, (2000), "Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Aydamlık Standartlarının Neresinde - IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme",**TESEV Yayınları**, www.tesev.org.tr

Zuhal TEK, (2000), "OECD Ülkelerinde Mali Saydamlık Rehberi", **Bütçe Dünyası**, Yıl:1, Sayı:4,,ss. 4-6.

STRATEJİK PLANLAMA VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

Mesut HASTÜRK
Muhasebat Kontrolörü

I. GİRİŞ

Kamu yönetimi konusunda, uluslararası alanda saydam, hesap verilebilir, katılımcı, performans yönetimine dayalı ve iyi yönetişim ilkeleri doğrultusunda gelişen yeni kamu yönetim anlayışı hakim olmaya başlamıştır.

Ayrıca gelişmişlik düzeylerine göre farklı özellikler göstermesine rağmen, ülke ekonomilerinde yaşanan ekonomik ve mali sorunlar, kamu harcamalarının artırılması yönünde devletler üzerinde baskı oluşturmuş, artan baskılar kuşkusuz hükümetlerin kamu harcamalarını artırması ve artan kamu harcamalarının finansmanını da artan vergiler, borçlanma ya da emisyonla sağlanmasına neden olmuştur.

Kamu harcamalarında artış sonucunu doğuran ekonomik gelişmeler, ülkelerin kamu mali yönetim sistemlerinin sorgulanması ve sonucunda da reform çabalarını beraberinde gündeme taşımıştır. Sorunlara çözüm getirebilmek için ülkeler, sorunun odak noktasını meydana getiren kamu mali yönetim sistemlerini değiştirmeye yönelmişler, bu kapsamda kamu hizmetlerinin kalitesinin yükseltilmesi, kaynak kullanım kapasitesinin arttırılması, kaynak kullanımında etkililik, verimlilik ve tutumluluğun sağlanması, siyasi ve yönetsel hesap verme mekanizmaları ile mali saydamlığın geliştirilmesine yönelik uygulamalar hız kazanmıştır. [1]

OECD raporlarında, kamu harcama sisteminde etkinliğin sağlanması için, çok yıllı bütçeleme, gerçekçi ekonomik varsayımlar, yukarıdan aşağıya bütçeleme, bütçenin saydamlığı, sonuçlara odaklanma, girdiler üzerindeki merkezi kontrollerin azaltılması gerektiği belirtilmektedir.

Kamu mali yönetimi alanında yaşanmakta olan en önemli değişikliklerden birisi de, merkezden yönetimi esas alan kaynak dağılımı ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından, yetki ve sorumluluk dağıtımı ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan mali yönetim ve çıktı-sonuç esaslı performans esaslı bütçeleme anlayışına geçilmesidir.

---

[1] Ertan ERÜZ, "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme" 20. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", Pamukkale Üniversitesi İİBF Yayın No:1.

Bu doğrultuda birçok gelişmiş ülke kamu mali yönetim ve bütçeleme sistemlerinde önemli yapısal değişikliklere gitmiştir. 1980'li yılların sonlarında Yeni Zelanda ve Avustralya, 1990'lı yıllarda İsveç, Amerika Birleşik Devletleri, Finlandiya, İngiltere, Danimarka, Hollanda, Kanada ve Fransa, 2000'li yılların başlarında ise Avusturya, İsviçre ve Almanya performans esaslı bütçelemeye geçiş yönünde düzenlemeler yapmıştır. [2]

Kamu mali yönetim alanında dünyada yaşanan bu gelişmelere paralel olarak, kamu mali reformu kapsamında hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminde mali disiplin, hesap verebilirlik ve mali saydamlık hedeflenerek kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere Türkiye'de de stratejik planlamaya ve performans esaslı performans esaslı bütçelemeye geçiş öngörülmüştür.

Farklı bir bakış açısıyla özel sektörün iyi yönetişim uygulamalarının kamu alanında da uygulanmaya başlandığı bir değişim dönemi ve geçiş süreci yaşanmaya başlanmıştır.

Yazıda 5108 sayılı kanuna göre uygulanmaya başlanan olan stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ve bunların Türkiye uygulamasından bahsedilecektir.

II. BÜTÇE

A- BÜTÇENİN GELİŞMİ VE BÜTÇE KAVRAMI

Bütçe, ilk olarak İngiltere'de doğmuştur. Bütçe Latince kökenli bir kelimedir. Latincede "bulga" kelimesinin karşılığı, devletin gelir ve giderleri için bir kab olarak kullanılan para çantası "money bag", kamu kesesi "public purse", küçük deri çanta, torba ve çekmece anlamında kullanılmakta, eski Fransızcadaki "bouge " ya da "bougette" kelimesiyle eş anlam taşımaktadır. [3]

Bütçenin tanımlamalarında hizmet edeceği amaç, nitelikleri, işlevleri ve ilkeleri dikkate alınarak birbirinden pek çok farklı bütçe tanımı yapılmıştır. Aşağıda bazı bütçe tanımları verilmiştir.

-Bütçe, topluca ödeme yöntemiyle sunulacak olan kamu hizmetlerinin ve bunların maliyetlerinin karşılanması yollarının bir listesidir. [4]

[2] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak), Aralık 2004, S. 2.
[3] Nihat EDİZDOĞAN, Kamu Bütçesi, Ekin Kitabevi Yayınları, 4. Baskı, Bursa 1998.
[4] Kenan BULUTOĞLU; Kamu Ekonomisine Giriş, Sermet Matbaası, İstanbul 1977.

-Bütçe, Devletin belli bir dönemde yapacağı masrafları ve toplayacağı gelirleri gösteren ve yasama organından çıkan belgedir. [5]

-Bütçe Devlet, il, belediye, kamu hükmi şahısları ile yarı resmi yada özel teşekkül ve toplulukların, belli bir dönem içerisindeki gelir ve giderlerinin tahmin eden ve bunların yapılmasına önceden izin veren bir kanun, nizamname, kararname veya idari bir tasarruftur. [6]

-Bütçe, esas itibariyle gelir ve gider takibinin bir denklik düzeni içinde yapıldığı belgeye verilen ad olmaktadır. [7]

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda bütçe "Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge" olarak tanımlanmıştır.

Ülkemizde ilk kez Tanzimat devrinde dilimize giren bütçe kelimesi daha önce "Muvazene-i Umumiye Lahiyası" veya " Muvazene Defteri" adıyla kullanılmış ve Cumhuriyet döneminde ilk defa 491 sayılı Teşkilatı Esasiye Kanununda bütçe terimine yer verilmiştir. Bütçe 1927 tarihli 1050 sayılı kanunda "Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren kanun" ve kamu mali yönetimini yeniden düzenleyen 5018 sayılı kanunda "Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge" olarak tanımlanmıştır.

B- BÜTÇELEME SİSTEMLERİ

Kamusal harcamalarının devlet faaliyetlerin değişimine ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak sürekli artış göstermesi, kamu harcamalarının ve kamu gelirlerinin önemi artırmıştır. Devletin faaliyet alanının genişlemesi ile birlikte kamu harcamaları ve bu harcamaları finanse eden en önemli araç olan vergilerin tahmin edilmesi önem kazanmıştır. Kamu harcamaları ve bu harcamaların finansman kaynağı olan vergilerin yasama organınca izin verilen bir metinde yer alması bütçe metninin düzenlenmesi gereğini ortaya koymuştur.

[5] Özhan ULUATAM; Kamu Maliyesi, Genişletilmiş 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1977.
[6] Nihat SAYAR; Kamu Maliyesi, Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı 5. Baskı, İstanbul 1974.
[7] Metin ERDEM, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, Bursa 1998,S. 283.

Bütçe metni gelişen kamu faaliyetleri ile birlikte farklı ülkelerde farklı bütçe sistemleri çerçevesinde hazırlanmıştır. Bütçe sistemleri;

-Klasik Bütçe Sistemi,

-Devri Bütçe Sistemi,

-Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi,

-Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi,

-Performans Esaslı Bütçe Sistemi'den oluşmaktadır.

Aşağıda bu bütçe sistemlerinden özet halde bahsedilecektir.

1. Klasik Bütçe Sistemi

Geleneksel bütçe sisteminde denilen ve bütçe sistemlerinin en eskisi olan sistemde kamu giderlerinin öncelikle idari-siyasi kuruluşlara göre dağıtıldığı; daha sonra her kuruluş bütçesinin harcama kalemlerinin belirlendiği, bir yıllık esasa göre hazırlanıp uygulanan bütçe sistemi geleneksel, bir diğer adıyla idari bütçe sistemidir.

Girdi esaslı olan klasik bütçe sisteminde, her bir harcamacı kuruluşun bütçesi bölümlere ayrılmakta; her bölüm içindeki maddeler de harcama kalemlerinin tahmini tutarları belirtilmekte; maddelerin toplamı bölümleri; bölümlerin toplamı ise kuruluşun bir yıllık gider tahminlerini vermektedir. Toplam ödenek tutarı, kuruluşun bir yıl boyunca istihdam edeceği üretim faktörlerine ödemesi gereken bedellere ilişkin harcama yapma iznidir; karşılığında gerekli tutarda gelirin bulunması sonucunda harcamacı kuruluşun, yapması beklenen kamu mal ve hizmetini üretip sunacağı varsayılır. Kısaca, klasik bütçe sisteminde, hizmet miktarı ile bağlantı kurulmadan, faaliyetin mali yönü ortaya konur; yani sadece girdilerin satın alma veya kiralanma bedelleri ile finansman kaynakları dengelenmeye çalışılır.

Harcama kalemlerine (bir kamu hizmetinin üretiminde kullanılan girdilere) göre sınıflandırmada, her bakanlık ya da daire için önerilen harcamalar bütçede madde madde sıralanır. Örneğin şu kadar görevli için bu kadar maaş ya da ücret; şu kadar otomobil, makine, malzeme için şu kadar harcama vb. harcamanın hangi işe harcanacağı ya da ne gibi bir yarar sağlayacağı önem taşımaz. Önemli olan personel ya da satın alınan malzeme için harcanacak paradır. Ağırlık, harcanan paranın miktarı ve bunun muhasebe kayıtları ile sıkı bir denetiminin sağlanması üzerinde yoğunlaşmıştır. Dolayısıyla, harcamalar yapılan işler yerine alınan şeylere (girdilere) göre ayrılmakta, her bir programın kaça mal olduğu bilinmemekte, ancak girdilere ne kadar harcama yapıldığı

öğrenilebilmektedir. Bu bakımdan, sadece girdileri esas alması klasik bütçe sisteminin en büyük özelliğini teşkil eder. [8]

Klasik bütçe görüşünün temelinde, devletin ekonomiye müdahale etmemesi ve kamu hizmetlerinin çok sınırlı düzeyde kalması yatmaktadır. Bütçe denkliği büyük önem taşımakta olup yalnızca bütçe açıkları değil, aynı zamanda bütçe fazlaları da ekonominin doğal dengesi açısından sakıncalı görülmüştür. Bütçe ödeneklerinin verilmesinde; kamu hizmetlerinin miktarı ve nitelikleri değil, hizmetleri yapacak kuruluşların ihtiyaçları önemlidir. [9]

2. Devri Bütçe Sistemi

Günümüzde kamu maliyesinin, ülkenin ekonomik durumuna fazla bağlı bulunması, vergi ve bütçe ile ilgili olmak üzere alınacak önlemlerin de ülke ekonomisi bakımından gittikçe artan bir önem kazanmasına neden olmaktadır. Klasik maliyenin bütçe denkliğini sıkı bir şekilde düşünmesi ve sınırlarını belirleyememesi dolayısıyla, bütçenin yıllık dengesini sağlamaya çalışan bir mali politikanın başarısız olduğu kanaati ortaya çıkmıştır. [10]

Devri bütçelerde, ekonomik hayattaki devri hareketleri, gelişmeleri yakından izlenerek, birbirini izleyen bütçelerin ekonomideki etkileri ortaya konur. Bütçelere verilen bu tür süre ile yine ekonomik denge düzeltilir. Ekonomik hayatın refah dönemlerinde sağlanan bütçe fazlaları ile ekonominin depresyon zamanındaki açığı kapamak olasıdır. [11]

3. Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi

Sıfır tabanlı bütçeleme, kamu bütçelemesine ilişkin bir yaklaşım olup her yılın bütçe işlemleri kendi bünyesi içinde yargılanmakta, geçmiş yılların politikalarına ya hiç önem verilmemekte veya geçmiş uygulamalarla çok az bağlantı kurulmaktadır.

Tüm faaliyet ve harcamaların temel gerekçesini yeniden ve baştan belirlemektir. Yapılan şey, bütçedeki her harcama maddesinin değerlemesini yapmak, bütçedeki her harcama alternatiflerini birbirleriyle kıyaslamak ve program ve faaliyetleri belirlemektir. Yani, hiçbir harcama kalemi her bütçede otomatik olarak yer almamakta, her biri diğer harcama kalemlerine kıyasla nispi öncelik ışığı altında yeniden gözden geçirilmektedir. Bunun içindir ki sıfır esaslılık temeldir. Bütçeleme süreci ise; organizasyon içindeki her faaliyetin bir karar paketi olarak hazırlanmasını, bu karar paketleri

[8] EDİZDOĞAN, a. g. e. S. 148.
[9] Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi,10. Baskı, Ankara 2005. S. 355.
[10] AKDOĞAN, a. g. e. S. 356.
[11] Gülay COŞKUN, Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 1991, S. 22.

arasında öncelikli olanların sistematik bir şekilde sıralanarak belirlenmesini, böylelikle fonların daha uygun alanlara tahsisini sağlayan planlamadır.

Sıfır tabanlı bütçe sistemi, her yöneticinin tüm bütçe taleplerini sıfırdan başlayarak en küçük ayrıntısına kadar incelenmesini, organizasyon içindeki her faaliyetin bir karar paketi hazırlanmasını, bu karar paketleri arasında öncelikli olanların sistematik bir şekilde sıralanarak belirlenmesini, böylelikle fonların daha uygun alanlara tahsisini sağlayan planlama bütçeleme sürecidir.

Sıfır tabanlı bütçe sistemi de, diğer bütçeleme teknikleri gibi, kaynakların etkin kullanımını amaçlayan çağdaş bütçe tekniklerinden biridir. [12]

4. Planlama Programlama Bütçe Sistemi

Hükümetin sınırlı bütçe olanaklarını, çeşitli programlar arasında maksimum fayda sağlayacak biçimde ayırması gerektiği görüşü, önemle savunulmaktadır. Bu nedenle, birçok ülkede klasik bütçe yerine program bütçe anlayışı benimsenmiştir. Gerçekten, yıllık klasik bütçelerle devletin faaliyetlerinin fayda ve maliyetlerini saptama olanağı da yoktur.

Program bütçe uygulaması, maliye fayda analizlerine büyük önem vermekte olup, bütçe olanaklarının en etkin düzeyde kullanımı bakımından mevcut alternatifler arasından en uygununun seçimini zorunlu kılmaktadır. [13]

Çünkü kamu yatırımlarının faydaları genellikle çok uzun senelere ya da gelecek nesillere kadar yayılır. Öte yandan, klasik bütçe anlayışı devletin ekonomik faaliyetlerinin temel amacını da açık bir biçimde ortaya koymamaktadır. Program bütçe yaklaşımı ise, bu amaçları gerçekleştirecek programlarla ilgili olduğundan, amaçlar arasında ulusal önceliklere uygun olarak bir sıranın saptanmasına bile uygun düşmektedir.

Gerçekten klasik bütçe ile, kaynak ayrımında etkinliğin sağlanması düşünülemez. Dolayısıyla, program bütçe ile bilimsel bazı yöntemler kullanıldığından, kaynak ayrımında etkinliğin sağlanması daha kolay olmaktadır.

Program bütçe tekniğinde ödenekler belli bir takım işlerin yapılması için verilmektedir. Bu anlayışta, hizmetleri görecek olan örgütler ve bunların kadrosu, personeli arka plana itilmiştir. Yapılacak hizmetler nitelik ve miktarları belirtilerek ön plana alınmıştır. Hizmetler bazı faaliyetlerin yapılması ile görülecektir. Bu faaliyetlerin yapılması için gerekli harcama tutarları hesaplanır ve ödenekler ona göre tahsis edilir. Program bütçe

[12] AKDOĞAN, a. g. e. S. 361.
[13] AKDOĞAN, a. g. e. S. 360.

anlayışında, belli bir hizmet programının gerçekleştirilmesi ön plana çıktığından bu amaçla kullanılacak örgüt personel ile araç ve gereçler hizmetin bir fonksiyonu haline gelmiştir. Yapılacak iş değiştiği zaman, hizmetin girdilerinin de değiştirilmesi gereklidir. Bu bütçeleme anlayışının uygulanması için her şeyden önce, idareden gerçekleştirilmesi istenen amaçların çok iyi belirtilmesi gereklidir. [14]

5. Performans Esaslı Bütçe Sistemi

Devletin yüklendiği görevleri yerine getirebilmesi bakımından gerçekleştirdiği hizmetler ile bunların birim maliyetlerinin önem kazandığı bir bütçeleme sistemidir. Mal ve hizmet üretimi yapmaya yönelik kamu kuruluşlarının, faaliyetlerinin etkinliğinin ölçülmesi güdülen amaç olup, üretim maliyetinin düzeyi ile üretim miktarı arasındaki ilişki önem taşımaktadır. [15]

Kamu hizmetlerinde verilen ödeneklerden en yüksek hizmet çıktısının elde edilmesini sağlamak amacıyla geliştirilen bir tekniktir. Amaçların gerçekleştirilmesi için önerilen programların maliyetlerini ve her program altında yerine getirilen işleri ölçen kantitatif verilerin gösterildiği bir bütçedir. Bu tip bütçede, çalışma programlarına ve hizmetlere ağırlık veren, özel fonksiyonların gerektirdiği üretim araçlarını tam ve doğru şekilde yansıtan ve faaliyetlerin başarılabilmesi için örgütsel sorumluluklar belirlenmektedir. Performans esaslı bütçe, ana amaç ve hedefleri ile programların maliyetleri üzerinden gerektirdiği ödenek miktarını ve her program içinde yapılacak işlerin, faaliyetlerin ve üretilecek maddelerin, birim maliyetleri üzerinden hesabını belirtmektedir.

II. STRATEJİK PLANLAMA KAVRAMI

A-STRATEJİ KAVRAMI

Strateji kavramı, Türk Dil Kurumu Türkçe sözlüğünde, önceden belirlenen bir amaca ulaşmak için tutulan yol olarak açıklanmıştır.

Strateji kavramı belirlenen hedeflere ulaşmak için, temel amaçlar, gayeler veya hedefler ve önemli politikalar, planlar bütünüdür. Strateji gelecekle ilgilidir. Günümüzde özel kesim açısından bakıldığında iyi yönetişim ilkeleri başarılı bir şekilde uygulanmakta ve stratejik yönetim kavramı da yeni uygulamalar kapsamında ortaya çıkmaktadır. Özel kesim işletmeleri açısından bakıldığında stratejik yönetimin en genel tanımı bir işletmenin hedef ve amaçlarını tanımlayarak bu amaçlara ulaşabilmek için gereken kaynaklarını bu yönde kullanmasıdır ve stratejik yönetim, bir işletmenin uzun dönemli performansını tanımlayan yönetsel kararların ve

[14] BULUTOĞLU, a. g. e. S. 173-174.
[15] AKDOĞAN, a. g. e. S. 358.

faaliyetlerin uygulanmasıdır. Bunlar, çevresel izleme, strateji oluşturma (stratejik ya da uzun dönemli planlama) strateji araçlarını değerlendirme ve kontrolü içermektedir. Stratejik yönetim çalışmaları bu nedenle işletmenin güçlü ve zayıf yönlerini açığa çıkaran çevredeki fırsat ve tehditlerin değerlendirilmesi ve izlenmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. [16]

Strateji kamu kuruluşları açısından işbölümündeki yerini ve halka yönelik hizmetini iyileştirmek ya da diğer kuruluşların üretkenlik ve verimlilik düzeyine göre geri kalmamak, etkin olmak, iyi durumun sürekliliğini sağlamak ve oransal olarak üstünlük sağlamak amaçlarını da içermektedir. [17]

B- PLANLAMA KAVRAMI

Türkçe sözlükte planlama kavramı planlamak işi ve hükümet tarafından ulaşılacak amaçları belirleyen, tarım, ulaşım, sanayi vb. kesimlerdeki artış ölçüsünü tespit eden ve uygulanması gerekli çareleri önceden gösteren ekonomik, sosyal programın belli süreler için hazırlanması işi olarak açıklanmıştır.

Planlama gelecek yönelimli bir kavramdır. Bireylerin ya da örgütlerin gelecekte ne yapacaklarına önceden karar vermelerini içerir. Ne yapılacak, ne zaman yapılacak, nasıl yapılacak, kim yapacak gibi sorulara önceden yanıt verilmesidir.

Planlama diğer yönetim süreçlerinin önünde yer almakta, bu özelliğiyle etkili bir planlama, diğer yönetim süreçlerine de önemli katkıda bulunmaktadır. [18]

Planları temel alınan ölçütlere göre farklılaştırmak mümkündür. Planları;

-Uzun, Orta ve Kısa Vadeli Planlar: Planların zaman boyutundan yapılan bir ayrımdır. Uzun vadeli planlar örgütlerin uzun vadede izleyeceği temel amaç ve stratejileri kapsar. Genellikle beş yılın üzerindeki planlar uzun vadeli plan olarak, uzun vadeli planların uygulamaya yönelik açılımları olan bir ila beş yıl arasındaki planlar orta vadeli ve bir yıl ya da daha kısa vadeli olanlar ise kısa vadeli plan olarak adlandırılmaktadır.

[16] Füsun ÇINAR ALTINTAŞ, "Strateji Geliştirme Süreci İçerisinde Stratejik Başarı Unsurlarının Değerlendirilmesi" http://euspk. ege. edu. tr/docz/paword4. doc

[17] Hikmet TOSUN, A. Uğur CEBECİ, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2006, S. 233.

[18] Osman YILMAZ, Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Stratejik Planlama ve Kamusal Örgütlerde Esneklik Arayışları),Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006, S. 144.

-Konusuna Göre Planlar: Planlar konusuna göre de ayrıma tabi tutulabilmektedir. Örneğin insan kaynakları planı, mali plan, üretim planları gibi planlar konu bazında ayrıma tabi tutulmuş plan örnekleridir.

-Stratejik Plan-Taktik Planlar: Örgütün orta ve uzun vadede nereye varmak istediğini içeren planlar stratejik planlardır. Taktik planlar ise uygulamaya dönük plan yaklaşımıdır. [19]

Ülkemizde planlama konusunda yaklaşımlar Cumhuriyetin kurulması ile sanayileşme üzerine planlar yapılarak başlamış ve sanayi planları sonrasında, planlama işlevinin yerine getirilmesi ve planların yapılması ve uygulanmasını sağlamak üzere 1960 yılında Devlet Planlama Teşkilatı kurulmuş ve Yüksek Planlama Kurulu oluşturulmuştur. Planların hazırlanması ve uygulama süreci ilk kez 1961 Anayasası'nda düzenlenmiştir.

Planlı dönemde uzun vadeli kalkınma stratejisi olarak 1963-1977 yılları arasında 15 Yıllık Birinci Uzun Vadeli Kalkınma Stratejisi, 1973-1995 yılları arasında 22 Yıllık İkinci Uzun Vadeli Kalkınma Stratejisi ve 2001-2003 yılları arasında uygulanacak olan Üçüncü Uzun Vadeli Kalkınma Stratejisi uygulamaya konulmuştur.

Uzun vadeli stratejilerin uygulamaya geçirilmesi orta vadede 5 yıllık kalkınma planları ile ortaya konulmuştur. Bu kapsamda hazırlanan 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı 2005 yılında sona ermiş olup, 2007-2013 yıllarını kapsayan 9. Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlıkları tamamlanmak üzeredir.

21. yüzyıl; uluslararası kuruluşların, uluslarüstü şirketlerin, uluslararası bölgesel birleşmelerin, özellikle güçlü devletlerin gelecek planları için stratejik planlamalar çağıdır. OECD, gelişmiş ülkeleri ortak politikalara yönlendiren bir üst strateji kuruluşuna dönüşmektedir. Dünya Ticaret Örgütü küresel boyutta serbest ticaretin kurumsallaşması planlaması ve uygulamasını adım adım ilerletmektedir. Avrupa Birliği Komisyonu AB iç pazarı adına derinleşme politika ve planlarıyla uyumlaşmayı daha ileriye taşıma faaliyeti içindedir. Güçlü toplumlar, stratejik gelecek planları uygularken, bir yandan da uluslararası zeminlerdeki kararların kendi planlarına uygun şekilde oluşması için etkili bir faaliyet içinde olmak durumundadırlar. [20]

III. STRATEJİK PLANLAMA

Kamunun içinde bulunduğu mali ve idari sorunlar dikkate alındığında, kamu kuruluşlarının faaliyetlerini planlı bir şekilde yerine getirmeleri

[19] YILMAZ, a. g. m, S. 145,146.

[20] DPT, "Türkiye'de Demokratik Planlı Kalkınma", Planlama Dergisi, Ankara 2002, http://ekutup. dpt. gov. tr/planlama/42nciyil. pdf

gittikçe daha fazla önem kazanmaktadır. Planlı hizmet üretme, belirlenen politikaları somut iş programlarına ve bütçelere dayandırma ve uygulamayı etkili bir şekilde izlemede kamu kuruluşlarının inisiyatif almaları ve aktif katılımı zorunlu görülmektedir. Söz konusu faaliyetlerin kuruluşlar tarafından yürütülmesinde "stratejik planlama" temel bir araç olarak gündeme gelmektedir.

Makro düzeyde belirlenen ulusal stratejiler ve kalkınma planları çerçevesinde kuruluşlarca hazırlanacak olan stratejik planlar, yıllık programlar, sektörel ana planlar, bölgesel planlar ve il gelişim planları ile birlikte genel olarak planlama ve uygulama sürecinin etkinliğini artıracak ve kaynakların rasyonel kullanımına katkıda bulunacaktır. [21]

Stratejik planlama ile ilgili çalışmalar özel kesim işletmelerinde başarı ile uygulanmakta ve çalışmalarda kavram bazında strateji ve plan farklı şeyler olarak algılanmaktadır. Strateji akıl içerir fakat plan, planlanan stratejinin uygulanmasıdır. Bu anlamda stratejik planlama örgütlerin çevreyle olan ilişkisiyle ilgilidir. En genel tanımıyla stratejik planlama; bir örgütsün misyonunun ve gelecek yönelimli, uzun ve kısa dönemli performans hedeflerinin ve stratejilerinin bir taslağının oluşturulmasıdır. Endüstri uzmanlarınca günümüzde kullanılan strateji süreçlerinin pek çoğu 1960'larda Harvard İşletme Okulunun ortaya koyduğu çalışmalara dayanmaktadır. Bu süreçler dizini içerisinde, veri toplama, değerlendirme, seçme, tanımlama ve analiz etme ile strateji geliştirmenin en iyi tanımlama aşamalarını barındırmaktadır. Strateji rekabetçi bir çevre içerisinde işletmenin üstünlükleri ve fırsatları arasında benzerlik bulmakta olup GZFT analizi bu amaç için oluşturulmuş bir analiz olarak ortaya çıkmaktadır. [22]

24. 07. 2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar"da aşırı merkeziyetçi bir yapı içinde çalışan ve sık sık siyasi müdahalelere konu olan kamu kuruluşlarının genel olarak politika üretme kapasitesinden yoksun hale geldikleri tespiti yapılmış ve kamu idaresi düzeyinde stratejik planların hazırlanması sonucunda idarelerin varlık nedenlerini (misyon), ulusal plan ve stratejiler çerçevesinde netleştirecekleri, politika ve önceliklerini ortaya koyabilecekleri, performans göstergeleri geliştirmek suretiyle başarılarını ölçebilecekleri belirtilmiştir. Katılımcı bir anlayışla hazırlanacak olan bu stratejik planlarda dış (vatandaşlar) ve iç (çalışanlar) müşteri memnuniyeti esas alınacak, planlama sürecine ilgili tüm tarafların dahil edileceği

[21] DPT, Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, Nihai Taslak, 2003, S. 1.

[22] Füsun ÇINAR ALTINTAŞ, "Strateji Geliştirme Süreci İçerisinde Stratejik Başarı Unsurlarının Değerlendirilmesi" http://euspk. ege. edu. tr/docz/paword4. doc

açıklanmıştır. Kamu idareleri stratejik planlarının hazırlanması sonrasında idare bütçeleri bu planlara dayalı olarak oluşturulacağı, stratejik planların idare bütçelerine baz oluşturacağı belirtilmiştir.

Kamu mali yönetim sisteminde köklü değişiklikler getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tüm yönleriyle 01. 01. 2006 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş ve uygulanmaya başlamıştır. Kanunun gerekçesinde son yıllarda hızla uygulama alanı bulan stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme anlayışının hesap verebilirlik ve kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimliliğin sağlanması açısından önemli bir aşama olan stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme anlayışının uygulamaya konulması amaçlandığı belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un "Tanımlar" başlıklı 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 tanımlanmıştır.

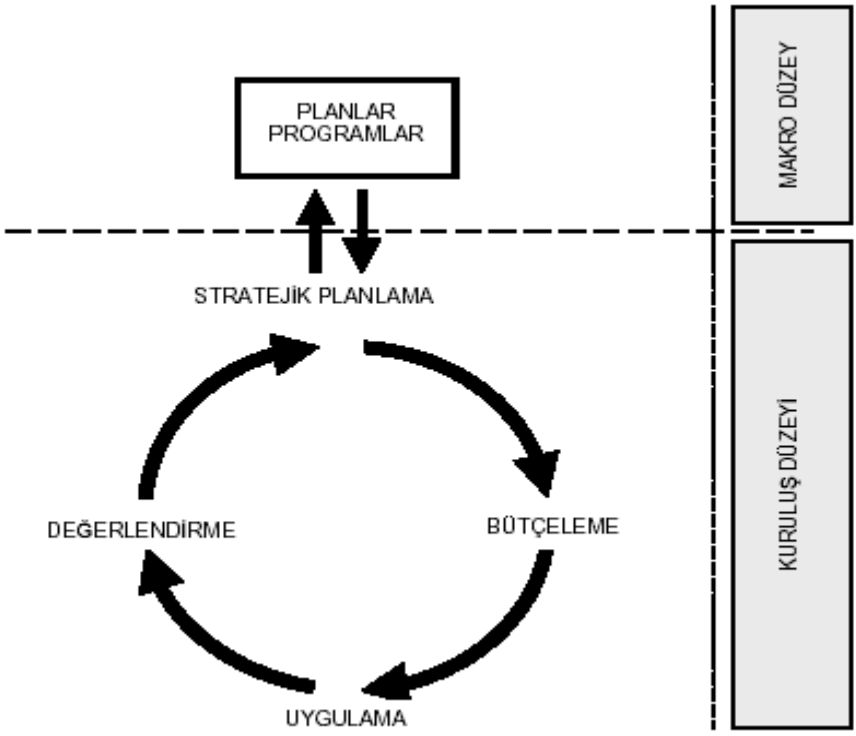
Stratejik planlar, misyon ve vizyon belirlemesi ve bunlara uygun olarak stratejik hedeflerin ulusal ve bölgesel planlara uygunluğunun sağlanması ve strateji ve planların sürekli gözden geçirilerek yenilenmesi aşamalarını ifade etmektedir. [23]

Kamu idareleri tarafından hazırlanacak olan stratejik plan; bir yandan kurum kültürü ve kurum kimliği oluşumuna, gelişimine ve güçlendirilmesine destek olurken, diğer yandan kamu mali yönetimine etkinlik kazandıracaktır.

Bütçesel sürecin etkinliğini artırmak amacıyla, makro düzeyde bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde mali disiplini sağlamak, kaynakları stratejik önceliklere göre dağıtmak, bu kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığını izlemek ve bunun üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğu geliştirmek stratejik planlamada temel başlıklar olarak ortaya çıkmıştır. [24]

[23] Hilmi ÇOBAN, Fatih DEYNELİ "Kamuda Kalite Artırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme" 20. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", Pamukkale Üniversitesi İİBF Yayın No:1

[24] DPT, a. g. k, S. 1.



Şekil. 1. Stratejik Planlama- Makro Planlama İlişkisi[25]

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.

Bu çerçevede stratejik planlamanın özellikleri ve yöneldiği hedefler;

1. Girdilerin değil, sonuçların planlamasıdır.

2. Değişimin istenilen yönde olabilmesini sağlamaya yönelik, değişimi destekleyen ve geleceği yönlendirebilen ve dinamik bir yaklaşıma sahiptir. Stratejik planlamanın bu işlevi yerine getirebilmesi düzenli olarak gözden geçirilmesi ve değişen şartlara uyarlamasına bağlıdır.

[25] DPT, a. g. k, S. 2.

3. Gerçekçi bir yaklaşımla arzu edilen ve ulaşılabilir bir geleceği planlar.

4. Disiplinli ve sistemli bir şekilde, bir kuruluşun kendisini nasıl tanımladığını, neler yaptığını ve yaptığı şeyleri niçin yaptığını değerlendirmesi, şekillendirmesi ve bunlara rehberlik eden temel kararları ve eylemleri üretmesine imkan veren kaliteli bir yönetim aracıdır.

5. Hedeflenen sonuçların nasıl ve ne ölçüde gerçekleştiğinin izlenmesine, değerlendirilmesine ve denetlenmesine temel oluşturarak hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine ve gelişmesine katkı sağlar.

6. Kuruluşun en üst düzey yetkilisi de dahil olmak üzere diğer yetkili ve idarecilerin ve kuruluşta görev alan her düzey çalışanın katkısı, ortak çabası ve desteği olmaksızın stratejik hedeflere ulaşmanın mümkün olmadığı, takım ruhu çalışmasına esas katılımcı bir yaklaşımdır.

7. Stratejik planlama, kısa vadeli amaçlara yönelik değil uzun vadeli hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik bir yaklaşımdır.

8. Stratejik planlama, kuruluşların farklı yapı ve ihtiyaçlarına uyarlanabilen esnek bir yönetim aracıdır. Bütün kuruluşlarda şablon halinde uygulanamaz.

9. Stratejik planın, sadece bir belge olarak ortaya konulması yeterli olmayıp, planın sahiplenilmesi ve plan doğrultusunda çalışmaların yürütülmesi gerekir.

10. Stratejik planın hazırlanma sürecinde kamu idarelerinin kaynak yapısı ve durumu dikkate alınmakla beraber bütçeye bağlı değildir. Dolayısıyla stratejik plan hazırlanma sürecinde bütçe ve kaynak taleplerinin planı şekillendirmemesi, aksine hazırlanmış olan stratejik planın bütçeyi şekillendirmesi gerekir. [26]

-Kuruluşun faaliyetini gerçekleştirdiği iç ve dış ortamın kapsamlı bir biçimde incelenmesini ve değerlendirilmesini içeren ve kuruluşun çevresi ile etkileşim içinde sistematik olarak incelendiği ve yöntemsel olarak kuruluşun güçlü ve zayıf yönleri ile dışsal etkenlerden kaynaklanan fırsatlar ve tehditler belirlendiği GZFT (Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler) yada durum analizi olarak adlandırılan analizin yapılarak cevaplandırılacağı "NEREDEYİZ?",

-Kuruluşun varoluş nedeninin öz bir biçimde ifade edilmesi anlamına gelen misyon; ulaşılması arzu edilen geleceğin kavramsal, gerçekçi ve öz bir ifadesi olan vizyon; kuruluşun faaliyetlerine yön veren ilkeler; ulaşılması

[26] DPT, Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, Nihai Taslak, 2003, S. 6

için çaba ve eylemlerin yönlendirileceği genel kavramsal sonuçlar olarak tanımlanabilecek stratejik amaçlar ve amaçların elde edilebilmesi için ulaşılması gereken ölçülebilir sonuçlar anlamına gelen hedefler ortaya konulduğu "NEREYE GİTMEK İSTİYORUZ?"

- Stratejik amaçlar ve hedeflere ulaşmak için belirlenen yöntemler olan stratejiler ve faaliyetler "GİTMEK İSTEDİĞİMİZ YERE NASIL ULAŞABİLİRİZ?"

- Yönetsel bilgilerin derlenmesi ve plan uygulamasının raporlanması anlamındaki izleme ve 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 değerlendirilmesi süreci "BAŞARIMIZI NASIL TAKİP EDER VE DEĞERLENDİRİRİZ?"

sorularına verilen cevaplar kurumun stratejik planlama sürecini ortaya koyacaktır.

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

Stratejik planlama sürecinde önemli olan konulara aşağıdaki şekilde ortaya konulabilir.

1. Başarılı bir stratejik planlama süreci için, öncelikle kamu idarelerinin faaliyetleriyle ilgili alanlarının ve kamu idaresinin etkileşimde bulunduğu dış ortamın incelendiği ve kamu idaresinin güçlü ve zayıf yönleri ile dış ortamdan kaynaklanan sebeplerle ortaya çıkması muhtemel fırsatlar ve tehditlerin objektif olarak irdelendiği, kısaca durum tespitinin yapıldığı GZFT analizinin yapılmış olması sonraki aşamalar için önem taşımaktadır. Mevcut durumun tespitindeki yetersizlik ve kamu idaresinin yeteneklerinin ortaya konmasındaki başarısızlık, stratejik planlama süreci ve buna bağlı olarak performans esaslı bütçe uygulamasını olumsuz etkileyecektir.

2. Stratejik planlama sürecinde "Nerdeyiz?" sorusunun cevabı ortaya konulduktan sonra kamu idaresinin varlık nedenini ortaya koyan -ki, kamu idaresi olmanın temel niteliği nitelikli kamu hizmeti üretmek ve vergi

ödeyenlere karşı kamusal hizmetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlamaktır- misyon bildiriminin ortaya konulması yada kamuya açıklanması ve kamu idaresinin varlık nedeninin devamını sağlayan kamu hizmetinin kalitesinin gelecekte nasıl bir hal alacağının yada üretilmesi hedeflenen kamu hizmetinin niteliğinin kısaca amaçlanın ifade edildiği vizyonun ortaya konması önem kazanmaktadır. Kamu idaresi tarafından misyon bildiriminin yapılması ve ulaşılmak istenen gelecekteki durumun ifadesi olan kamu idaresi vizyonunun ortaya konulması, kamu idaresinin hedeflerinin yada ulaşılmak istenen durumun topluma açıklaması ve bir ölçüde üreteceği kamu hizmetinin niteliği ve kalitesi açısından kamuya taahhütte bulunması anlamına gelecektir.

3. "Nereye gitmek istiyoruz?" sorusu kamu idaresinin misyon ve vizyonu belirlenerek cevaplandırıldıktan sonra, belirlenen stratejik amaç ve gelecekteki ulaşılmak istenilen durumu anlatan hedeflere ulaşmak için kullanılabilecek kamu idaresinin strateji ve faaliyetlerinin ortaya konulması sürecidir. Bu aşama stratejik planla bütçe ilişkisinin kurulmaktadır. Stratejik planlama konusunda çalışmaların uygulamaya geçirilmesi sürecini yansıtan, kamu idaresinin belirlenen hedef ve amaçlara ulaşmak için kamu kaynağının nasıl kullanılacağının ortaya konulduğu ve faaliyetlerin belirlendiği bütçe sürecidir.

Stratejik planlama sürecinde ulaşılmak istenen amaca yönelik hedefler ortaya konulmakta ve hedeflere ulaşmada gerçekleştirilecek yani her bir hedefe ulaşılmasını sağlayacak faaliyetler belirlenmektedir. Hedeflere ulaşılmasını sağlayacak faaliyetler bütçe ile ilişkilendirilmektedir. Ancak faaliyet bütçe ilişkisinin kurulmasında, kamu idaresinin kaynak ve maliyet yapılarının ortaya konulması sağlanarak öncelik verilecek harcama kalemleri ve faaliyetler, hedefler ile amaçların maliyetlerinin ortaya konulmasıdır.

Stratejik planların yıllık uygulama dilimleri (performans programları) belirlenecek ve raporlanacaktır. Stratejik planlar ve bütçeler arasındaki ilişki bu belgeler aracılığı ile açıklık kazanacaktır. Böylelikle bütçelerin performans uygulamasını destekleyen bir yapıya sahip olması sağlanmış olacaktır.

4. Stratejik planların çok yıllı olması nedeniyle, planların yıllık olarak uygulanmasına imkan veren performans programlarının bütçe ile ilişkinin kurularak uygulanması sonucunda ortaya çıkacak sonuçların elde edilmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi aşaması stratejik planlama uygulamasını son aşamasını oluşturmaktadır.

Bu aşama, 5018 sayılı kanun uygulamasında, izleme ve değerlendirme faaliyeti neticesinde hazırlanacak, faaliyet raporları ile gerçekleştirilmektedir. İzleme stratejik planda ortaya konulan hedeflere ilişkin gerçekleşmelerin sistematik olarak takip edilmesi ve raporlanması

işlemidir. Değerlendirme ise, uygulama sonuçlarının stratejik amaç ve hedeflere kıyasla ölçülmesi ve söz konusu amaç ve hedeflerin tutarlılık ve uygunluğunun analizidir. Kısaca bu bölümde, önceden belirlenmiş performans kriterlerinin sonuçlarla değerlendirilmesi ile stratejik planın başarısı ortaya konulacak ve plan gözden geçirilmiş olacaktır.

Stratejik planın gözden geçirilmesi, hedeflenen ve ulaşılan sonuçların karşılaştırılmasını içerir. Plan gerçekleşmeleri, zamanlama ve hedeflere uygunluk bakımından incelenir.

Değerlendirme faaliyetleri kapsamında esas olarak uygulama sonuçlarının belirlenmiş stratejik amaç ve hedeflerin ne kadarının gerçekleştirildiğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesidir.

Performans ölçümü, performans göstergeleri kullanılarak uygulama sonuçlarının ölçülmesidir.

5. Performans göstergeleri, stratejik planın başarısının ve özellikle uygulama sonuçlarının ölçülmesini sağlayan araçlardır. Performans göstergeleri, kuruluşların stratejik amaç ve hedeflerinin yerine getirilmesinde ulaşılan sonuçları ölçmek ve değerlendirmek için kullanılırlar ve performans denetimine baz oluştururlar. Bir performans göstergesi, ölçülebilirliğin sağlanması bakımından miktar, zaman, kalite veya maliyet cinsinden ifade edilir.

Performans göstergeleri;

i-Girdi göstergeleri: Bir ürün veya hizmetin üretilmesi için gereken beşeri, mali ve fiziksel kaynaklardır. Girdi göstergeleri, ölçmeye esas olan başlangıç durumunu yansıtırlar.

ii-Çıktı göstergeleri: Üretilen ürün ve hizmetlerin miktarıdır. Çıktı göstergeleri, üretilen mal ve hizmetlerin niceliği konusunda bilgi vermesine rağmen, amaçlar ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı veya üretilen mal veya hizmetin kalitesi ve üretim sürecinin etkinliği konusunda tek başına açıklayıcı değildir.

iii-Verimlilik göstergeleri: Birim çıktı başına girdi veya maliyettir. Girdiler ile çıktılar arasındaki ilişkiyi gösterir.

iv-Sonuç göstergeleri: Sonuç göstergeleri, elde edilen çıktıların, stratejik amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde nasıl ve ne ölçüde başarılı olduklarını gösterirler. Hedeflenen sonuçlara ulaşmadaki başarı seviyesi etkinlik ile ifade edilmektedir. Sonuç göstergeleri stratejik amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını ortaya koymaları bakımından en önemli performans göstergeleridir.

v-Kalite göstergeleri: Mal veya hizmetlerden yararlananların veya ilgililerin beklentilerinin karşılanmasında ulaşılan düzeydir (güvenilirlik, doğruluk, davranış biçimi, duyarlılık ve bütünlük gibi ölçüler).

Prensip olarak, her bir hedef için mutlaka en az birer girdi, çıktı, verimlilik, sonuç ve kalite göstergesi oluşturulmalıdır. Bir hedef için herhangi bir sınıfa ait olmak üzere birden fazla performans göstergesi belirlemek de mümkündür. Hedeflerin niteliği (çıktıya yönelik, verimliliğe yönelik, sonuca veya kaliteye yönelik olması) performans göstergelerinin niteliğini de etkiler.

Performans değerlendirmesinde dikkat edilmesi gereken husus, çıktıların faaliyetlerle ilişkilendirilmesi, sonuçların ise stratejik amaçlara karşılık gelmesidir. Dolayısıyla burada yapılan, uygulama stratejisi bölümünde anlatılan çerçevenin içinde olan, ancak daha detaya inen bir performans değerlendirmesidir.

Performans göstergelerinin oluşturulması ve değerlendirilebilmesi, ancak uygun veri ve istatistiklerin temin edilmesi ile mümkündür. Amaca uygun, doğru ve tutarlı verilerin varlığı, performans göstergelerinin oluşturulması, performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi için olmazsa olmaz bir ön koşuldur. Ne tür verilere ihtiyaç duyulduğu, bunların ne şekilde temin edileceği, ihtiyaç duyulan veriler halihazırda toplanmıyorsa nasıl ve ne sıklıkla kim tarafından temin edileceği, bu kapsamdaki kısıtların neler olacağı gibi hususların mutlaka incelenmesi ve cevaplanması gerekir. [27]

Stratejik plan çalışmaları tamamlandığında, stratejik plan çok yıllı bazda ele alındığından bütçeyle ilişkisinin kurulmasında stratejik planın yıllık uygulanması aşamasını gösteren performans programlarının ortaya konmasıdır.

Performans programı, bir mali yılda kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda yürütmesi gereken faaliyetleri, bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren, idare bütçesinin ve idare faaliyet raporunun hazırlanmasına dayanak oluşturan program olarak tanımlanmaktadır. [28]

Performans programının hazırlanma aşamasında, kamu idarelerinin stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflerden mali yıl için en öncelikli olanlar belirlenir. Bu amaç ve hedefleri gerçekleştirmek üzere yürütülmesi gereken alternatif faaliyet ve projeler, değerlendirme süreci sonunda tespit edilir. Maliyetler, çıktılar, riskler ve belirsizlikler; analiz yöntemleri kullanılarak derlendirmeye tabi tutulmak suretiyle alternatif faaliyet ve

[27]DPT, a. g. k, S. 37-42.

[28] M. Kamil MUTLUER, Erdoğan ÖNER, Ahmet KESİK, Bütçe Hukuku, 1. Baskı,İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2005,S 147,

projeler arasından yürütülmesi gerekli olanlar seçilir. Kuşkusuz öngörülenlerin tam anlamıyla gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Çünkü ilgili kamu idaresinin idari kapasitesinin gerçekleştirilmesi, yeterli nitelikli personelin sağlanması kadar uygulanması gereken teknik ve yöntemler üzerinde sektörel bazda detaylı bir şekilde bilimsel çalışma yapılmasını gerektirir. [29] [30]

Stratejik planın değerlendirilme sürecini ortaya koyan faaliyet raporları yazının devamında açıklanacaktır.

IV. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

Bütçe sistemleri içinde açıklandığı üzere performans bütçe sisteminde çıktı ve sonuç esastır. Klasik bütçe sistemi, harcamaların hukukiliğini ve harcamalardaki keyfiliği önlemek için sıkı bir ödenek tahsis sistemi ile etkili bir hukuki denetimi amaçlar. Performans bütçe sisteminde ise klasik bütçe anlayışından farklı olarak çıktı ve sonuç değerlendirilir. Dolayısıyla harcama süreci içinde ne yapıldığının değil çıktı ve sonucun denetlenmesi önem kazanır. [31]

Son yüzyıl içinde dünya ekonomilerinde yaşanan büyük krizler kamu harcamalarının artmasına neden olmuş, artan kamu harcamaları devletlerin vergilerde yaptıkları artışlarla neticelenmiştir. Kamu harcamalarındaki artışlar mali saydamlık ve hesap verilebilirliği gerekli kılmış ve uygulamalar bu yönde geliştirilmiştir. Kamu mali yönetiminde yaşanan bu değişimlerden en önemlisi merkezden yönetimi esas alan, kaynak dağılımı ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından, yetki ve sorumluluk dağıtımı ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan mali yönetim ve çıktı/sonuç odaklı performans esaslı bütçeleme anlayışına geçilmesidir. [32]

Performans esaslı bütçe sisteminde; gerçekleştirilmesi planlanan amaçlar ile alternatif programların maliyetleri ve birim maliyetlerinin hesaplanması önem kazanmaktadır. Performans bütçe uygulaması bakımından ulaşılan sonuçların değerlendirilmesinde güçlüklerle karşılaşılabilmektedir. Birimlerin kavranması ve ölçülmesinde güçlüklerle karşılaşıldığı gibi, kıyaslama yapmak bakımından da sorunlar ortaya çıkabilmektedir. [33]

Performans bütçe sisteminde, belirli amaçlara hizmet eden giderler aynı program içinde toplanır; harcama programları ölçülebilir-sayılabilir

[29] Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak), Aralık 2004, S 16.
[30] MUTLUER, ÖNER, KESİK, a. g. e, S. 148.
[31] MUTLUER, ÖNER, KESİK, a. g. e. S. 109.
[32] MALİYE BAKANLIĞI, a. g. r, S 2.
[33] AKDOĞAN, a. g. e, S. 358.

birimlere indirgenmeye çalışan bir sistem olarak tanımlanır (mezun edilecek öğrenci sayısı, inşa edilen dershane sayısı, yangından kurtarılan ormanın dönüm miktarı gibi); her programın maliyet ve faydası hesaplanarak maliyetlerle uygulamaların mali sonuçlarını karşılaştırma imkanı vardır.

İlk uygulamaları daha çok verimli ve yüksek kaliteli kamu hizmetlerini ve dolayısıyla genel olarak üretkenliği arttırmayı amaçlayan performans bütçe uygulamalarının en önemli özelliği; bütçelerde girdilerden çok nihai hedeflere konsantre olmalarıdır. Örneğin, eğitimde sınıflardaki öğrenci sayısını azaltarak kaliteyi yükseltmek, daha çok öğretmen istihdam etmekten daha önemli olmaktadır. Diğer bir yorumla hedef öğretmen sayısını arttırmak değil, sınıflarda verilen eğitimin üretken ve verimli olmasını sağlamaktır. Aynı yaklaşım, sağlıkta hastanelerde bekleme süresini kısaltmaya, adalet kurumlarında da hızlı karar vermeye yönelik hedefleri içeren uygulamalarda da görülmektedir. Ancak, mali disiplinin sağlanamaması konusunda yoğun eleştiriler alan bu yaklaşımlar, OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunda son yıllarda uygulanan performansa dayalı bütçe tekniklerinde; mali disiplini öne çıkarmasının yanı sıra, hem üretkenlik ve verimliliği arttırmayı hem de kamuoyuna karşı olan sorumlulukları daha iyi yerine getirilebilmesine yönelen uygulamaların yaygınlaşmasına neden olmuştur. [34]

Performansa dayalı bütçe tekniğinin diğerlerinden temel ayrılığı, mali disiplini sağlamayı hedeflemesidir. Diğer bir deyimle; kamu yönetiminde etkinliği ve verimliliği arttırmak önemini korurken, bunun yanı sıra kamu harcamalarında mali disiplinin sağlanması da amaçlanmaktadır.

Mali disiplini sağlamada üç ila beş yıllık stratejik planlar en önemli araçtır. Stratejik planlar, klasik bütçe tekniklerinden farklı olarak orta vadeli harcama planlarını içermektedir. Bu sayede gerek yasama ve yürütme gerekse idare orta vadeli hedeflerden haberdar olmakta ve harcamaların denetlenmesi bir ölçüde kolaylaşmaktadır. Performans bütçelerin ikinci temel özelliği; hedeflerin, karar vericiler ve uygulayıcılarca ortaklaşa belirlenmesi ilkesidir. Yönlendirici ve karar alma sürecini aşağıdaki birimlere taşıyan yönetim anlayışının sonucu olan bu uygulamayla günlük işleri yapanların düşünceleri de hedeflerin belirlenmesinde etkin olmaktadır. [35]

Performans esaslı bütçe sisteminde, somut hedefler ve kaynakların bu hedeflere yönlendirilmesi söz konusudur. Bu kavram beraberinde gerçekleşmenin etkinlik ve etkililiğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesini

[34] R. Hakan ÖZYILDIZ,"Kamu harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe", Hazine Dergisi, Sayı 13, Ocak 2000, S. 80.
[35] ÖZYILDIZ, a. g. m. S. 81.

getirmektedir. Bir başka ifade ile hizmetlerin görülmesinde ne ölçüde verimli olunduğunun; ayrıca konulan hedeflere ne ölçüde ulaşılabildiğinin bilinmesi gerekmektedir.

Performans bilgisi performans ölçüleri veya göstergelerinden oluşur. Sözkonusu değerlendirme farklı ölçeklerde gerçekleşebilir. İlk aşamada kamu idaresi bazında ölçülen performans bir sonraki aşamada merkezi kuruluşların katkısıyla sektörel veya makro düzeyde ölçülüp değerlendirilebilir. [36]

Kullanılan malzeme veya personele ödenen maaş yerine bu harcamalarla ulaşılan sonuç ve verimlilik önemli olunca, performans bütçe sistemi, mali denetimin yanı sıra verimlilik analizleriyle yönetim imkanı da tanımaktadır.

Performans esaslı bütçeleme, üç kademede gerçekleştirilir. Bunlardan birincisi, bütçelerin yapılacak işlere göre sınıflandırılmasıdır. Bu sınıflandırma sırasında hangi işlerin yapılacağının tespiti çok önemlidir. İkinci aşama, tespit edilen işlerin maliyetlerinin hesap edilmesidir. Üçüncü ve son aşama ise, elde edilen çıktı ve sonuçların ölçülmesi, başarı yada başarısızlıkların tespit edilmesidir. [37]

Performans esaslı bütçe uygulamasından kuşkusuz bazı yararlar beklenebilir. Bu yararların bazıları,

-Sistem elde edilen çıktı ve sonucun, stratejik amaç ve hedeflere ne derece uyumlu olduğunu, faaliyetin etkisini ve kalitesini esas aldığı için, bütçe devresi sonunda ödeneği kullanan kamu görevlisinin ve dolayısıyla ilgili idarenin performansı ortaya çıkmış olur.

-Yöneticilerin hesap verme mekanizması için gerekli ortam sağlanmış olur. [38]

Performans esaslı bütçe uygulamasına yöneltilebilecek eleştiriler şunlar olabilir.

-Bir bütçe sisteminde sistemi uygulayan kişilerin yaptığı işi benimseyip benimsememeleri, sistemden beklenilen sonuçların elde edilebilmesi yönünde çok önemli rol oynar. Eğer bu benimsenme sağlanamaz ise beklentilerden olumlu sonuç almak mümkün değildir. Klasik bütçe sistemine oranla performans esaslı bütçe bütçeleme sistemi uygulayıcılara daha fazla yük getireceğinden, bu sisteme kamu görevlileri pek fazla sıcak bakmayacak ve sistemi uygulamaktan kaçınacaklardır.

[36] Birol AYDEMİR, "Stratejik Yönetim ve Bütçe" 20. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", Pamukkale Üniversitesi İİBF Yayın No:1
[37] MUTLUER, ÖNER, KESİK, a. g. e. S. 109.
[38] MUTLUER, ÖNER, KESİK, a. g. e. S. 109.

-Performans esaslı bütçe sisteminde bütçe hazırlanması oldukça zahmetli ve yorucu bir iş olması yanında, ortaya çıkan uygulama sonuçlarının yorumlanması belirli düzeyde uzmanlığı gerektirecektir. Bütçenin hazırlanmasında görev alan kişiler sistemi benimsemiş olsalar dahi, bütçe metinlerini görüşerek karar bağlayan parlamenterlerin sistemi benimsemeleri ve değerlendirmeleri çoğu zaman mümkün olamayacaktır.

-Performans esaslı bütçe sisteminde ortaya konmuş olan ölçütler ve maliyetler her zaman gerçeği yansıtmayabilir. Sistemin uygulama başlangıcında belirlenmiş ölçütlerin yanlışlığı, yani yanlış hesaplamalardan hareket etme, sonucun da doğal olarak yanlış ortaya çıkmasına ve yanlış değerlendirmelere neden olabilecektir.

-Öte yandan performans uygulamasından sorumlu olan yöneticiler performans göstergelerinde değişikliğe neden olabilecek gayri yasal uygulamalara yönelebileceklerdir.

-Hizmetin özelliği dolayısıyla bazı kamu hizmetlerinde performansı ölçmek her zaman mümkün olmayabilecektir.

Sonuç olarak, dünyada standart bir performans esaslı bütçeleme modeli olmadığını söylemek mümkündür. Dünyada farklı ülkelerde farklı uygulamalara rastlanmaktadır. Bu uygulamalar aşağıdaki modeller çerçevesinde yürütülmektedir.

-Stratejik planla bütünleştirilmiş performans bütçe modeli,

-Performans sözleşmesine dayalı modeller,

-Bütçe formatına (kanun yapısına) dönüştürülmüş performans bütçe modeli,

Farklı modellerin varlığına rağmen asıl amaç, kamu idarelerinin çıktı/sonuçlara dayalı bir bütçelemeye ve sonuçta da bu tarz bir yönetime sevk etmektir. Performans esaslı bütçelemenin en önemli faydası, mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği azami şekilde sağlayacak bir model olmasıdır. [39]

IV- 5018 SAYILI KANUNA GÖRE STRATEJİK PLAN VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE

A- 5108 SAYILI KANUNUN TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNE GETİRDİKLERİ

Ülkemizde gerçekleştirilmeye çalışılan kamu yönetimi reformunun mali yönetimle ilgili olan ve kamu mali yönetimini yeniden düzenleyen 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10 Aralık 2003 tarihinde

[39] MUTLUER, ÖNER, KESİK, a. g. e, S. 109-110.

TBMM'nce kabul edilmiştir. Kanun tam anlamıyla 01. 01. 2006 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Kanunda kamu mali yönetim "Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri" olarak tanımlanmıştır.

2006 yılı itibariyle uygulanmaya başlanacak olan 5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte yürürlükten kalkacak olan 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunun kapsamını oluşturan ve bu kanuna göre hazırlanarak uzun yıllar uygulanmış olan genel ve katma bütçe uygulamasında vazgeçilmiştir. 5018 sayılı kanun kapsamı sadece genel ve katma bütçeli kuruluşlarda değil, uluslararası sınıflandırmaya uygun olacak şekilde genel bütçe kapsamında dahil idareler, özel bütçeli kapsamındaki idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşan merkezi yönetim bütçesi ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinden oluşmaktadır.

Dolayısıyla bütçe türleri değişmiş ve bütçeler uluslararası standartlarda benimsenen biçimde yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmıştır.

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. [40]

Bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla, bütçenin kapsamı genişletilmiştir.

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

5018 sayılı kanunla getirilen yeni kamu mali yönetim sisteminde, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme kamu mali yönetiminin temel ilkelerinin ortaya konmasında önemli işleve sahip uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer yandan, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin sağlanması amacıyla özel hükümler getirilmekte ve çok yıllı bütçeleme sistemine geçilmektedir.

[40] Dr. Ahmet KESİK,:" Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği", 20. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", Pamukkale Üniversitesi İİBF Yayın No:1.

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. [41]

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. [42]

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 ekleme zorunluluğu getirilmiştir.

5018 sayılı kanunla kamu mali yönetiminde getirilen önemli yeniliklerden biri ise kapsama dahil idarelerde dağınık bir yapı arzeden muhasebe uygulamalarının standart bir sisteme kavuşturulmasıdır. Kanun kapsamına giren kamu idarelerinde tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ilişkin temel muhasebe kavramları, mali tablo ilkeleri ile muhasebe standart kural ve genel uygulama kuralları belirlenerek kamu kaynağı kullanan tüm kamu idarelerinin hesaplarını tekdüze hale getirilmiş muhasebe sistematiği içinde izlemeleri, sonuçlarının raporlanması ve genel yönetime ait mali raporların üretilmesi ve yayımlanması için kanunda gereken düzenlemeler yapılmıştır. Diğer bir ifade ile 5018 sayılı kanun, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde muhasebe uygulamalarının ortak muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde yürütülmesi ve kamu maliyesine ilişkin mali istatistiklerin hazırlanması ve kamuoyuna sunulması konusunda Maliye Bakanlığı yetkilendirilerek muhasebe ve raporlama uygulamaları sistematik hale getirilmiştir. Genel yönetime ait mali veriler ve mali istatistikler bir bütünlük içerisinde yayımlanmış ve ilgililer ile kamuoyuna duyurulmuş olacaktır. Getirilen muhasebe ve raporlama

[41] MUTLUER, ÖNER, KESİK, a. g. e. S. 136.
[42] KESİK, a. g. b.

uygulamalarının kamu maliyesinde saydamlık ve hesap verilebilirliğe önemli katkıları olacaktır.

5108 sayılı kanunla kamu mali yönetiminde getirilen bu temel yeniliklerin yanında kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla temel ilkeler ortaya konmuştur.

Bu temel ilkeler;

-Mali saydamlık,

-Hesap verme sorumluluğu,

-Performans esaslı bütçeleme,

-Çok yıllı bütçeleme'dir.

5018 sayılı Kanunla getirilen ilkeler doğrultusunda yürütülecek bütçeleme anlayışının, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması sonucunu doğuracağı konusunda dünyada görüş birliği bulunmaktadır.

B- 5018 SAYILI KANUNDA STARATEJİK PLANLAMA VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

Stratejik plan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda "Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan" olarak tanımlanmıştır. Anılan kanunla kamu mali yönetim sistemine dahil edilen stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye ilişkin esaslar kanunun 9 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddede stratejik planların hazırlanması ve uygulanması ile performans bütçeye ilişkin olarak "Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar

Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.

Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir.

Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir. ” hükmüne yer verilmiştir.

Kanunun 10 uncu maddesi ile bakanlara stratejik planların hazırlanması ve uygulanması ile belirlenen stratejik planlarla yıllık performans planlarının uygulama sonuçları konusunda kamuoyunu bilgilendirme yükümlülüğü getirilmiştir. Üst yöneticilerin sorumluluklarının belirlendiği 11. maddesinde, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin, kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından üst yöneticilerin sorumlu olduğu hükmüne yer verilmiştir.

5018 sayılı kanunun “Bütçe İlkeleri” başlıklı 12 nci maddesinde genel yönetim kapsamına dahil kamu idareleri bütçelerinin stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülüp değerlendirileceği, ayrıca bütçelerin kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanacağı, bu kapsamda uygulanacağı ve kontrol edileceği belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 16 ncı maddesine göre, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak “Bütçe Hazırlama Rehberi” ile Devlet Planlama Teşkilatı Müşteşarlığınca hazırlanacak “Yatırım Programı Hazırlama Rehberinde” bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkelere, nesnel ve ölçülebilir standartlara, hesaplama yöntemlerine, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerine ve diğer bilgilere yer verilecektir.

Kanunun 17 nci maddesinde merkezi yönetim bütçe kanunu ödenek tavanlarının belirlenmesinde ve çok yıllı bütçeleme anlayışının harekete geçirilmesinde kamu idarelerin stratejik planlarının ve kamu idarelerinin performans hedeflerinin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Faaliyet raporlarına ilişkin düzenlemelerin yapıldığı 40 ıncı maddesinde, faaliyet raporlarının üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idari sorumluluklarının gereği olarak, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri,

belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanacağı ve faaliyet raporlarında gelir, gider, borçlanma, bağış ve yardımlar ile belirlenen diğer konuların yanında kamu idarelerin stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürüttükleri faaliyetler ile belirlenmiş performans kriterlerine göre hedef ve gerçekleşme durumları hakkında genel değerlendirmelere yer verileceği hususları düzenlenmiştir. [43]

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nca kamu idarelerinin stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin ve uygulama ilkelerinin tespiti ile stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlendiği bir yönetmelik taslağı hazırlanmıştır. Ayrıca stratejik yönetim ve planlama fonksiyonu, 5018 sayılı kanunun 60 ıncı ve 5436 sayılı kanunun 15 inci maddelerine dayanılarak hazırlanan "Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" gereğince strateji geliştirme birimleri tarafından yerine getirilecektir. [44]

C-DİĞER MEVZUATTA STRATEJİK PLAN VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEMEYE İLİŞKİN HÜKÜMLER

1. 5216 SAYILI BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ KANUNU

5216 sayılı kanunun 7 nci maddesinde büyükşehir belediyesinin görev, yetki ve sorumlulukları arasında ilçe ve ilk kademe belediyelerinin görüşlerini alarak stratejik planını, yıllık hedeflerini, yatırım programlarını ve bunlara uygun olarak bütçesini hazırlama sayılmıştır.

Kanunun 18 inci maddesinde büyükşehir belediye başkanının görevleri arasında belediyeyi stratejik plana uygun olarak yönetmek, belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi hazırlamak ve uygulamak, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini belirlemek, izlemek ve değerlendirmek, bunlarla ilgili raporları meclise sunmak sayılmış ve aynı kanunun 21 inci maddesinde ise genel sekreter ve yardımcılarının belediye başkanının adına yukarıdaki görevleri yürütebilecekleri belirtilmiştir.

2. 5393 SAYILI BELEDİYE KANUNU

5393 sayılı kanunun 18 inci maddesinde belediye meclisinin görevleri arasında stratejik plân ile yatırım ve çalışma programlarını, belediye

[43] "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik" 17. 03. 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01. 01. 2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

[44] Anılan yönetmelik 18. 02. 2006 tarih ve 26084 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

faaliyetlerinin performans ölçütlerini görüşmek ve kabul etmek, 34 üncü maddesinde belediye encümenin görevleri arasında stratejik plân ve yıllık çalışma programı ile bütçe ve kesin hesabı inceleyip belediye meclisine görüş bildirmek olarak sayılmıştır.

Aynı kanunun belediye başkanının görevlerinin sayıldığı 38 inci maddesinde belediyeyi stratejik plâna uygun olarak yönetmek, belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi, belediye faaliyetlerinin performans ölçütlerini hazırlamak ve uygulamak, izlemek ve değerlendirmek, bunlarla ilgili raporları meclise sunmak belediye başkanına verilmiş görevlerindendir.

Kanunun 41 inci maddesinde stratejik plan ve performans programı ile ilgili olarak "Belediye başkanı, mahallî idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde; kalkınma plânı ve programı ile varsa bölge plânına uygun olarak stratejik plân ve ilgili olduğu yıl başından önce de yıllık performans programı hazırlayıp belediye meclisine sunar.

Stratejik plân, varsa üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşleri alınarak hazırlanır ve belediye meclisi tarafından kabul edildikten sonra yürürlüğe girer.

Nüfusu 50. 000'in altında olan belediyelerde stratejik plân yapılması zorunlu değildir.

Stratejik plân ve performans programı bütçenin hazırlanmasına esas teşkil eder ve belediye meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilir. " hükmü mevcuttur.

Adı geçen kanunun 56 ncı maddesinde belediyeye ilişkin faaliyet raporu konusu düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemede belediye başkanının stratejik plân ve performans programına göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini ve belediye borçlarının durumunu açıklayan faaliyet raporunu hazırlayacağı mevcuttur. Kanun hükmü gereği belediye başkanı faaliyet raporunu yukarıda belirtilen şekilde ve 5108 sayılı kanunun 41 inci maddesinde yer alan kriterlere uygun olarak faaliyet raporunu düzenleyecektir.

5393 sayılı kanunun 61 inci maddesinde belediye bütçesinin stratejik plana ve performans programına uygun olarak hazırlanacağı belirtilmiştir.

Belediyelerde denetimin düzenlendiği 54 üncü maddede belediye hizmetlerinin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek ve rapor haline getirerek ilgililere duyurmak olduğu belirtilmiştir.

3. 5302 SAYILI İL ÖZEL İDARESİ KANUNU

5302 sayılı kanunun 10 uncu maddesinde stratejik plan ile yatırım ve çalışma programlarını, il özel idaresi faaliyetlerinin performans ölçütlerini görüşmek ve karara bağlamak görev ve yetkisi il genel meclisine verilen görev ve yetki olup, stratejik plan ve yıllık çalışma programı ile bütçe ve kesin hesabı inceleyerek il genel meclisine görüş bildirme görevi encümenin görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

İl özel idaresinin başı olan valinin görev ve yetkilerinin belirlendiği kanunun 30 uncu maddesinde il özel idaresini stratejik plana uygun olarak yönetmek, il özel idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi, il özel idaresi faaliyetlerinin performans ölçütlerini hazırlamak ve uygulamak, izlemek ve değerlendirmek, bunlarla ilgili raporları meclise sunmak valiye verilmiş görev ve yetkilerdendir.

5302 sayılı kanunun 32 nci maddesinde stratejik plan ve performans planı konusunda "Vali, mahalli idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde; kalkınma plan ve programları ile varsa bölge planına uygun olarak stratejik plan ve ilgili olduğu yıl başından önce de yıllık performans planı hazırlayıp il genel meclisine sunar.

Stratejik plan, varsa üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşleri alınarak hazırlanır ve il genel meclisinde kabul edildikten sonra yürürlüğe girer.

Stratejik plan ve performans planı bütçenin hazırlanmasına esas teşkil eder ve il genel meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilir. " hükmüne yer verilmiştir.

Anılan kanunun 39 uncu maddesinde il özel idarelerine ilişkin faaliyet raporu konusu düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemede valinin stratejik plân ve performans programına göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayan faaliyet raporunu hazırlayacağı hükmü mevcuttur. Kanun hükmü gereği vali faaliyet raporunu yukarıda belirtilen şekilde ve 5108 sayılı kanunun 41 inci maddesinde yer alan kriterlere uygun olarak faaliyet raporunu düzenleyecektir.

Kanunun 44 üncü maddesinde il özel idare bütçesinin stratejik plana uygun olarak hazırlanacağı belirtilmiştir.

İl özel idarelerinde denetimin düzenlendiği 37 nci maddede il özel idaresi hizmetlerinin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek ve rapor haline getirerek ilgililere duyurmak olduğu belirtilmiştir.

V. TÜRKİYE UYGULAMASINDA STRATEJİK PLANLAMA VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

5018 sayılı kanunun kanunlaşma sürecinden önce başlayan ve halen devam etmekte olan stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme çalışmaları kapsamında stratejik planların hazırlanması konusundaki çalışmalar Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca, performans esaslı bütçeleme konusundaki çalışmalar ise Maliye Bakanlığınca yürütülmektedir. Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme konusunda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen düzenlemelerden bundan önceki bölümde bahsedilmiştir.

Yeni kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında, bütçeleme sürecinde öncelikle stratejik planların hazırlanması bu kapsamda yıllık bütçelerin performans esasında hazırlanarak yürürlüğe konulması ve uygulama sonuçlarının ise faaliyet raporları ile ilgili makamlara ve kamuoyuna duyurulması amaçlanmaktadır. [45]

Stratejik planlama ve performans esaslı bütçe çalışmaları pilot olarak seçilen aşağıdaki 8 kamu idaresi bünyesinde yürütülmektedir.

- Tarım ve Köyişleri 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,

A. STRATEJİK PLAN KONUSUNDA YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR

5018 sayılı kanunla öngörülen kamu mali yönetiminin ana unsurlarından olan stratejik planın kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içerecek şekilde hazırlanması gerekmektedir.

Kamu idareleri stratejik plan çalışmalarına öncelikle kalkınma planları, programlar ile ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler

[45] 19. 07. 2004 tarihli Yüksek Planlama Kurulu Kararı "2005 yılı Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Kararı"

çerçevesinde misyon ve vizyonlarını belirleyerek başlayacaklardır. Daha sonra kamu idareleri stratejik amaç ve ölçülebilir hedeflerini belirleyecekler eve bu planın gerçekleşmesi ve önceden belirlenmiş hedefler ulaşılıp ulaşılmadığını performansların önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve değerlendirilmesine imkan vermek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik planlarını hazırlayacaklardır.

Kamu idarelerinin bütçelerini stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına göre hazırlamaları gerekliliği 5108 sayılı kanunun hükmüdür. Dolayısıyla performans esaslı bütçe sistemine geçişin tamamlanabilmesi kamu idarelerinin misyon ve vizyonların belirlenmesi, stratejik planlarının ve buna bağlı performans göstergelerinin ve performans programlarının ortaya konmasına bağlıdır. [46]

Bu kapsamda DPT Müsteşarlığınca "Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu (Nihai Taslak)" hazırlamıştır. Ayrıca düzenleyici ve denetleyici kamu idareleri hariç olmak üzere genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinde stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin ve uygulama ilkelerinin tespiti ile stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlendiği "Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Taslağı" hazırlanmış kamu idarelerinin görüşüne açılmıştır.

Türkiye uygulamasında stratejik planlama sürecinin yürütülmesinde uyulacak usul ve esaslar özet olarak;

i-Stratejik planlama ile buna bağlı olarak performans programı ve performansa dayalı bütçe çalışmalarının kapsamdaki tüm kamu idarelerine yaygınlaştırılması, aşamalı bir geçiş takvimi dahilinde yürütüleceği,

ii-Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin (Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar hariç) tamamı ilk stratejik planlarını geçiş takvimine uygun olarak en geç 31/12/2010 tarihine kadar hazırlamakla yükümlü oldukları,

iii-Stratejik planların beş yıllık dönemi kapsayacağı,

iv-Stratejik planlar en az iki yıl uygulandıktan sonra stratejik planın kalan süresi için misyon, vizyon ve amaçları değiştirilmeden, hedeflerde yapılan nicel değişikliklerle güncelleştirmenin yapılabileceği,

v-Hükümetin değişmesi halinde mahalli idareler hariç diğer kamu idarelerinin; bakanın değişmesi halinde ilgili bakanlığın ve bağlı, ilgili kuruluşlarının; mahalli idarelerde üst yöneticinin değişmesi halinde ilgili

[46] http://www. dpt. gov. tr/sp/

mahalli idarenin; doğal afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalımların gerçekleşmesi hallerinde etkilenen kamu idarelerinin stratejik planlarının yenilenebileceği,

vi-Stratejik planlama sürecinin hazırlık ve stratejik planın yapılması dönemlerinden oluştuğu,

vii-Stratejik planlarının kalkınma planlarına ve programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı ve ilgili kuruluşlarda Bakanların, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanının ve mahalli idareler için İçişleri Bakanının sorumlu olduğu,

viii-Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının hazırlanması ve uygulanmasından Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu oldukları,

ix-Kamu idarelerinin stratejik planlarının, kalkınma planı, orta vadeli program ve faaliyet alanı ile ilgili diğer ulusal, bölgesel ve sektörel plan ve programlara uygun olarak hazırlanması gerektiği,

x- Stratejik planların yıllık uygulama dilimlerini oluşturan performans programlarının kamu idarelerince stratejik planlarına uygun olarak hazırlanacağı,

xi-Kamu idarelerinin stratejik amaç ve hedeflerinin yerine getirilmesinde ulaşılan sonuçları ölçmek ve değerlendirmek için kullanılır ve performans denetimine temel oluşturan performans göstergelerine stratejik planlarda yer verilmesi gerektiği,[47]

gibidir.

Stratejik planlama çalışmalarına ilişkin düzenlemeler esas olarak 5108 sayılı kanunda yer almakla birlikte 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununda stratejik planların hazırlanmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

5018 sayılı Kanunun yanısıra 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunları ile nüfusu 50 binin üzerindeki belediyeler stratejik plan hazırlamakla yükümlüdürler.

İçişleri Bakanlığının 2005/36 sayılı genelgesi ile belediye stratejik planlarının mahalli idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde (ilk stratejik planın ise bir yıl içinde), performans planlarının da ilgili olduğu yıl başından önce hazırlanması ve bunların bütçeye esas teşkil etmesi gerektiği

[47] DPT, Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Taslağı, 2005, S,3-7

belirtilmiştir. Ancak, 13 Temmuz 2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5393 sayılı Belediye Kanununun geçici dördüncü maddesinde, ilgili belediyelerde stratejik plan, ". . . Kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren bir yıl içinde hazırlanır. " hükmüne yer verilmiştir. Uygulama bu hüküm doğrultusunda yürütülmekte olup buna göre belediyelerde ilk stratejik plan 13 Temmuz 2006 tarihine kadar hazırlık çalışmalarının tamamlanması kanunen zorunlu hale gelmektedir.

5018 sayılı Kanunun yanı sıra 04 Mart 2005 tarihli ve 25745 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ile İl Özel İdareleri, mahalli idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde stratejik plan ve ilgili olduğu yılbaşından önce de yıllık performans programı hazırlamakla yükümlüdürler. Geçici üçüncü madde ile ". . . altı aylık süre Kanunun yürürlüğünü müteakip hazırlanması gereken ilk stratejik planlar için bir yıl olarak uygulanır. " hükmü getirilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda İl Özel İdarelerinde, ilk stratejik planın 04 Mart 2006 tarihine kadar hazırlanması sonucu ortaya çıkmaktadır. [48]

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca halen sekiz kuruluşta stratejik planların hazırlanması konusunda yönlendirme, izleme ve değerlendirme görevlerini yerine getirmektedir. Pilot uygulama sonucunda ulaşılan sonuçlara göre tüm kurumlarda yaygınlaştırılmasına yönelik mevzuat düzenlemesine ilişkin çalışmalar devam etmektedir.

Stratejik planlamaya ilişkin pilot kuruluş çalışmaları Yüksek Planlama Kurulu kararları doğrultusunda yürütülmektedir. Gelinen aşamada bir kamu idaresinde (Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü) taslak plan ve performans programı, beş kamu idaresinde taslak plan (Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Hacettepe Üniversitesi, İller Bankası Genel Müdürlüğü, Kayseri Büyükşehir Belediyesi) hazırlanmıştır. Pilot uygulamanın yürütüldüğü iki kamu idaresinde (Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, Denizli Valiliği İl Özel İdaresi) ise çalışmalar halen devam etmektedir. [49]

B. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME KONUSUNDA YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR

Ülkemizde 1973 yılına kadar ilk uygulanma yıllarında sadece idari sınıflandırmadan ibaret olan bütçe kod yapısı gittikçe fonksiyon ve organik yapının birlikte değerlendirildiği bir bütçe kodlaması halinde uygulanagelmiştir. Bütçe sistematiği konusunda yapılan çalışmalar sonucunda mevcut uygulamanın aksayan yönleri giderilmek üzere 1973'ten itibaren program bütçeleme sistemine geçilmiştir. Program bütçe sistemine

[48] http://www. dpt. gov. tr/sp/

[49] http://www. dpt. gov. tr/sp/

geçerken, hizmet maliyet ilişkisinin kurulması, program sorumlularının tespiti hedeflenmiş ancak uygulamada yaşanan sıkıntılar nedeniyle geliştirilen çözümler sonucu, mevcut kodlama sistematiği, kurumların ana hizmet birimlerinin alt alta sıralanmasından ibaret olmuş hatta bazen o ayrıma da gidilmeyerek kuruluşun tüm faaliyetleri bir ya da iki programla sınırlandırılmış, aynı program kodları farklı kurumlarda farklı hizmetleri içermiş, bu ise mevcut sınıflandırmayı analize elverişli olmaktan uzaklaştırmış, program sorumlularını bütçe sınıflandırmasından hareketle tespit etme imkânı kalmamıştır. Alt programlar programların diğer bir ifade ile ana hizmetlerin alt bölümlerini ifade etmesi gerekirken herhangi bir hizmetin maliyet unsurlarından bir tanesi alt programlarda izlenir hale gelmiştir. Faaliyet kodları alt programı oluşturan benzer işleri ifade etmesi gerekirken, ekonomik sınıflandırmanın eksikliklerini kapatmak amacıyla kullanılmaya başlanmıştır. [50]

90'lı yılların başlarında program bütçe uygulamasında, sınıflandırma sistematiğinin kaybedilmiş olması, yeterli bir kurumsal sınıflandırma ve fonksiyonel sınıflandırma yapılamamış olması nedeniyle analize elverişli bir ortam yaratılamaması ve mevcut kodlamanın uluslararası karşılaştırmaların yapılmasına imkan vermiyor olması yeni bütçe sınıflandırması arayışlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

1995 yılında kamunun yeniden yapılandırılmasını amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında yeni bir bütçe sınıflandırması üzerine çalışmalar başlatılmış, 1998 yılında IMF uzmanlarıyla birlikte çalışılarak GFS (Government Finance Statistics) Devlet Mali İstatistikleri esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur. Bu sınıflandırmanın 1999 yılında 4 kuruluşta test edilmesi kararlaştırılmış ancak, proje hedeflerindeki değişiklikler nedeniyle, pilot olarak seçilen kuruluşlardan sadece Hacettepe Üniversitesinde otomasyon desteği olmaksızın test edilerek kesin hesap çıkarılmıştır. Daha sonra bu uygulamaya bir süre ara verilmiş ve Avrupa Birliğine katılım sürecinde bütçe kodlamasının uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. 1998 yılında tamamlanmış olan yeni bütçe kod yapısı yeniden gözden geçirilerek GFS deki değişikliklere ve Avrupa Birliğinde uygulanan ESA'95 (European System of Integrated Economic Accounts) standardına uygun hale getirilmiştir. [51]

Yeni bütçe kodlamasını tanımlamak gerekirse yeni kodlama bir alt yapı çalışmasıdır. Bu kodlamayla yeni ve istenilen bütçeleme sistemlerini uygulamak mümkün olabilecektir. Yeni bütçe kodlamasının getirdiği önemli

[50] http://bumko. gov. tr
[51] http://bumko. gov. tr

yenilikler, detaylı bir kurumsal kodlamayla program sorumlularının tespitine imkan vermesi, mevcut bütçede var olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, aynı kodlamanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması, uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi ve ölçmeye ve analize elverişli olması olarak sıralanabilir. Bu özellikleri ve özellikle de analize elverişli istatistiki veriler üretmeye imkan vermesi nedenleriyle yeni bütçe kodlaması Analitik Bütçe Sınıflandırması olarak adlandırılmıştır.

Analitik bütçe sınıflandırması; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere üç ana grupta oluşmakta olup, fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırma arasında ayrıca finansman tipi sınıflandırma yer almaktadır.

Analitik bütçe sınıflandırmasının test edilebilmesi için Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü ile Hacettepe ve Ege Üniversiteleri pilot kuruluş olarak seçilerek bu kuruluşların 2002 yılı bütçeleri yeni bütçe kodlaması sistematiğine uygun olarak hazırlanmış ve 2002 yılı Ocak ayından itibaren de mevcut kod yapısına paralel olarak uygulama başlatılmıştır. Yapılan çalışmalar neticesinde 01. 01. 2004 tarihi itibariyle pilot uygulama çalışmaları tamamlanan analitik bütçe kod yapısı 01. 01. 2006 tarihi itibariyle genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerince uygulanacaktır.

Analitik bütçe koda yapısı itibariyle performans esaslı bütçelemeye geçişte temel teşkil edecek ve önemli faydalar sağlayacaktır.

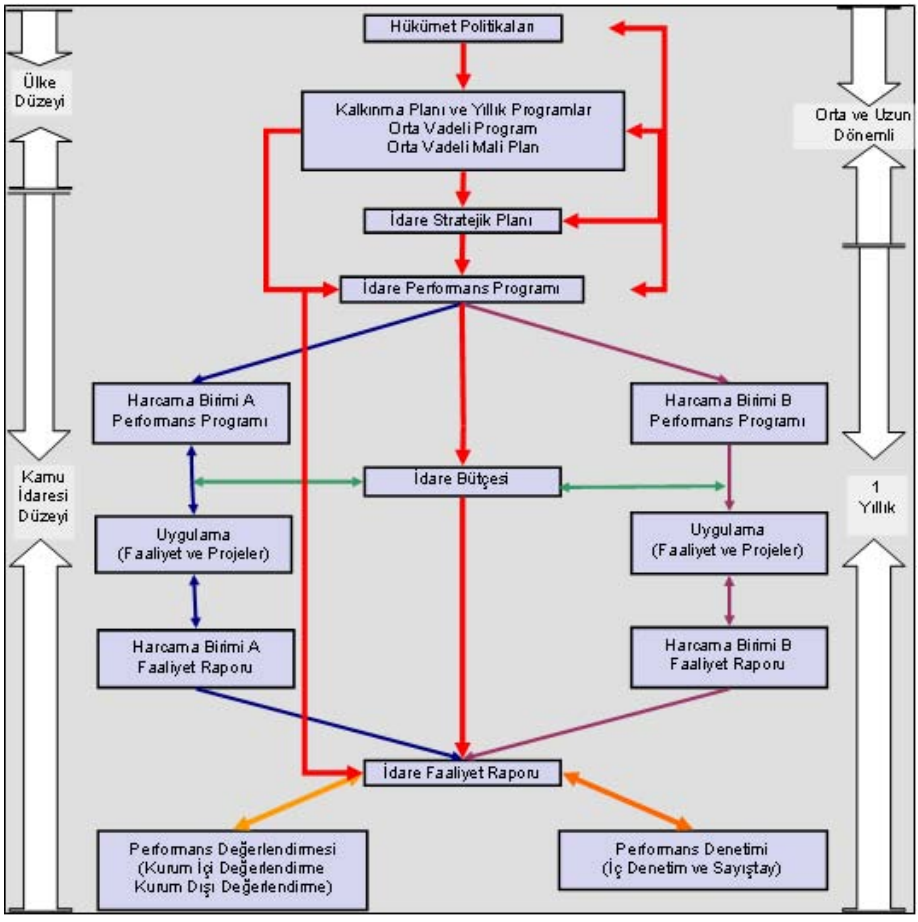
Dünyada performans esaslı bütçelemeye geçiş yönünde yaşanan gelişmelere paralel olarak ülkemizde de Maliye Bakanlığınca, 2001 yılında "Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Projesi" çerçevesinde pilot çalışmalar yapılmıştır. Proje kapsamında altı kurumda pilot 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. [52]

5018 sayılı Kanun ile getirilen performans esaslı bütçeleme; kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedefleri belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşılıp

[52] MALİYE BAKANLIĞI, a. g. r, S. 2.

ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları performansa dayalı olarak raporlayan bir bütçeleme sistemidir. [53]

5018 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinde orta ve uzun vadeli stratejik plan ile bu planların yıllık uygulamalarını göstermek ve bütçeye dayanak oluşturmak üzere yıllık performans programı hazırlanması ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının ise performansa dayalı olarak yıllık faaliyet raporu ile raporlanmasını öngörmektedir. Performans esaslı bütçe sistemi olarak ifade edilebilecek bu yapının unsurları ve işleyiş mekanizması aşağıda gösterilmiştir. [54]



Şekil : 6 Performans Esaslı Bütçeleme Süreci[55]

[53] MUTLUER, ÖNER, KESİK, a. g. e. S. 140.
[54] ERÜZ; a. g. b.
[55] Maliye Bakanlığı, a. g. r, S. 13.

Performans esaslı bütçeleme süreci incelendiğinde;

i-Performans esaslı bütçeleme süreci hükümet politikaları, kalkınma plan ve programları, orta vadeli program ve orta vadeli mali plan ile başlamakta ve bu aşamada bütçe politikası ortaya konulmakta,

ii-Kamu idaresinin stratejik planı belirlenen politika, plan ve programlar doğrultusunda hazırlanmakta,

iii-Belirlenmiş stratejik amaç ve hedeflere göre performans programı ve kamu idaresinin bütçesi hazırlanmakta,

iv-Performans esaslı bütçeleme süreci kamu idaresi faaliyet raporunun hazırlanması ve performans denetimi ile son bulan,

aşamalarından oluşmaktadır.

Kamu idareleri bütçelerinin, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlanacağı belirtilmektedir. Anılan maddeye bakıldığında performans esaslı bütçelemenin tanımının yer almadığı ve diğer unsurlarının yani performans programı ile faaliyet raporlarının zikredilmediği görülmektedir. Ancak Kanunun 41 inci maddesi incelendiğinde, kamu idarelerinin harcama birimi düzeyinden başlayarak performans programı hazırlayacakları ve program sonuçlarını performansa dayalı olarak faaliyet raporları ile raporlayacaklarını görmekteyiz. Bu hükümler ile belgelerin birbiri ile ilişkisi dikkate alındığında Kanunda öngörülen modelin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu üçlüsünden oluştuğunu söylemek doğru bir yaklaşım olacaktır. [56]

Performans esaslı bütçeleme sürecine geçişte pilot kurumlar için "Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Taslak)" Maliye Bakanlığınca Aralık 2004 ayında hazırlanmıştır.

Kamu idareleri çok yıllı şekilde hazırlamış oldukları stratejik planın yıllık uygulamasını gösteren performans programları 5108 sayılı kanunun öngördüğü çerçeve içerisinde hem kamu idesi düzeyinde hem de kamu idaresinin alt birimleri bazında hazırlanır. İdare performans programı, birim performans programlarında yer alan bilgilerden gerekli görülenlerin bir araya getirilmesi ile oluşturulur. [57]

Maliye Bakanlığınca hazırlanan "Performans Esaslı Bütçeleme Rehberine" göre performans programının hazırlanma süreci;

i-Öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi,

[56] ERÜZ, a. g. b,
[57] MUTLUER, ÖNER, KESİK, a. g. e. S. 149.

ii-Performans hedeflerinin belirlenmesi,

iii-Faaliyet ve projelerin belirlenmesi,

iv-Kaynak ihtiyacının belirlenmesi,

v-Performans göstergelerinin belirlenmesi,

vi-Performans programının hazırlanması,

aşamalarından oluşmaktadır. [58]

Performans esaslı bütçeleme sürecine geçişte gelinen aşamada 5018 sayılı kanunun hazırlık aşamalarında başlanan stratejik planlama süreci ve performans esaslı bütçe çalışmalarına pilot seçilen 8 kurumda devam edilmektedir. Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca stratejik planlama ile ilgili çalışmalar tamamlanmadan kamu idaresine ilişkin performans esaslı bütçe uygulamasının mümkün olmaması nedeniyle Maliye Bakanlığınca pilot seçilen kamu idarelerinde performans esaslı bütçeleme geçişle ilgili hazırlık çalışmalarına devam edilmektedir. Maliye Bakanlığınca Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğünde ön çalışma sonrasında ortaya çıkan özet stratejik plan doğrultusunda 2004 yılına ilişkin performans programı hazırlanmıştır. Performans esaslı bütçelemeye ilişkin geçiş konusunda kesin bir geçiş takvimi öngörülmemiştir.

C. STRATEJİK PLANLARIN HAZIRLANMASINDA VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME KONUSUNDA YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Performans esaslı bütçeleme sisteminden, kamu mali yönetiminde iyi yönetişim prensipleri arasında sayılan mali saydamlığı sağlaması, hesap verilebilirliğe uygun ortam oluşturması, performansa dayalı ödül mekanizmalarının (ücret, performansı yeterli görülen üst yöneticinin bütçe ödeneklerinin artırılması v. v) oluşturulması, performans denetiminin ve performans raporlaması sonucunda kamu idarelerinin performanssı konusunda kamuoyunun doğru bilgilendirilmesi yararları sağlanabilir.

Kısaca performans esaslı bütçeleme sisteminden sağlanacak yararlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

i-İyi mali yönetişimin ilkeleri arasında sayılan ve 5018 sayılı KMYKK'nın 7 nci maddesinde mali saydamlık mali saydamlık her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla doğrudan performans esaslı bir bütçeleme anlayışı mali saydamlığa katkıda bulunabileceği gibi, esas olarak öngörülen yeni kamu

[58] MALİYE BAKANLIĞI, a. g. r. S. 17.

mali yönetim sisteminde stratejik planların hazırlanması, performans programlarının ortaya konulması ve performans esaslı bir bütçeleme anlayışı içinde gerçekleştirilen kamu idaresi faaliyetlerinin faaliyet raporları başlığı altında hazırlanarak kamuoyuna sunulması mali saydamlığın sağlanmasında önemli bir işlevi yerine getirecektir.

ii-5018 sayılı kanunun 8 inci maddesinde hesap verilebilirlik "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. " olarak tanımlanmıştır. Getirilen kamu mali yönetim anlayışında kamu idaresi yöneticilerinin kullandıkları kamu kaynağı ile ilgili hesap vermeleri anlayışı hakimdir. Hesap verme sorumluluğu siyasi, idari ve hukuki olacak şekilde ortaya konulmuştur. Performans esaslı bütçeleme anlayışı kamu kaynağı kullananların hesap verme sorumluklarının yerine getirilmesinde önceden belirlenmiş performans göstergelerine dayanarak yapılacak performans denetimleri dolayısıyla faydalı olacaktır. 5018 sayılı kanunun özel önem verdiği bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi buna yönelik mekanizmaların varlığına bağlıdır. Bu anlamda performans esaslı bütçeleme kamu yönetiminde hedeflere dayalı bir bütçelemeyi, performans ölçümü ile sağlam temellere oturtarak hesap verebilirlik için nesnel bir zemin oluşturmaktadır. Yani kamu yöneticilerinin taahhüt ettikleri performans hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştiremedikleri kamuoyuna açık belgelerle izlenebilecek ve değerlendirebilecektir. Aynı şekilde bütçe sürecine dahil edilen performans programları ile faaliyet raporları, TBMM'nde kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğunun görüşülmesine dayanak teşkil edecektir.

iii-Performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırlanacak belgeler bilgi üretilmesini ve bütçelerin bilgiye dayalı olarak hazırlanmasını sağlayacağından Maliye Bakanlığının bütçeleri daha etkili bir şekilde izlemesi ve değerlendirmesi mümkün olacaktır. Kamuya açık, hedeflere dayalı belgeler hazırlanması kamu idarelerini başarılı olma yönünde motive ederken, kaynak kullanımında tasarruflu olmaya da zorlayacaktır. Bu makro düzeyde kaynak dağıtımının etkili bir şekilde yapılmasını sağlarken, verimlilik artışı ile birlikte kaynak israfını da önleyecektir. Sonuç olarak performans esaslı bütçeleme mali disiplini sağlamada önemli bir araç olarak kullanılabilecektir. [59]

iv-Kamu idarelerinde yürütülecek stratejik plan çalışmaları ve performans esaslı bütçe sistemine ilişkin çalışmalarda kamu idaresinin tüm

[59] ERÜZ, a. g. b.

çalışanlarının ortak paydaları ile oluşması ve yürütülmesi gerektiğinden kamu idaresinde performansa dayalı bir yönetim anlayışı ortaya çıkacaktır. Performans esaslı bütçeleme kurumsal performans ile bütçe arasında bağlantıyı sağlarken, performans göstergeleri ile performansın izlenmesine ve değerlendirilmesine imkan tanımaktadır. Bu süreçte oluşturulacak göstergeler ile kurumsal performansın faaliyetlerin, çalışanların ve süreçlerin performansına dönüştürülmesi mümkün olacaktır. Performans esaslı bütçeleme sürecinde kurumun büyüklük ve yapısına göre, kurumsal düzeyde ve harcama birimleri düzeyinde ve/veya kurumun her faaliyet, süreç, birim, bölümü için ayrı bir planlama, performans ölçümü ve değerlendirmesi yapılabilecektir.

Her bir harcama birimi için performans programı ve faaliyet raporu hazırlanacaktır. Performans esaslı bütçeleme sürecinde oluşturulacak kurumsal performans hedefleri ile performans açısından izlenmesi gerekli olan alanlara yönelik oluşturulacak göstergeler bir yönüyle de kamu idarelerinde performans yönetiminin oluşturulmasına kaynak teşkil edecektir. Performans esaslı bütçelemenin kurumsal düzeyde performans hedeflerinin oluşturulmasını gerekli kılması, bu hedeflerin oluşturulması sırasında faaliyet analizlerinin ve dolayısıyla personel ihtiyacı analizlerinin yapılmasını gerektirmektedir.

Bu süreçte çalışanların ortalama iş standartları belirlenerek, bu verilerin hizmet standartlarına dönüştürülmesi suretiyle çalışanların performansının izlenmesi mümkün olacaktır. Bu yönetim anlayışı ve performans hedefleri doğrultusunda bazı ödül mekanizmaları kullanılabilecektir. Çalışanların performansa dayalı olarak ödüllendirilmesine objektif bir temel hazırlanmış olacaktır. Kamu idarelerinde çalışanlara yönelik performans göstergelerinin oluşturulması ve performansın değerlendirildiğine yönelik bir anlayışın yerleştirilmesi çalışma motivasyonunu ve işgücü verimliliğini artıracaktır.

v- Performans esaslı bütçeleme anlayışı içinde kamu idarelerinin performans hedefleri ve performans göstergeleri ortaya konulacağından performans denetimi açısından uygun bir zemin oluşturacaktır. Performans denetimlerinde kamu yöneticilerinin kendilerine tahsisi edilen kaynakları nerelere ve nasıl kullandığına değil, öngörülen performans stratejik amaç ve performans hedeflerine ne derecede ulaşılabildiği denetim konusu yapılacaktır.

Kamuoyuna açık stratejik planların, yıllık performans programlarının ve faaliyet raporlarının kamu idarelerince yayımlanması, kamuoyunun kamu idarelerinin faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmasını sağlayacaktır. Bu suretle vergi ödeyenler vergilerin nereye harcandığını görebilecek, hizmetten yararlananlar ise hizmet kalitesi ile yapılan harcamaları karşılaştırma şansına

sahip olabilecektir. Ayrıca basın ve sivil toplum kuruluşları, bu belgeleri izleyerek toplumun genel çıkarlarına hizmet etmeyen konulara müdahale etme şansını elde edecektir. Bu suretle kamu idarelerinin kaynakları daha dikkatli ve toplum yararına kullanması yani etkili, ekonomik ve verimli kullanması sağlanacaktır. Ayrıca performans hedeflerinin kamuoyuna duyurulması, idareleri ve yöneticileri bu hedeflere ulaşmaya yöneltecek güçlü bir etken olacaktır.

Performans esaslı bütçelemeye geçiş sürecinde, çalışanların performans açısından değerlendirilmesine ve gerekli ödüllendirmenin yada yaptırımların uygulanmasına imkan tanıyacak bir personel ücret rejimine geçilmesi ve performans esaslı bütçeleme sonucunda iyi performans gösteren idarelere ödül niteliğinde ilave ödenek tahsis edilmesine ilişkin uygulamaların hayata geçirilmesi düzenlemenin teşvik edilmesi açısından önemli olacaktır.

Performans esaslı bütçeleme sistemi, politikaların oluşturulması ve bütçenin hazırlanması aşamasında çeşitli mali bilgilerin varlığına ve oluşturulacak göstergeler için gerekli verilere ihtiyaç göstermektedir. Genel yönetim kapsamına dahil idarelerde 2006 başından itibaren uygulanacak olan tahakkuk esaslı muhasebe performans hedeflerinin ortaya konmasında ve performans göstergelerinin değerlendirmesinde bilgi üretme kapasitesine sahip bir muhasebe sistemidir. Ayrıca 5018 sayılı kanunla getirilen ve tüm kamu idarelerinde taşınır ve taşınmaz malların kayda alınması, yönetilmesi ve yok edilmesine ilişkin düzenlemeler kamu taşınır ve taşımazlarının miktar yönünden izlenmesini sağlayacaktır. Dünyada faaliyet ve program maliyetlerinin doğru bir şekilde elde edilmesi ve bütçe tahminlerinin gerçekçi olması açısından faaliyet esaslı maliyetlendirme/ bütçeleme anlayışının yaygınlaştığı gözlenmektedir. Bu anlamda ülkemizde de bu sistemin uygulanabilmesi açısından tahakkuk esaslı muhasebe uygulamaya destek olacak ve kolaylık sağlayacaktır. [60]

2004 yılından itibaren genel ve katma bütçeli idarelerde uygulamaya başlanan ve 2006 yılı başından itibaren genel yönetim kapsamındaki bütün idarelere yaygınlaştırılacak olan analitik bütçe sınıflandırması da kamu kaynaklarının idari birimler, fonksiyonlar ve ekonomik nitelikleri itibariyle detaylı bir şekilde izlenmesini ve yıllar itibariyle karşılaştırılabilmesini sağlayacaktır. Analitik bütçe sınıflandırması dolayısıyla elde edilecek veriler yıllar itibariyle karşılaştırma imkanı verecek ve performans esaslı bütçeleme hazırlık aşamasında gerek duyulan bilgilerin sağlanmasına imkan verecektir.

Dolayısıyla analitik bütçe sınıflandırmasının ve tahakkuk esaslı muhasebenin genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde eksiksiz

[60] ERÜZ, a. g. b.

uygulanması performans esaslı bütçeleme sisteminde geçiş kolaylığı sağlayacağı gibi, aksi durumda performans esaslı bütçeleme çalışmaları olumsuz etkilenebilecektir.

Performans esaslı bütçeleme sürecine bakıldığında stratejik plan hazırlığından başlayarak, performans programlarının ortaya konulması ve performans esaslı bütçe sistemine uygun bütçe metinlerinin hazırlanması ile devam eden bir süreç sözkonudur. Süreç içinde stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine ilişkin yetki 5018 sayılı kanunla Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilmiş bir yetkidir. Performans esaslı bütçe uygulamalarına ilişkin düzenlemeler yapmak ve uygulamayı yönlendirmek görev ve yetkisi ise Maliye Bakanlığına verilmiş görevlerindendir. Bu görevlerin eksiksiz bir koordinasyon içinde gerçekleştirilmemesi, hem stratejik plan çalışmalarının hem de performans esaslı bütçeleme çalışmalarının olumsuz etkilenmesine neden olacaktır.

5018 sayılı kanun kapsamına giren genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde (Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar hariç) stratejik plan hazırlık çalışmalarının ve performans esaslı bütçeleme sistemi ile ilgili hazırlıklar sırasında bazı nitelikli personel olmamasından, performans göstergelerinden ve geçiş takviminden kaynaklanan bazı sorunların yaşanması mümkündür. Nitelikli personel sorunu eğitim yada yeni personel istihdamı ile çözülebilecektir. Geçiş süreci belli bir zaman planına yayılarak uygulamaya geçişin sorunlara ve aksamalara neden olması önlenebilir. Ancak ülke uygulamasına bakıldığında en önemli sorun performans göstergelerinin tespit edilememesi yada eksik tespit edilmesi olacaktır. Performans göstergeleri, kamu idarelerince stratejik amaç ve hedefler ile performans hedeflerine ulaşmak amacıyla yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan araçlardır. Performans göstergelerinin tespitinde yapılacak yanlışlık ve eksiklikler faaliyet raporlarının yanlış düzenlenmesine, performans denetimlerinin bu göstergeler kapsamında yapılması sonucunda yetersiz denetimlere neden olması muhtemeldir.

VI. SONUÇ

Dünyada kamu mali yönetimlerinde yaşanan gelişmelere paralel olarak ülkemizde de kamu mali yönetimin yeniden düzenlenme ihtiyacı doğmuş ve mali saydamlık ve hesap verilebilirliği esas alan kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını amaçlayan kamu mali yönetim anlayışı çerçevesinde hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tüm hükümleriyle birlikte 01. 01. 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Performans esaslı bütçelemenin en önemli faydası, mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği ve performans denetimini azami şekilde sağlayacak bir bütçe modeli olmasıdır. Performans esaslı bütçe sisteminin uygulanmasında mali saydamlık, her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında kamuoyunun bilgilendirilmesi ve yapılan işlemlerin kamuoyu denetimine açılması yoluyla sağlanır. Mali saydamlığın sağlanması amacıyla,

i-Mali yönetim sistemi içinde görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanmış olması,

ii-Hükümet politikalarına, kalkınma planları, yıllık programlar ve stratejik planlar konusunda kamuoyunun bilgilendirilmesi ve dökümanlara ulaşılabilir olması,

iii-Bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve uygulama sonuçlarının kamuoyunun bilgisine sunulması,

iv-Bütçe uygulanması kapsamında, kamudan yapılan teşvik ve destekleme v. b. uygulamaları hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi,

v-Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımının muhasebeleştirilmesinde genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun standart bir muhasebe sisteminin oluşturulması,

zorunludur.

Performans esaslı bütçe uygulaması, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden kullanılmasından sorumlu oldukları hesap verme sorumluluğunun ortaya konulması ve etkili şekilde uygulanmasını mümkün kılmasıdır.

Performans esaslı bütçe uygulamasının diğer önemli bir sonucu, kamu kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını belirlemeye yönelik performans denetimine uygun bir altyapı hazırlamasıdır.

Kurumlar tarafından belirlenen misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedefler yanında performans kriterleri, standartları ve hedefleri performans denetimlerinin performans denetimlerinin sınırlarını belirlememekle birlikte önemli bilgi sağlar.

Performans kriterleri girdi, çıktı ve sonuç kriterleri yanında, bu kriterler arasındaki ilişkileri sorgulayan ve açıklanmasına yardımcı olan verimlilik, etkililik ve tutumluluk kriterlerinden oluşur.

Performans denetimi, hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesi ve dolayısıyla idarelerin etkin ve verimli bir şekilde yönetildiğinin, kamusal faaliyetlerin çıktı ve sonuçlarının bilinmesinin güvencesi durumundadır. Dolayısıyla kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti ancak fonksiyonel bağımsızlığa sahip bir denetim sistemiyle mümkün olabilecektir. Ayrıca, karar vericilere kamu kaynaklarının gelecekte tahsis edileceği faaliyet ve projeler konusunda yardımcı olacak, bir anlamda verimsiz ve etkin olmayan alanlara kamu kaynaklarının tahsisini önlemiş olacaktır. [61]

Ülkemizde stratejik planlama ve performans esaslı bütçe sistemi kavram ve uygulamaları kamu mali yönetimine 5108 sayılı kanunla girmiş kavram ve uygulamalardır.

5018 sayılı kamu mali yönetim anlayışında önemli yeniliklerden birisi dünyada gittikçe daha çok uygulama alanı bulan ve bütçeleme sürecinde performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesidir. Ülkemizde 5108 sayılı kanunun uygulanması çerçevesinde hükümet programları, kalkınma planları, programlar, orta vadeli plan ve orta vadeli mali plan baz alınarak kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamaları, hazırlanan stratejik planda belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda planın yıllık olarak uygulanmasını sağlayacak performans programlarının ortaya konulması ve konulmuş kuralların uygulanmasına yönelik bütçe metinlerinin performans esasına uygun olarak hazırlamaları öngörülmektedir.

Diğer bir ifade ile 5018 sayılı kanunda öngörülen bütçe sistemi performans esaslı bütçelemedir. Performans esaslı bütçeleme sistemi stratejik planlamaya dayalı olarak belirlenmiştir. Kanunun 9 uncu maddesinde "Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca hangi idarelerin stratejik plan hazırlayacakları ve takvimin yani geçiş sürecinin nasıl olacağı DPT tarafından belirlenecektir. Bu anlamda geçiş sürecinin ikinci adımını oluşturacak performans programlarının hazırlanması süreci Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Bu noktada her iki kurumun geçiş sürecini birlikte planlaması, öncelikli kurumları belirlemesi dönüşümün hızlı ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

Performans bütçe uygulaması sonucunda oluşacak veriler önceden belirlenmiş performans kriterleri doğrultusunda değerlendirilecektir. Performans değerlendirmesi farklı aşamalarda ve farklı organizasyonlar

[61] MUTLUER, ÖNER, KESİK, a. g. e. S. 349.

tarafından gerçekleştirilecektir. Yaşanacak en önemli problem performans kriterlerinin tespit edilmesinde yaşanacak güçlükler ve verilerin doğruluğunun ve veri kalitesinin sağlanması konusunda yaşanacak güçlükler ve elde edilen verilerin değerlendirilmesi ve raporlanmasında ortaya çıkacak sorunlar hesap verilebilirliğin sağlanmasında önemli güçlükler olarak ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla bütçe uygulamasının değerlendirilmesi, gerek hesap verme sorumluluğu bulunanlara ve gerekse karar vericilerle kamuoyuna raporlanması, karşılaştırılabilir, güvenilir ve kullanışlı verilerin aktarılması konusunda ortaya çıkacak sorunların önceden öngörülerek çözüme yönelik yaklaşımların ortaya konulması gerekmektedir. Doğal bir sonuç olarak bütçe uygulama sonuçlarının ortaya konulması mümkündür. Ancak uygulama sonucunda oluşacak veriler üzerinden performans ölçümünün gerçekleştirilmesi ortaya konulan sistem üzerinde önemli bir risk unsurudur.

Kamu mali yönetiminde yeni yaklaşımlar kapsamında ortaya çıkan ve özel sektördeki iyi yönetişim ilkelerinin uygulamaya geçirilmesine yönelik değişim çalışmaları, kamu sektörü ile özel sektör arasında yönetimsel açıdan ve ürün açısından önemli farklılıklar olması nedeniyle kamuda uygulanmasında güçlükler ortaya çıkacaktır. Değişimin kamuda görevli olanlarca kabul edilmesi ve iyi yönetilmesi uygulamaların hayata geçirilmesine katkı sağlayacaktır. Gerek karar verici durumda olan gerekse uygulayıcı durumunda bulunan kamu görevlilerinin benimsemediği bir değişim yönetilebilir ve gerçekleştirilebilirlikten uzak olacaktır.

Ayrıca kamunun gelecek planları ile ilgili olarak ortaya konulan hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar, orta vadeli planlar, orta vadeli mali planlar, performans programları ve sektörel ya da bölgesel kalkınma planları ve kamu idarelerinin stratejik planları arasında uyumun gözetilmesi ve birbirini tamamlayıcı nitelikte olması gereğinden hareketle, bu kadar geniş bir planlama yelpazasinde uyumun sağlanması oldukça zor olacaktır.

Performans esaslı bütçe sisteminden beklenen mali saydamlık ve hesap verilebilirliğe temel teşkil eden bir altyapı oluşturulması, kamuoyunun devlet faaliyetleri konusunda doğru bilgilenmesi, mali disiplini sağlaması ve kamu yönetiminde iyi yönetişimin sağlanmasıdır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman; Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi,10. Baskı, Ankara 2005.

- AYDEMİR, Birol; "Stratejik Yönetim ve Bütçe" 20. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", Pamukkale Üniversitesi İİBF Yayın No:1.

- BULUTOĞLU, Kenan; Kamu Ekonomisine Giriş, Sermet Matbaası, İstanbul 1977.

- COŞKUN, Gülay; Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 1991.

- ÇINAR ALTINTAŞ, Füsun, "Strateji Geliştirme Süreci İçerisinde Stratejik Başarı Unsurlarının Değerlendirilmesi"http://euspk. ege. edu. tr/docz/paword4. doc

- ÇOBAN, Hilmi; DEYNELİ, Fatih; "Kamuda Kalite Artırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme" 20. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", Pamukkale Üniversitesi İİBF Yayın No:1.

- DPT, "Türkiye'de Demokratik Planlı Kalkınma", Planlama Dergisi, Ankara 2002, http://ekutup. dpt. gov. tr/planlama/42nciyil. pdf

- DPT, Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, Nihai Taslak, 2003.

- DPT, Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Taslağı, 2005.

- EDİZDOĞAN Nihat, Kamu Bütçesi, Ekin Kitabevi Yayınları, 4. Baskı, Bursa 1998.

- ERDEM, Metin; ŞENYÜZ, Doğan; TATLIOĞLU, İsmail; Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, Bursa 1998.

- ERÜZ, Ertan; "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme" 20. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", Pamukkale Üniversitesi İİBF Yayın No:1.

- KESİK, Ahmet Dr. ;" Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği", 20. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", Pamukkale Üniversitesi İİBF Yayın No:1.

- MALİYE BAKANLIĞI Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak), Aralık 2004.

- MUTLUER, M. Kamil; ÖNER, Erdoğan; KESİK, Ahmet; Bütçe Hukuku, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2005.

- ÖZYILDIZ, R. Hakan; "Kamu harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe", Hazine Dergisi, Sayı 13, Ocak 2000.

- SAYAR Nihat; Kamu Maliyesi, Bütçe Prensipleri Ve Tatbikatı 5. Baskı, İstanbul 1974.

- TOSUN, Hikmet, CEBECİ A. Uğur, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2006.

- ULUATAM, Özhan; Kamu Maliyesi, Genişletilmiş 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1977.

- YILMAZ, Osman, Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Stratejik Planlama ve Kamusal Örgütlerde Esneklik Arayışları),Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006.

- Yüksek Planlama Kurulu Kararı, 19. 07. 2004 tarihli "2005 yılı Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Kararı".

www. bumko. gov. tr

www. dpt. gov. tr

www. muhasebat. gov. tr

BÜTÇENİN İŞLEV VE İLKELERİNİN 5018 SAYILI KANUN ve DİĞER KANUNLAR ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Ömer KÖSE

Muhasebat Kontrolörü

Bütçeler kısa bir ifadeyle devletin belirli bir dönem içerisinde yapacağı harcamaları ve toplayacağı gelirleri gösteren bir mevzuat düzenlemesidir.

Fakat bütçeyi basit bir gelir gider izahatı olarak açıklamamak gerekir. Bütçe hükümetlerin belli bir dönem içerisinde yerine getirmeyi planladığı hizmetlere ayırdığı (tahsis ettiği) parayla, toplayacağı gelirlere ilişkin tercihlerini ortaya koyduğu bir kanundur.

Bu kanunla belli bir dönemde, hükümetin ekonomi politikası (sıkı veya geniş para ve maliye politikası), istihdam politikası, vergilendirmeye ilişkin tercihler, borçlanma öngörüsü vs. gibi kamuoyunu doğrudan ilgilendiren ve etkileyen mali uygulamalar yer almaktadır.

Bu anlamda bütçelerin üstlendiği bir takım işlevler mevcut olduğu gibi, bütçe hazırlanırken uyulması gereken ve zaman içinde şekillenmiş olan bir takım ilkeler de mevcuttur.

1- BÜTÇENİN İŞLEVLERİ

Bütçenin yerine getirmekle görevli olduğu belirli işlevleri vardır. Bunları klasik ve modern işlevler olarak iki başlık altında toplayabiliriz.

A. Klasik Bütçe İşlevleri

1- Bütçenin Mali ve Ekonomik İşlevi

Bu ilkeye göre bütçenin, mali dengeyi sağlayacak biçimde harcamalar ile gelirler arasında bir denge oluşturması gerekli ve yeterlidir. Oysa kamusal faaliyetler alanında gerek nitelik, gerekse nicelik yönünden meydana gelen değişme ve gelişmeler bütçeye mali işlevi yanında ekonomik bir işlev yüklemiştir. Böylece mali denge ile birlikte ekonomik denge düşüncesi ortaya çıkmaktadır.

2- Bütçenin Siyasal İşlevi

Demokratik ülkelerde yasama organı bütçenin hazırlanması ve onaylanması sırasında yürütme organının işlemlerine izin verir ve onu

denetler. Yasama organının bu yetkisi siyasal otoritesini kullanma anlamındadır. Böylece, bütçe siyasi bir özellik taşımaktadır.

Yasama organının siyasi tercihlerini çeşitli baskı grupları da önemli ölçüde etkileyebilmektedir. Bu nedenle bütçeye ülkenin ekonomik, mali ve siyasal tercihlerini yansıtan bir belge de denilebilir.

3- Bütçenin Hukuki İşlevi

Bütçenin, yürütme organı ve kamu yönetimince hazırlanarak yasama organında görüşülüp onaylanması ve böylece yürütme organını ve kamu yönetimini bağlayıcı bir tasarruf olarak ortaya çıkması, onun hukuki işlevini oluşturmaktadır. Böylece bütçe faaliyetleri yasalara uygun olarak yürütülmeye zorlanmaktadır. Bütçe dışı yada bütçeye aykırı tüm idari işlemler yasal yaptırımlara bağlanmaktadır.

Bütçe işlemleri için yürütme organına genellikle bir yıl için yetki verilir.

4- Bütçenin Denetim İşlevi

Denetim işlevinin amacı, yasama organının yürütme organına bütçe ile vermiş olduğu yetkilerin bütçe yasasında belirtilen sınırlar doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesidir.

B- Çağdaş Bütçe İşlevleri (Makro Ekonomik İşlevi)

Günümüzde bütçe, kamusal mal ve hizmetleri yürütme görevini yerine getirme yanında, gelir dağılımını düzeltme, fiyat istikrarını sağlama, iktisadi büyüme ve gelişmenin hızlandırılması ve optimal kaynak dağılımını sağlama gibi temel makroekonomik amaçların gerçekleştirilmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır.

1- Kaynakların Tahsisi İşlevi

Günümüzde devletin birçok alanda rol oynaması ve iktisadi hayata müdahale etmesi gerekmektedir.

Kamusal mal ve hizmetlerin üretiminde piyasa ekonomisi yetirince kaynak tahsis etmemekte yada fazla tahsis etmektedir. Yani bu tür mal ve hizmetlerin üretimini fiyat mekanizması ile gerçekleştirmek çok güç olmaktadır. Bu da, devletin ekonomiye bizzat girmesi yada müdahale etmesi sonucunu doğurmaktadır. Devlet, mevcut kaynakların optimum kullanımının ve piyasa ekonomisinin düzenli işleyişinin sağlanmasına çalışılmaktadır.

2- Gelirlerin Dağılımı İşlevi

Piyasa ekonomisi kendi haline bırakıldığında adil olmayan bir gelir dağılımına yol açar. Bunu önlemek için devletin ekonomik hayata müdahalesi ve birtakım önlemler alması gerekmektedir.

3- İktisadi İstikrar İşlevi

İstikrar kavramı, devletin tam istihdam ve fiyat istikrarını gerçekleştirmesini ifade eder. İktisadi istikrarsızlığı önlemek ya da boyutlarını azaltıcı önlemleri almak artık günümüz devletlerinin görevleri arasına girmiştir.

4- İktisadi Büyüme İşlevi

Son zamanlarda kendi haline bırakılan bir piyasa ekonomisinin iktisadi büyümeyi gerçekleştiremeyeceği görüşü yoğunluk kazanmıştır. Bu nedenle günümüzde devlete, ekonomiye gerekli itişi sağlamak ve ekonomiye iktisadi büyüme ve kalkınmayı hızlandıracak şekilde müdahale etmek görevi verilmiştir.

II- BÜTÇE İLKELERİ

Bütçe işlevlerinin kendinden beklenen biçimde yerine getirilebilmesi, bütçe gelir ve giderleri konusunda tam ve doğru bilgi alınması ve bütçenin açık bir şekilde görülmesi için bazı ilkeler öngörülmüştür. Bu ilkeler, bütçelerin uygulama tekniğine ilişkin kurallardır. Söz konusu ilkeler 19. yüzyıldan itibaren geliştirilmiş ve yasama organının kamu harcamalarını kendi izin ve denetimi altında tutma arzusundan kaynaklanmıştır. Bütçe ilkeleriyle ilgili değişik tasnifler yapılabilir.

A- Bütçenin Genellik İlkesi

Bu ilkeye göre bütçe devletin her türlü harcama ve gelirini bütünüyle kapsaması, bütçe dışında hiçbir devlet geliri ve harcamasının bırakılmamasıdır. Bu ilkeye göre hem gelirler hem de giderler gayri safidir. Giderlerin gayri safi olması ilkesi sayesinde, iktidar kamu kuruluşlarının gelir kaynakları yaratarak harcamalarını artırma yolunu kapatmıştır. Gelirlerin genelliği ilkesi hiçbir vergi gelirinin herhangi bir hizmete tahsis edilememesi sonucunu doğurur.

Genellik ilkesi ikiye ayrılır:

1- Gelir ve Giderin Bütçede Yer Alış Biçimine Göre:

a) Safi usul: Bir kaynaktan elde edilen gelirlerden o kaynak için yapılmış olan giderlerin düşülmesinden sonra kalan tutarın gösterilmesidir.

b) Gayri Safi Usul: Bir kaynaktan sağlanan gelir ile o kaynak için yapılan gider birbiriyle ilişkilendirilmeksizin bütçede ayrı ayrı yer alacaklar, yani birbiriyle mahsubu yapılmaksızın gösterilecektir. Bu usulle giderlerle gelirlerin birbiri arkasına saklanması önlenmektedir.

2-Belirli Gelirlerin Belirli Giderlere Ayrılmaması Açısından:

Bu ilkeye **ademi tahsis ilkesi** veya **Hazine birliği** ilkesi denilmektedir. Buna göre bir kaynaktan sağlanan gelir o kaynaktan yapılacak gidere karşılık olarak gösterilemeyecektir. Devletin çeşitli kaynaklardan sağladığı gelirlerin tamamı bir gelir bütçesinde gösterilirken tüm giderler de gider bütçesinde yer almaktadır

Bu şekilde uygulamaya gidilmesinin başlıca nedeni bazı giderlerin belli bakanlık veya dairelere tahsis edilmesinin bu dairelerin genel boyutta denetime tabi olmaksızın harcayabilecekleri gelire sahip olması sonucu israf ve suiistimallere neden olunabilmesidir. (Akdoğan Abdurrahman Kamu Maliyesi- Ankara1997 Sy. 282)

Genellik ilkesi; bütçenin her türlü devlet harcama ve gelirini kapsaması, bütçe dışında harcama ve gelir kalemlerinin bırakılmamasıdır.

Genellik ilkesiyle güdülen amaç yasama organından geçerek harcama yetkisi almamış kurumların harcama yapma imkanını ortadan kaldırmaktır. Devlet adına fon toplayan kuruluşların bu faaliyetlerinin bütçe aracılığıyla denetimini sağlamak, böylece yasama organının kamu kesimi üzerindeki egemenliğini gerçekleştirmektir.

Genellik ilkesiyle ulaşılmak istenen amaç ödeneksiz harcama yapılmasını önlemektir. (Uluatam ÖZHAN Kamu Maliyesi Ankara 1997 sy. 122)

Genellik ilkesinin temelinde demokratik parlamenter sistemin temeli olan yasama organının (meclisin) halkın seçtiği kimseler olarak yetkiye ve bu yetkiyle doğru orantılı olan siyasi sorumluluğa sahip olması nedeniyle devleti yönetme sorumluluğunun onlarda olmasıdır.

B- Bütçenin Yıllık Olması İlkesi

Bu ilke, bütçe gelir ve giderlerine ilişkin izin ve yetkilerin bir yıl için verilmesini öngörmektedir. Buna göre, gerek gelir tahminleri gerekse ödenekler ancak bir yıl için geçerli olabilecektir.

Ancak vergi ve harcama yasaları bir yıllık değil süreklidir. Sadece, her yıl yasama organı bütçe ile vergilerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına yeniden izin vermektedir.

Kuruluşların ürettiği mal ve hizmetlerin bir yıl sonunda değerlendirilmesi ve denetlenmesi daha kolaydır. Ayrıca genişleyen hizmetler karşılığı ödeneklerin artırılabilmesine de bu ilke esneklik ve kolaylık sağlanmaktadır.

C- Bütçenin Birlik (Tekliği) İlkesi

Bütçenin tekliği ilkesi (birliği ilkesi) devletin bütün gelir ve giderlerinin tek bir bütçe içinde toplanmasıdır.

Genellik ilkesi tüm gelir ve giderlerin bütçede gösterilmesini gerektirmekle birlikte bunu tek bir bütçede göstermek zorunlu değildir. Birlik ilkesi ise gelir ve giderlerin gösterilmesi işleminin tek bir bütçe üzerinde yapılmasını gerekli kılmaktadır.

Ancak, yerel yönetimlerin ve kamu iktisadi teşebbüslerinin ayrı bütçeleri vardır. Yerel yönetimler ayrı bir kamu hizmeti kademesi olduğu için bütçelerinin de ayrı olması doğaldır. Aynı şekilde kamu iktisadi teşebbüsleri ticari ve sanayi alanda piyasa şartlarına göre faaliyette bulunan piyasa işletmeleri olduğu için, bunların da devlet bütçesi dışında bir bütçeye sahip olmaları doğaldır.

D- Bütçede Önceden İzin Alma İlkesi

Belli bir döneme (mali yıla) ait harcama ve gelir toplama yetkisinin, yasama organınca o mali yıl başlamadan önce bir bütçe yasası ile yürütme organına verilmesi, önceden izin alma ilkesi olarak adlandırılır.

Harcamalar açısından öngörülmüş hizmetler için bütçede ödenek ayrılmasını ifade eder. Bütçenin belli bir bölümünde işaretli ödenekler o iş için harcanabilecek paranın üst sınırını ifade eder. Dönem içinde sınırın aşılması halinde yeni bir kanunla yasama organının izin vermesi gerekir. Gelirler açısından ilke hem gelirlerin toplanması iznini hem de zorunluluğunu getirir

E- Bütçenin Açıklığı ve Aleniliği İlkesi

Bu ilkenin amacı, bütçenin herkes tarafından kolayca anlaşılır bir belge olarak düzenlenmesi ve bütçe tasarısının hazırlanmasından başlayarak kesin hesap kanununa kadar geçen sürede ortaya çıkan bütün belgelerin gerçek durumu yansıtacak biçimde yayınlanması gerekir. Böylece bütçe kamuoyunun bilgisine sunulmaktadır.

F- Bütçenin Samimiyet İlkesi

Bütçe gelir ve giderlerinin gerçeğe en yakın tahmin edilmesi bu ilkenin gereğidir.

G- Bütçenin Doğruluk İlkesi

Bu ilkeye göre bütçede yer alan gelir ve gider tahminlerinin ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullara uygun olması gerekir.

H- Bütçenin Denkliği İlkesi

Bu ilkeye göre bütçede yer alan gelir ve giderlerin eşit olması gerekir. Burada önemli olan bütçe uygulama sonuçlarıyla da sağlanan denkliktir.

I- Bütçenin Kanuniliği İlkesi

Bütçenin bir kanun olması özelliğinin yanı sıra gelir, gider ve borçlanmaya ilişkin işlemlerin kanuna dayanması gereğini ifade eder.

İ- Bütçedeki Giderlerin Bölümler İtibariyle Onaylanma İlkesi

Bu ilkeye göre bir kuruluşun bütçe tasarısı, yasama organında görüşülüp onaylanırken bölümler itibariyle görüşülerek onaylanması ve yasalaştırılmasıdır.

J- Sınırlı Yetki İlkesi:

Bu ilkenin ifade ettiği şey bütçe kanunlarına doğrudan bütçe ile ilgili hususlar dışında hükümlerin konulmaması gereğidir. Bütçe kanunlarının her yıl tekrarlanan niteliği ve yasama organında mutlaka uyulması gereken belli bir takvim ve prosedür içinde ve ciddi kısıtlamalarla geçen görüşülme biçimlerinin olması, başka kanunlarla düzenlenmesi gereken hususların bütçe ile düzenlenmesini çok sakıncalı hale getirecektir. Bu ilke ile ulaşılmak istenen hedef bütçe içine sokulmuş bu tür hükümlerle meclisin olağan faaliyetlerinin aksatılmasının önüne geçmektir. (ULUATAM Özhan Kamu Maliyesi Sy. 125)

III- 1050 SAYILI KANUNUN BÜTÇE İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1927 yılından beri uygulanmakta olan 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu, uzun yıllar ülkemizin bütçe, harcama ve kısmen gelir mevzuatına yön vermiş, kamu mali mevzuatının anayasası olarak nitelendirilen ve 5018 sayılı kanunun 2006 yılında tam anlamıyla yürürlüğe girmesiyle beraber yürürlükten kalkmış olan bir kanundur.

1050 sayılı Kanununun çeşitli maddelerinde bütçenin işlev ve ilkeleriyle ilgili maddeler mevcuttur.

A-Bütçe İşlev ve İlkeleriyle İlgili Maddeler:

1050 sayılı kanunun 1'inci maddesinde Devletin bütün malvarlığının yönetim ve muhasebesinin bu kanuna tabi olacağı belirtilip **genellik ilkesi** vurgulanmıştır.

1050 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle yönetim dönemi ve **bütçenin yıllık olması** ilkesi benimsenmiştir.

6' ncı maddede bütçenin bir kanun olduğu, 5 ve 33'üncü maddelerde devlet gideri ve borçlanmanın belirli bir kanuna dayanmadan

yapılamayacağı belirtilerek **bütçenin kanuniliği** ilkesi üzerinde durulmuştur.

30'uncu maddeyle bütçe kanunun yıllık olduğu ve bir yılı aşkın maddelerin bütçeye konulamayacağı vurgulanmış, bütçenin denk olması konusunda ise herhangi bir kural koyulmamıştır.

41'inci maddede bütçenin gayrisafi olarak düzenleneceği belirtilerek **gayrisafilik ilkesi** vurgulanmıştır.

45'inci maddede gider yetkisinin (yıllık olarak belirlenen) ödeneklerle sınırlı olduğu belirtilmiş, 48' inci maddede bu ilkenin istisnaları belirtilmiş, yine 50, 51 ve 52'nci maddelerde bir yılı aşan yüklenmelere ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu maddelerle **bütçenin genellik**, **önceden izin alınması** ve **verilen izinin yıllık olması** ilkeleri dolaylı olarak işlenmiştir.

55'inci maddede ise **gayrisafilik ilkesine** aykırı olan özel gelir ve ödenek işlemlerine yer verilmiştir.

28' inci maddede Bütçenin kalkınma plan ve programlarının gereklerine, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine, fayda ve maliyet unsurlarının dikkate alınması gereğine işaret ederek bütçenin klasik ve çağdaş işlevleri olan **ekonomik kalkınma**, **kaynakların tahsisi**, **iktisadi istikrar** ve **büyüme** işlevleri üzerinde durulmuştur.

1050 sayılı kanunda açıklık, alenilik, doğruluk, samimilik ilkelerine ilişkin düzenlemelere yer verilmemiştir.

1050 Kanunun 49'uncu maddesinde Döner Sermaye, 115'inci maddesinde Katma ve Özel Bütçeye yer verilerek **bütçede birlik** ilkesinin istisnaları mevzuatımızda yer almıştır.

B- 1050 Sayılı Kanunda Yetersizliği Görülen Hususlar:

1-Bütçe analiz yapmaya müsait değildi.

2-Bütçede birlik ilkesine uyulmuyordu, birden fazla bütçe rejimi vardı.

3-Bütçeyi doğrudan ilgilendirmeyen maddeler bütçe kanunlarında yer alıyordu.

4-Dış proje kredilerinin bütçeleştirilemiyordu.

5-Bütçe analiz yapmaya müsait değildi.

6-Bütçeler sürekli açık veriyordu. Denk bütçe yapılması konusunda herhangi bir öngörü mevcut değildi.

7-Bütçede genellik ilkesine uyulmuyordu. Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsisi yapılıyordu.

IV- 5018 SAYILI KANUNUNDA BÜTÇE İŞLEV VE İLKELERİYLE İLGİ YER ALAN HÜKÜMLER

5018 sayılı kanun kamu mali yönetiminde yaşanan aksaklıkları gidermek amacıyla 10/12/2003 tarihinde kabul edilerek 24/12/2003 tarih ve 25326 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

5018 sayılı kanunda 1050 sayılı kanunun aksine bütçeleme işlev ve ilkelerine bir çok maddede direkt olarak değinilmiş olup bütçelerin bu esaslar çerçevesinde hazırlanması hükme bağlanmıştır.

A-Bütçe İşlevleri Açısından

5018 kanunun 1' nci maddesinde " Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının **etkili**, **ekonomik ve verimli** bir şekilde **elde edilmesi** ve **kullanılmasını**…" denilmiş,

13'üncü maddenin a fıkrasında "Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, **makroekonomik istikrarla** birlikte **sürdürülebilir kalkınmayı** sağlamak esastır." denilmiş,

13'üncü maddenin c fıkrasında ise "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." Denilmiştir.

Bu hükümlerle kaynakların etkili ve verimli şekilde kullanılması, makroekonomik istikrar, sürdürülebilir kalkınma, stratejik plan, kalkınma vb. kavramlara değinilerek bütçenin işlevleri üzerinde durulmuştur.

B-Bütçe İlkeleri Açısından

1-Bütçenin Genellik İlkesi

Kanunun 1'inci maddesinde kanunun amacı "…tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir…" denilmekle **genellik ilkesi ve saydamlık ilkesi** üzerinde durulmuştur.

13'üncü maddenin n fıkrasında "Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir. " denilmekte, o fıkrasında ise "Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir. " Denilmekle **bütçenin genellik** ilkesi ifade edilmiştir.

a) Gelir ve giderin bütçede yer alış biçimine göre:

13'üncü maddenin f fıkrasında "Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir." denilmek suretiyle bütçede **gayrisafi usul** benimsenmiştir.

b) Belirli gelirlerin belirli giderlere ayrılmaması açısından (ademi tahsis ilkesi):

13'üncü maddenin g fıkrasında "Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır." denilmekle **ademi tahsis ilkesi** vurgulanmıştır.

Kanunun 6'ncı maddesinde "Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi Hazine birliğini 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, yurtdışından 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." denilmekle **hazine birliği ilkesi** üzerinde durulmuştur.

13'üncü maddenin m fıkrasında "Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir." denilmiştir.

Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesinin önemli bir istisnasını teşkil eden özel gelir ve ödenek işlemleriyle ilgili olarak kanunun 3' üncü maddesinin j fıkrasında " Özel gelir: Genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirleri," şeklinde tanımlanarak özel gelir kavramı kanun metnine işlenmiş ve ilerde değinileceği üzere çeşitli şekillerde uygulama alanı bulmuştur.

2- Bütçenin Yıllık Olması İlkesi

5018 kanunun 3'üncü maddesinin f fıkrasında "Bütçe: Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi" denilmekle **bütçenin yıllık olma** ilkesi terk edilerek bütçenin **dönemselliği** vurgulanmıştır.

13'üncü maddenin d fıkrasında "Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir." denilmekle gelecek iki yıla ait öngörülere bütçede yer verileceği belirtilmiştir.

Kanunun 15' inci maddesinin ikinci fıkrasında ise "…Merkezi yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya

fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır…" denilmiştir.

3-Bütçenin Birlik (Tekliği) İlkesi:

5018 sayılı Kanunun 6' ncı maddesinde "Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülür." denilmiş,

Kanunun 12' nci maddesinde bütçe türleri; "Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz. " Denilmekle eskiden karmaşık bir yapı içerisinde bulanan bütçelerin tek bir bütçe altında toplama amacı güdülmüş, **bütçenin birliği ilkesinin** gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.

Bu kapsamında;

Merkezi Yönetim Bütçesi, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan, ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.

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 ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Mahalli idare bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir. " Denilmiştir. Yapılan bu düzenlemeyle eskiden ayrı ayrı olan genel bütçe-katma bütçe-özel bütçe ayrımı kaldırılmıştır, katma bütçe uygulaması özel bütçe olarak adlandırılmış ve merkezi yönetim bütçesine dahil edilmiştir.

4-Önceden İzin Alma İlkesi

13'üncü maddenin i fıkrasında "Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz." denilmekle **bütçenin ön izin ilkesi** vurgulanmıştır.

5-Bütçenin Açıklığı ve Aleniliği İlkesi

Kanunun 1'inci maddesinde "…hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını…" denilmiş,

5018 sayılı kanunun 7' nci maddesinde "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,

b) 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,

c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,

d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,

Zorunludur.

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

13' üncü maddenin e fıkrasında "(5436 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin a/3 fıkrası ile değişen bent) Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar. [(*)]" denilmekle **hesap verilebilirlik ve saydamlık ilkeleri** üzerinde durulmuştur.

13'üncü maddenin k fıkrasında "Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır." denilmiş ve bütçenin ölçülebilir ve analiz

(*) Değişmeden önceki şekli e) Bütçe, hükümetin mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.

yapılabilir hale getirilerek bütçeyle ilgili olan şahıs, kurum ve kuruluşların bütçeye daha vakıf hale gelmesi hedeflenmiştir.

6- Bütçenin Samimiyet İlkesi ve Doğruluk İlkesi

13'üncü maddenin l fıkrasında "Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır. " denilmekle bütçenin **doğruluk** ve **samimiyet** ilkelerine değinilmiştir.

7- Bütçenin Denkliği İlkesi

13' üncü maddenin h fıkrasında "Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır." denilmekle **bütçenin denkliği** ilkesi mali mevzuata girmiştir.

8- Bütçenin Kanuniliği İlkesi:

Kanunun 3'üncü maddesinin h fıkrasında "Kamu gideri: Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş,…ile diğer giderleri" denilmekle bütçenin kanuniliği ilkesi üzerinde durulmuştur.

13' üncü maddenin b fıkrasında "Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır." denilmiştir.

Kanunun 15' inci maddesinde de bütçenin bir kanun olduğu vurgulanmak suretiyle **kanunilik ilkesi** belirtilmiştir.

9- Bütçedeki Giderlerin Bölümler İtibariyle Onaylanma İlkesi ve Sınırlı Yetki İlkesi

5018 sayılı Kanunun 13'üncü maddesinin j fıkrasında "Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez." denilmektedir.

Kanunun 13'üncü maddesinin n fıkrasında "Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir. " Denilmekte, aynı maddenin o fıkrasında ise; "Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir." denilmektedir.

V- 5018 SAYILI KANUN ve DİĞER KANUNLAR İLE OLUŞTURULAN BÜTÇE SİSTEMİNİN BÜTÇENİN İŞLEV VE İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ:

A- 5018 Sayılı Kanun ve Diğer Kanunlarla Bütçe Sisteminde Sağlanan Gelişmeler:

1- 5234 Sayılı Kanunla, Bütçeyi Doğrudan İlgilendirmeyen Hükümler İçin Ayrı Kanun Çıkarılmıştır:

Anayasa'nın 161'inci maddesinin son fıkrasında "…Bütçe Kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz" denilmiştir. 1050 Sayılı Kanun kapsamında hazırlanan bütçelerde bütçe kanunlarını direkt ilgilendirmeyen bir çok konu bütçe kanunu metnine yazılarak uygulama alanı bulmaktaydı. Bu durumun düzeltilmesi amacıyla;

17. 09. 2004 tarihinde kabul edilip, 21 Eylül 2004 Tarih ve 25590 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 5234 sayılı Kanunla, Bütçe Kanununu doğrudan ilgilendirmeyen hükümler ayrı bir kanunla düzenleme yapılarak Bütçe Kanununun dışına çıkarılmıştır.

2- 5217 Sayılı Kanun ile Özel Gelir ve Özel Ödenek Uygulamaları Düzenlenmiştir:

Bütçelerde genellik ilkesinin istisnalarından biri olan belirli gelirlerin belirli kurumlara veya giderlere tahsis edilmesi uygulaması olan özel gelir-özel ödenek uygulamasının düzenlenmesi amacıyla 5217 sayılı kanun 14. 7. 2004 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. ve özel ödenek uygulaması belirli bir sisteme bağlanmıştır.

3- Bütçelerin Tek Çatı Altında Toplanması:

1050 sayılı kanun kapsamında yapılan bütçelerde genel bütçe ve katma bütçe olarak iki ayrı bütçe uygulaması vardı. Buna ilaveten sosyal güvenlik kurumları ve özel ve özerk bütçelerde Meclis' te ayrı ayrı değerlendiriliyordu.

5018 sayılı kanunla Merkezi Yönetim Bütçesi oluşturulmuş, bu bütçe içerisine genel bütçe ve özel bütçe (eski adıyla katma bütçe ve özel ve özerk bütçeler), düzenleyici ve denetleyici kurum bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçeleri cetveller halinde dahil edilerek birleştirilmiştir.

4- Çok Yıllı Bütçelemeye Geçilmesi:

5018 sayılı kanunla yıllık bütçeler terkedilmiş ve bütçelerin geçmiş ve gelecek yıllarla bağlantı kurulması hedeflenmiştir.

5- Analitik Bütçe Sistemine Geçilmesi:

Genel idare kapsamına dahil tüm kamu kurum ve kuruluşlarının mali planlarının ve mali raporlarının uluslararası standartlara uygunluğunun sağlanarak konsolide edilebilir hale getirilmesi, performans esaslı bütçelemeye temel teşkil edebilmesi ile mali yapıda saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla; 01. 01. 2004 tarihinden itibaren genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelerde analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiştir. Buna paralel olarak; mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, kamu tüzel kişiliğine haiz kurul ve üst kurullar, fonlar ile bütçeden yardım

alan kuruluşlardan 01. 01. 2005 veya 01. 01. 2006 tarihlerinde analitik bütçe sınıflandırmasına geçecek olanlar Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

1050 sayılı kanun kapsamında yapılan bütçeler program bütçe esasına göre yapılıyordu.

5018 sayılı kanunla analitik bütçe sistemine geçilmiştir. Bu sistemin esası harcamalar ve gelirler kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik olarak kodlara ayrılmıştır. Merkez ve taşradaki harcama yetkisi verilmiş her birimin yaptığı harcama ve elde ettiği gelirin tespit edilme imkanı sağlanmıştır. Yine analitik bütçeleme sistemi ile bütçenin uluslar arası standartlarla analiz edilme imkanı da sağlanmıştır.

6- Performans Esaslı Bütçeleme:

Yeni bütçe sisteminin en önemli yenilikleri arasında performans esaslı bütçe gelmektedir. Bu esasa göre yetkili kurumlar tarafından (DPT, ilgili kamu idaresi vs) performans kriterleri geliştirilecek ve bütçe sonuçlarında bu kriterlere uyulup uyulmadığı ölçülecektir. Böylelikle bütçenin sadece rakamsal olarak hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı değil, yapılan bütçe harcamalarının hedefine ulaşıp ulaşmadığı ölçülebilecektir.

7- Vergi Harcamalarının Görünmesi:

Vergi Harcamaları: Devletin ekonomik veya sosyal gerekçelerle çeşitli kesim ve gruplara, diğerlerine göre bir vergi avantajı sağlaması şeklinde özetlenebilecek olan vergi harcamaları çok yaygın bir politika aracı olarak kullanılmaktadır. Çeşitli sektörleri teşvik amacıyla kullanılan vergi indirimleri, istisnaları, çeşitli sosyal grupları teşvik amacıyla çıkarılan muafiyetler veya vergi indirimleri tipik vergi harcamalarındandır (www. marmara. edu. tr).

Vergi harcamaları bir vergi politikası aracı olarak çok yaygın bir kullanım alanına sahiptir. Bu nitelikteki harcamaların miktarı ve kapsadığı kesimlerin kamuoyu tarafından bilinmesi gerekir. Bu bağlamda analitik bütçe sisteminde vergi harcamaları görülebilecektir.

8- Fonların Kapatılması:

20 Haziran 2001 tarih ve 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve diğer mevzuatla (3 Temmuz 2001 tarih ve 2698 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 17 Mayıs 2001 tarih ve 817 sayılı Başbakanlık Onayı) fonların kapatılması uygulamalarına devam edilmiş ve 1 Ocak 2002 tarihi itibarıyla biri bütçe içi, beşi bütçe dışı olmak üzere toplam altı fon hariç diğer bütün fonlar kapatılmıştır. Böylece bütçenin birlik ilkesi gerçekleştirilmek amacıyla önemli bir yol kat edilmiştir.

9- Kayıt Dışı Bütçe İşlemleri Bütçede Takip Edilebilecektir:

Mahsup borçlanma, nakit dışı borçlanma veya yarı mali işlem olarak adlandırılan ve bütçe kanunlarında verilen yetkilerle doğrudan bütçe dışında yürütülmesine izin verilen bazı giderlerin devlet iç borçlanma senetleri verilerek karşılanması öngörülmekteydi.

Kamu borçlanma politikasına disiplin getirmek amacıyla 28 Mart 2002 tarih ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır.

Söz konusu Kanunun "Devlet borçlarının bütçeleştirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması" başlıklı 14. maddesi 1 Ocak 2003'den geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla; İç ve dış borçlanma, Hibe alıp verme, nakit yönetiminin maliye ve para politikaları ile koordineli bir şekilde yürütülmesi, dış borçların ikraz, devir ve garanti edilmesi, iç ve dış borçlar ile alacaklarının yönetilmesi, izlenmesi ve bütçeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Konuyla ilgili olarak Dış Proje Kredilerinin Dış Borç Kaydı, Bütçeleştirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik çıkarılarak konu idari düzenlemeye de kavuşmuştur.

10- Bağımsız Bütçeli Kamu Kuruluşları

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunun kapsamında yapılan bütçelerde, Bütçenin transfer tertibinden yardım alan kuruluşlar, Devletin mali sisteminin dışında gelir elde edebilmekte ve harcama yapabilmekteydi. 5018 sayılı kanunla bu tür kuruluşlar 5018 sayılı kanun kapsamına dahil edilmişlerdir. Bütçe Kanununda Merkezi Yönetim Bütçesi içerinde, II Sayılı Cetvelde Özel Bütçeli İdareler içerisinde yer almaktadır.

Konuyla ilgili olarak 2006 yılı Bütçe Kanunun 8' inci maddesinde "özel bütçeli idarelere 5018 sayılı kanuna ekli I sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinin ilgili tertiplerinden bu idarelerin nakit ihtiyaçları dikkate alınarak yapılacak hazine yardımı tahakkukları, Hazine yardımı ödeneğinin bulunduğu kamu idarelerinin ödemelerini yapan merkez muhasebe birimlerince ödenir." denilmektedir.

11- Devlet Mal ve Taşınmazları

Kamunun taşınmazları (varlıkları) ve üstlenmiş olduğu yükümlülükler dolayısıyla yapmış olduğu tasarruflar ve harcamalar olarak tanımlanabilir.

Türkiye'de devlete ait taşınır veya taşınmaz üzerindeki bir tasarrufun mali boyutunun ortaya çıkması, ancak tasarrufa konu işlemin bir nakit hareket doğurması ile mümkün olabilmekte ve gerek kullanım, gerekse

yönetimleri tamamen o mal ve taşınmazların bulunduğu kurumlara bırakılmaktaydı.

5018 sayılı Kanunun ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminin yürürlüğe girmesiyle taşınmaz malların envanter kayıtları çıkarılacak ve söz konusu malların ekonomik değerleri devlet ve bütçe hesaplarına yansıtılabilecektir.

12- Görev Zararı Uygulamasıyla İlgili Düzenlemeler

2001 yılında yaşanan ekonomik krizinin çıkmasında, kitlerin ve kamu bankalarının görev zararlarının bütçelere ağır yük getirmesinin önemli payı vardır.

Bu bağlamda görev zararlarıyla ilgili olarak kitlerin ve kamu bankalarının görev zararlarıyla ilgili olarak; 26 Nisan 2001 Tarihinde, 4640 sayılı 2001 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu değişiklikle görev zararları tamamen kapatılacak ve görev zararı oluşmaması için yeni tedbirler alınacaktır.

Yine bu kapsamda 5 Mayıs 2001 tarihinde, 4650 Kamulaştırma Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla, idarelerin, yeterli ödenek temin etmeden kamulaştırma işlemlerine başlamaları engellenmiş, idarelerin öncelikle; kamulaştırma bedellerini kendi bünyesi içinde kurup görevlendireceği kıymet takdir komisyonu ile tespit ettirerek, uzlaşma komisyonu marifetiyle daha seri ve kısa bir sürede, mal sahibi ile pazarlıkla anlaşma yoluyla satın almaları veya idareye ait başka bir taşınmaz malla trampa ederek sorunsuz bir şekilde devralmaları öngörülmüş; idare ile mal sahibi arasında anlaşma sağlanamaması halinde, kamulaştırmaya ilişkin yargıda geçen süreç yeniden düzenlenmiştir. Mevcut görev zararlarına ilişkin 97 adet kararname yürürlükten kaldırılmıştır. Kanunlarla verilmiş görev zararlarını iptal eden 4684 nolu Kanun 20 Haziran 2001 tarihinde kabul edilmiş ve 3 Temmuz 2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Kamu bankaları kanalıyla sağlanacak destekler için bütçeye önceden ödenek konulması 2001 yılı Bütçesi'ne 400 trilyon lira tutarında ödenek konulmuştur

13- Denk Bütçe Uygulaması:

5018 sayılı kanunla birlikte denk bütçe esasına geçilmiştir. Tabiki burada vurgulanan rakamsal denklik değil gelir ve giderlerin denk olmasıdır. 2006 bütçesi denk olarak hazırlanmış bir bütçe olmamakla beraber denklik kavramının bütçeye girmesi önemli bir gelişmedir.

B-Yapılan Düzenlemelerle İlgili Yetersizliği Görülen Hususlar

1- Hazine Birliği İlkesine Uyulmaması

Hazine birliği ilkesi gereğince devlete ait tüm gelirler Hazine veznelerine girmesi gerekir. Kurumların kendilerine ait vezneleri olmaması gerekir. Fakat 5018 sayılı kanunda Hazine veznelerine girecek paranın (gelirlerin) I sayılı cetvelde yer alan dairelerle sınırlı tutulduğu görülmektedir.

2- I Sayılı Cetvelde Yer Alan Bazı Dairelerin II Sayılı Cetvelde Yer Alması

II sayılı cetvelde yer alan bazı dairelerin I sayılı cetvelde yer alması gerektiği konusu tartışmalara yol açmaktadır. Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir elde etme ve harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve II sayılı cetvelde ekli bir kamu idaresinin bütçesidir. Düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçeleri, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ilgili cetvelde yer alan kurumlardır.

Yukarıda belirtildiği gibi, tek devlet tüzel kişiliğine dahil dairelerin genel bütçe içinde toplandığı ifade edildiği halde, I sayılı cetvele TCK, DSİ, SHÇEK gibi ayrı tüzel kişiliğe sahip idarelerin dahil edilmesi devletin temel kuruluşunun dikkate alınmadığının göstergesi olarak nitelenmektedir. Düzenlemenin tutarlı hale gelebilmesi için bunların ya özel bütçeli idareler arasına (II sayılı cetvele) konulması, ya da teşkilat kanunlarında değişiklik yapılarak tüzel kişiliklerinin ve mali özerkliklerinin kaldırılması gerekecektir. Bu yatırımcı ve sosyal hizmet kuruluşlarının tüzel kişiliklerinin kaldırılarak tek Devlet tüzel kişiliği içine alınması, genel bütçeye dahil olarak değerlendirilmesi tercih edilebilir görülmektedir. Özel bütçeli idareler için iki ayrı cetvel yapılması ileri sürülen görüşlerden biridir. Özel bütçeli idarelerin tümü merkezden yönetime idari vesayet bağı ile bağlı hizmet yerinden yönetimleridir. İdari vesayetin konusu, kapsamı, araçları, uygulamaları ve derecesi bu idarelerin kuruluş kanunları ile tayin edilmiştir. Derecesi az yada çok olabilir, ama idari vesayete tabi olmayan hiçbir kamu kuruluşu olamaz. Aksi takdirde, bunlar yürütme yetkisini (kendi görev alanında) doğrudan kullanan bağımsız otoriteler haline gelirler. Oysa bu durum, Anayasanın "yürütme yetkisi ve görevi Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa ve kanunlara uygun kullanılır ve yerine getirilir" diyen 8. maddesine ve "idare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır" diyen 123. maddesine uygun düşmemektedir.

5018 sayılı Kanun'un 13. maddesi bütçe ilkelerini sıralamaktadır. Genel olarak, makroekonomik politikalarla sürdürülebilir, tüm gelir ve giderlerin gösterildiği, ödeneklerin belirli amaçlar doğrultusunda tahsis edildiği bütçelerin hazırlanması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Diğer yandan, 5018 sayılı kanunun 14' üncü maddesinde ise"…kamu gelirlerinin azalmasına veya kamu giderlerinin artmasına idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tasarılarının getireceği mali yüklerin belirli vadeler altında bütçe tasarılarına ekleneceği…" belirlenmiştir (Özgür Biyan www. muhasebetr. com-27. 03. 2006).

Tek devlet tüzelkişiliği altında örgütlenmesi gereken bazı dairelerin özel II sayılı cetvelde yer aldığı hazine birliği ilkesine uyulmamıştır.

3- Döner Sermayeli İşletmelerin Devam Edecek Olması

Dolaysız harcama olarak da adlandırılan harcamaların özelliği tamamen bütçenin dışında yürütülen harcama faaliyetleridir.

Dolaysız harcama yapan kuruluşlar; fonlar, döner sermayeler, kitler, mahalli idareler, vakıflar ve dernekler ile yardım sandıklarıdır. Bazı dolaysız harcamalar bütçenin gerektirdiği yasal kuralların tamamen dışında yerine getirilmekte, bazı dolaysız harcamalar ise tamamen olmamakla birlikte kısmen dışarıda kalmaktadır.

5018 sayılı kanunun ilk yayınladığı halinde döner sermayeli işletmelerin kapatılacağı öngörülmüştü. Fakat daha sonra yapılan değişiklikle döner sermayelerin "rehabilite" edileceği ifadesi kanuna işlenerek döner sermaye işletmelerinin devam etmesi öngörülmüştür.

Bu bağlamda genel bütçeli idarenin harcaması = Genel bütçe + özel ödenek + Ek ödenek +Tamamlayıcı ödenek + Döner sermaye + Vakıf + Dernek ile finanse edilen harcamalar toplamından oluşur. Böylece başlangıçta konsolide bütçe ile ödenek verilen kamu kurumlarının harcamaları gözüken kısmın çok ötesinde olmaktadır.

4- Bazı Fonların Faaliyetlerini Sürdürecek Olması

20 Haziran 2001 tarih ve 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve diğer mevzuatla (3 Temmuz 2001 tarih ve 2698 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 17 Mayıs 2001 tarih ve 817 sayılı Başbakanlık Onayı) fonların kapatılması uygulamalarına devam edilmiş ve 1 Ocak 2002 tarihi itibarıyla biri bütçe içi, beşi bütçe dışı olmak üzere toplam altı fon hariç diğer bütün fonlar kapatılmıştır. Bununla beraber kapatılmamış olan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu,Tanıtma Fonu, Özelleştirme Fonu ve Tasarruf

Mevduatı Sigorta Fonu devasa bütçelerine rağmen fon bütçesi kapsamında faaliyetlerini sürdürmektedirler.

Konuyla ilgili olarak 2006 yılı bütçesinin 16' ncı maddesinde "…. Kapsam dışı bırakılan fonların gelirleri ve harcamaları bütçe ile ilişkilendirilmez …. " Denilmektedir. Yine aynı maddede "…fonlar hizmet ve harcamalarını kendi mevzuatlarında yer alan esas ve usullere göre yürütürler…. " Denilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Geçici Madde 11'de; Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan fonların bütçelerinin ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alacağı belirtilmiştir.

5- Ulusal Fon Uygulaması

Avrupa Birliği üyeliği sürecinde ülkemizle Avrupa Komisyonu arasında 14 Şubat 2002 tarihinde Merkezi Finans ve İhale Birimi (CFCU) Kurulmasına İlişkin Mutabakat Zaptı ve Ulusal Fonun (National Fund) Kurulmasına İlişkin Mutabakat Zaptı imzalanmıştır. Söz konusu Zabıtların 30 Ocak 2003 tarih ve 4802 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunmuş ve Bakanlar Kurulunca 24 Şubat 2003 tarihinde onaylanmıştır. Bu Zabıtlara dayalı olarak Türk Hükümeti merkezi olmayan yapılanma kapsamındaki gerekli idari yapıları (Ulusal Fon ve Merkezi Finans ve İhale Birimi) kurmuştur (www. abgs. gov. tr-27. 03. 2006)

2006 yılı bütçe kanununun 18' inci maddesinin d fıkrasında " …ilgili idare bütçelerinde (05), (06) ve (07) ekonomik sınıflandırma kodlarında yer alan tutarların Ulusal Fona ödenmesine …" denilmekte, yine aynı fıkrada "…Ulusal fona ödenen bu tutarlar 31. 1. 2003 tarihli ve 4802 sayılı Kanun kapsamında onaylanan Mutabakat Zabıtlarında yer alan hükümler çerçevesinde kullanılır" denilmekle bir diğer fon uygulaması oluşturulmuş ve Avrupa Birliğinden sağlanan mali imkanlar 5018 sayılı kanun dışında kullanılması kararlaştırılmıştır.

6- Vakıf ve Dernek Uygulamaları

Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları İle İlişkilerine Dair 5072 Sayılı Kanun 22. 01. 2004 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunla, kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlar tarafından kurulan dernek ve vakıfların kamu hizmetleriyle bağlantılı gelir elde etmeleri ve kamu hizmet binalarında faaliyet göstermeleri yasaklanmıştır.

Buna rağmen bu şekilde kurulan bir çok dernek ve vakıf kamu hizmetleriyle bağlantılı olarak faaliyetlerini sürdürmekte, dolaylı da olsa bütçe dışında çeşitli kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla harcama yapmaktadırlar.

7- Yardım Sandıkları

Bugün Türkiye'de kamu kurumları bünyesinde oluşturulmuş olan bir çok yardımlaşma sandığı bulunmaktadır. Bunlardan bir kısmı kanunla kurulmuş olup yasal olarak ana statüleri çerçevesinde faaliyet göstermektedir. Bu kurumların orijinal gelir kaynakları üyelerinin maaşlarından sosyal güvenlik kesintisine benzer şekilde yapılan kesintilerdir (İLKSAN, OYAK, KİT'lerin pek çoğunun bünyesinde olan yardımlaşma sandıkları gibi). Bu yardım sandıklarının gelir kaynaklarını ve harcamalarını kamu harcamaları tanımında düşünmek ancak bazı şartların yerine gelmesi ile mümkün olmaktadır.

Katılımcı kişilerin kendi özgür iradeleri ile üyesi oldukları ve ilgili veya ilgili olmadıkları kamu kuruluşuyla herhangi bir ekonomik ve finansal ilişkileri olmaması durumunda yardım sandıklarını kamu harcama alanı içinde düşünmek doğru değildir.

Fakat günümüzde yardım sandığı şeklinde örgütlenen kurumlar devasa bütçelere sahip olmuşlardır. Bu kuruluşların çeşitli şekillerde kamu kuruluşlarının faaliyetleriyle ilgili çalışmaları vardır.

8- Kamu İdarelerince İşletilen Sosyal Tesisler

2006 yılı Bütçe Kanunun 27' nci maddesinde "…ve benzeri sosyal tesislerin giderleri, münhasıran bu tesislerin işletilmesinden elde edilen gelirlerden karşılanır…. " Denilmektedir.

Öte yandan 2006 yılı Bütçe Kanununun bazı ödeneklerin kullanımına ve harcamalara ilişkin esasların anlatıldığı E cetvelinin 30' uncu maddesinde "4. 1. 1961 tarihli ve 211 sayılı Kanuna göre işletilen orduevleri, askeri gazinolar ve kışla gazinoları ile Emniyet Genel Müdürlüğüne ait polis evleri ve moral eğitim merkezlerinin elektrik, su ve yakacak giderleri ve ayrıca mülteci misafirhanelerinin işletilmesiyle ilgili her türlü giderler ile…giderleri kurum bütçesinin ilgili tertiplerinden ödenir" denilmektedir.

Görüldüğü gibi sosyal nitelik taşıyan bu tür kurumların finansmanında ikili bir yapı oluşturulmuştur. Böylece kamu idarelerince işletilmekte olan bazı sosyal tesislerin harcamaları bütçeden karşılanırken bazı sosyal tesis harcamaları bütçe dışında faaliyetini sürdürme uygulamasına devam edilecektir.

9- Çeşitli Ödenek Tanımları ve Bütçede Verilen İzin Dışında Yapılan Harcamalar

-Ek Ödenek, Tamamlayıcı Ödenek-Mevkufat: 2006 yılı Bütçe Kanununun 11' inci maddesinde **aktarma** ve **ekleme** işlemleri anlatılmıştır. Madde başlığından da anlaşılacağı üzere bütçe kanunuyla yasama organı tarafından, yürütme organına çeşitli hizmetler için öngörülmüş ödeneklerin

gerek idarenin kendisi tarafından gerekse Maliye Bakanlığına tanınan yetkilerle aşılacağı anlaşılmakta olup böylelikle bütçenin genellik (ödenek tahsis) ilkesi aşılmaktadır.

- Devren Ödenek : 2006 yılı bütçe kanununun 13' üncü maddesinin a,b,c ve d fıkralarında ilgili kurum bütçelerinde kullanılmayan ödeneklerin gelecek sene bütçesinin aynı tertiplerine devren ödenek (özel ödenek) kaydedilmesi öngörülmekle,

- Özel Ödenek Uygulaması: 2006 yılı Bütçe Kanununun 17' inci maddesinde, " …. yukarıda yazılı kuruluş bütçelerinde açılacak özel tertiplere ödenek kaydettirmeye ve bu suretle ödenek kaydedilen tutarlardan yılı içinde harcanmayan kısımları…. . " denilmekle özel gelir-özel ödenek uygulamalarına devam edildiği anlaşılmaktadır.

Bütçe hazırlandığında gözükmeyen ancak yıl sonu hesaplarında yer alan kaydedilen ödenek, tamamlayıcı ödenek, ek ödenek, devren ödenek vs. şeklindeki uygulamalarla yapılan harcamalar da önemli büyüklüklere ulaşmaktadır. Yapılan bu uygulamaların neticesi başlangıçta öngörülmediğinden bütçe dışı olarak adlandırılabilir.

Bütçeye hazırlık ve görüşülme aşamasında verilen önem ve dikkat daha fazla olmakta, yıl bittikten sonra bütçenin sonuçları üzerinde fazla durulmamaktadır

10- Devlete Ait Taşınmazlar

Taşınmazların tahakkuk esaslı muhasebe kapsamında kayıtlarının tutulacak olması ve mali değerlerinin bütçeye ve kamu hesaplarına yansıtılacak olması olumlu gelişmeler olmakla beraber, merkezi yönetim bütçesi, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile sosyal güvenlik kurumlarının ve kitlerin elinde bulunan taşınmazların tam olarak envanteri çıkarılabilmiş değildir. Bu bağlamda Devletin 5018 sayılı kanun ve bütçe kanunun hedefleri ve uyguluma planı olan, mali ve ekonomik açıdan sonuç doğurabilecek bir taşınmaz politikası mevcut değildir.

Taşınmazlarla ilgili konular genellikle, özelleştirme kapsamındaki idarelerin taşınmazlarının değerleme süreçlerinde, ekonomik kriz dönemlerinde memurların oturduğu lojmanların satışından ve orman niteliğini kaybetmiş (2/B) arazilerin ekonomiye kazandırılması süreçlerinde gündeme gelmektedir.

11- KİT'lerden Doğan Görev Zararları

Yarı Mali İşlemler olarak da adlandırılan görev zararları; Merkez Bankası, diğer kamu bankaları ve kitler tarafından girişilen ve nitelikleri itibariyle parasal bir işlem yerine mali bir işlem niteliği taşıyan faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Bu işlemler, vergileme, sübvansiyon ya

da doğrudan transfer niteliği taşıdıkları halde bir kamu mali işlemi olarak yer almamaları ama özünde bu işlemlere benzer makroekonomik sonuçlar yaratmaları nedeniyle de, yarı mali işlemler denilmekte olup, bu tarz işlemler sonucunda oluşan kuruluş zararları, nihayetinde bütçeden karşılanmak zorunda kalınan maliyetler olarak karşımıza çıkmaktadır.

KİT görev zararı fiyatlama süreci veya özel görevler verilmesinden dolayı oluşmaktadır. KİT'lerin mal ve hizmetlerinin fiyatının hükümetler tarafından tespit edilmesine paralel olarak, tespit edilen fiyatın maliyetin altında olması halinde aradaki fark veya hükümet tarafından KİT'e özel bir görev verilmesi sonucunda oluşacak zarar görev zararı sayılmaktadır.

KİT'lerin oluşacak görev zararı rakamları önceden kesin olarak tahmin edilemediğinden Bütçeye konan görev zararı ödenekleri, geçmiş yıllarda oluşan ve Hazine tarafından incelenerek kesinleştirilen görev zararları esas alınarak hazırlanmaktadır. Diğer taraftan görev zararı ödenekleri kısıtlı bütçe imkanları nedeniyle gerçekleşen rakamların çok altında kalabilmektedir .

2001 krizi neticesinde yapılan çeşitli düzenlemeler neticesinde görev zararları kontrol altına alınmaya çalışılmışsa da tam olarak engellenmiş değildir.

Konuyla ilgili olarak 2006 yılı Bütçe Kanununun 21' inci maddesinde 233 sayılı KHK' nin 35' inci maddesi uyarınca doğmuş ve doğacak görev zararları ile Türkiye Şeker Fabrikaları A. Ş. ,Toprak Mahsülleri Ofisinin görev zararlarının Hazine Müsateşarlığı bütçesine bu amaçla konulan ödenekten karşılanır denilmektedir. Yine aynı maddede Türk Eximbank A. Ş. yle ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Nitekim 2006 yılı bütçe gerçekleşmelerinde Ocak ve Şubat ayı toplamı 714. 272. 000. YTL görev zararı ödemesi yapıldığı (Kit:140. 892. 000. -YTL, Diğer Mali (Bankalar) Kurumlara: 5. 114. 000. YTL. ve diğerleri) görülmektedir. (www. muhasebat. gov. tr 28. 03. 2006)

Söz konusu hükümlerle öngörülen ödenek, tahmini olarak öngörülmüş olup bütçenin ön izin ilkesi, doğruluk ve samimiyet ile aleniyet hükümleriyle çelişmektedir.

12- Diğer Yarı Mali İşlemler (Tahkimlerden Kaynaklanan Tahviller ve Merkez Bankasına Kur Farklarına Karşılık Verilen Tahviller)

Tahkim uygulaması kamu kurum ve kuruluşlarının birbirlerine olan borç ve alacaklarının mahsup edilmesi işlemi olup, ülkemizde oldukça yaygın kullanılan bir yöntemdir. Tahkimler ayrı bir Kanunla yapılmış ve çoğunlukla bu işlemler Bütçe dışında gerçekleşmiştir.

13- Koşullu Yükümlülükler

Koşullu yükümlülükler, henüz devlet borcu niteliğinde olmamakla birlikte gelecekte borca dönüşebilecek ve ödeme gerektirecek taahhüt ve kefaletlerdir. Bu tarzdaki yükümlülükler aşağıda özellikleri itibariyle verilmiştir.

a- Garantili Dış Borçlar

Hazine, Bütçe Kanunlarına dayanarak özel hukuk hükümlerine tabi olsa dahi sermayesinin %50'sinden fazlası kamu payından oluşan kuruluşlar da dahil olmak üzere kamu kurum ve kuruluşların borçlanmalarına garanti verebilmektedir.

Hazine Müsteşarlığı'nın, dış borçlarına garanti verdiği kuruluşlar; büyük şehir belediyeleri, il özel idareleri, KİT'ler, üniversiteler ve özelleştirme kapsamındaki bazı kuruluşlardır. Garanti verilen kredilerin geri ödenmesi aşamasında kredinin asıl borçlusu olan kuruluşlar, bütçe ödeneklerinin yetersizliği, programsızlık, garanti verilirken objektif kriterlerin olmaması, siyasi etki, kuruluşların Hazine garantisine sığınarak kaynaklarını artırma istekleri sonucunda bu kredileri ödememe yoluna giderek daha sık başvurdukları görülmüştür.

Söz konusu Hazine garantilerine ait 2006 yılı bütçesinin 20' inci maddesinde, " a)28. 03. 2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanuna göre sağlanacak garanti limiti 3 milyar ABD Dolarını,…b) Bu kanunun 1' inci maddesi ile belirlenen başlangıç ödeneklerinin yüzde birine kadar ikrazen Özel Tertip Devlet İç Borçlanma senedi ihraç edebilir. " Denilmekle Hazine garanti uygulamasına sınırlama getirilmiştir.

b- Devirli Krediler

Devirli ve tahsisli krediler Hazinece yurt dışından borçlanılıp Bütçe Kanunlarında yer alan hükümler çerçevesinde kurumlara devredilen kredilerdir. Bu türlü kredilerde her ne kadar kredi kamu veya özel kuruluşa devredilse bile borçlu olarak Hazine görülmektedir.

c- İç Kefaletler

Toprak Mahsulleri Ofisi'ne verilen kefaletler, Gelir Ortaklığı Senetleri ödemeleri, otoyol senetleri ödemeleri ve Özelleştirme İdaresine verilen kefaletler garantili iç borçların kapsamını oluşturmaktadır.

d- Yap İşlet/Yap İşlet Devret Projeleri

Yap-İşlet-Devret modeli kamunun, kendi kaynakları ile gideremediği altyapı ihtiyacını özel sektör kaynakları ile gidermek arzusu ile ortaya çıkmıştır. Üretilen enerjinin TEAŞ veya TEDAŞ tarafından satın alınması garantisi, enerji üretimi için gerekli olan girdi garantisi, yatırım süresince

kısa süreli ek kredilere ihtiyaç olması, bu kredinin yabancı kaynaktan sağlanması durumunda kredi garantisi, enerji fonunun, anlaşmada tesisin idareye devredilmesini öngören maddeleri nedeniyle yapacağı ödemelere karşı garanti, enerji fonunun yapacağı diğer ödemelere karşı garanti hazine tarafından YİD modeli ile gerçekleştirilen projeler için sağlanan garantilerdir.

e- İhalesi Yapılmış Yıllara Sari Projelerden Oluşan Yatırım Stoku

Yatırım stoku, genel anlamda kamu sektörü tanımı içinde yer alan kuruluşların, yıllara sari yatırım projeleri ile ilgili olarak ihaleye çıkması, ihale sonucunda yaptığı sözleşme ile keşifte belirlenen tutarlar üzerinden üstleniciye karşı bir yükümlülük altına girmesi olarak tanımlanabilecek türden devlet taahhütleridir.

2006 yılı bütçesinin bazı ödeneklerin kullanımına ve harcamalarına ilişkin esasların anlatıldığı E cetvelinin 15' inci maddesinde "Maliye Bakanlığı bütçesinde yer alan Yatırımları Hızlandırma ödeneği …. . geçmiş yıl kesin hesap farklarından doğan giderleri karşılamak amacıyla …. " Denilmektedir.

f- Diğer Çeşitli Yükümlülükler

Diğer çeşitli yükümlülükler başlığı altında yukarıda sayılan mali riskler dışında kalan yükümlülükler ifade edilmektedir. Bunlara çeşitli kanuni düzenlemeler veya anlaşmalarla sermaye taahhüdü altına girilmesi, bir olayın vuku bulması durumunda kamunun kanunlardan kaynaklı bir yükümlülük altına girmesi, yasal takip ve anlaşmazlıklar, yine kamunun çeşitli durumlarda imzaladığı sözleşmeler örnek olarak verilebilir.

14- Çeşitli Kanunlarla Getirilen Vergi Benzeri Düzenlemeler (Bütçeyle İlgisi Kurulmayan ve Doğrudan Kuruma Aktarılan Gelirler)

Bütçe Kanunu dışındaki diğer düzenlemelerle, çeşitli kuruluşlara vergi benzeri gelir toplama yetkisi verilmektedir. Bu çeşit gelir transferlerinin bütçeyle ilişkisi kurularak, ilgili kuruma aktarılması gerekirken, gelirin kurumca doğrudan toplanması bu miktarın kamusal harcama alanı dışında kalmasına neden olmaktadır.

15- Dış Proje Kredisi Uygulamaları

Dış proje kredisi uygulaması genellikle bütçe dışında formüle edilmekte ve bütçe denetimi bu nitelikli harcamalar için söz konusu olmamaktadır. Dünya Bankası'nca verilen proje kredilerinde bu nitelikli uygulamalarla karşılaşılmaktadır. İkraz Anlaşmaları'nda yer alan hükümlerle Dünya Bankası, Proje kredileriyle ilgili

16- Genel veya Özel Bütçeli İdareler Dışındaki Diğer Kamu Kurumları ile Mahalli İdarelere ve Şahıslara Yapılacak İşler

Bu tür uygulamalara büyük oranda son verilmekle beraber örneğin mahalli idarelere yapılacak yardımlarla ilgili olarak 2006 yılı Bütçe Kanununun 14' üncü maddesinin c fıkrasında "…yer alan ödenek,Köylerin Altyapısının desteklenmesi Projesi (KÖYDES) kapsamında il özel idareleri ve ve/veya köylere hizmet götürme birliklerine tahakkuk ettirilmek suretiyle kullandırılır…. " Denilmekte söz konusu kullanımı ilgili mahalli idarelere bırakılmaktadır.

Yarı mali işlemler ve koşullu yükümlülükler adıyla ifade edilen harcamalarla ilgili yaklaşım, bu harcamalara belli bir miktarda da olsa bütçeye ödenek konulmasıdır. Fakat konulan bu ödeneklerin kullanımı bütçe dışı sistemlerle yapılacaktır.

17-Bütçe ve Gelir Politikası

Bütçenin önemli işlevleri arasında dengeli ve adil bir gelir dağılımı oluşturma işlevi vardır. Hatta yapılan bütün mali düzenlemelerin (5018 sayılı kanun, Bütçe Kanunu vs.) temel amacı, ekonomik ve mali gelişmeyi sağlamak, harcamaların kamu menfaatini maksimuma ulaştıracak şekilde yapılması ile gelirin adil ve dengeli dağılımını sağlamaktır.

Anayasamızın 73' üncü maddesinde; " … Vergi ödevi: Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır…. " Denilmektedir.

Buna rağmen ne 5018 sayılı kanunda nede bütçe kanunlarında vergilerin, vatandaşların mali gücüne göre alınması ve vergi yükünün dengeli ve adil şekilde dağıtılması gereğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca yaşanan ekonomik krizlerin temel sebepleri arasında olan kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi, vergide adaletin sağlanması, verginin tabana yayılması, dolaysız vergilerin (gelir ve kurumlar vergisi, vs.) yaygınlaştırılması gibi hedefler, 5018 sayılı kanunda sıklıkla yer alan kamu harcamalarının etkili ve verimli yapılması, şeffaflığın sağlanması, performansının ölçülebilmesi ve denetlenebilmesi gibi hedeflerle benzer hedeflerdir. Buna rağmen mali uygulamaların temel kaynağı niteliğinde olan 5018 sayılı kanunda gelir politikasına ilişkin sözü edilen hedefler yer almamakta, dolayısıyla da bütçeye bu hedeflere ilişkin uygulamalar yansımamaktadır. Yani bütçenin gelir kısmı kamu oyu nezrinde bir anlamda değerlendirme ve sorgu dışı kalmaktadır.

VI-SONUÇ

2001 yılında ülkemizde yaşanılan kriz, IMF ile yapılan stand-by pazarlıkları ve Avrupa Birliğine girme süreci neticesinde mali sistemimizde önemli değişmeler olmuştur. Bunların başında yıllardır mali sistemimize damgasını vuran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunudur.

5018 sayılı Kanununla beraber bütçe sistemimizde önemli değişiklikler olmuştur. Bütçenin denk olması, özel bütçelerin (eski adıyla katma bütçe), düzenleyici ve denetleyici kurum bütçeleri ve sosyal güvenlik kurum bütçelerinin merkezi yönetim bütçesi içerisine alınması, analitik bütçe sistemine geçilmesi, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin kanunda yer alması, bütçeyi ilgilendirmeyen konuların bütçe dışında başka bir kanunla düzenlenmesi, çok yıllı bütçelemeye geçilmesi, özel gelir-özel ödenek işlemlerini düzenlemek için ayrı kanun çıkarılması, kamulaştırma bedellerinin önceden bütçeye konulması, bütçeden yapılan transfer harcamalarının, bütçeyi en az maliyetle etkilemesini sağlayacak kanuni düzenlemeler yapılması 5018 sayılı kanun ve diğer kanunlarla bütçeye ilişkin yapılan önemli değişiklikler olarak sıralanabilir.

Yapılan bu düzenlemelerle bütçe sistemimiz yepyeni bir çehreye kavuşmuştur.

Bütün bu olumlu gelişmelere rağmen bütçe sistemiyle ilgili kronik bazı uygulamalar hala devam etmektedir.

Özel gelir-özel ödenek uygulamaları devam etmektedir. Bütçe denk olarak yapılamamıştır. Döner sermaye ve kapatılmayan fonlar devasa bütçeleriyle faaliyetlerini sürdürmektedirler. Kamu kurumlarıyla bağlantılı olarak kurulan dernek ve vakıflar yoğun olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Kamuya ait sosyal tesislerin bir kısmı bütçe dışında bir kısmı ise bütçe içinde yürütülerek ikili bir yapı sergilenmeye devam edilmektedir. Kitlerin, mali kurumların ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçeye olan yükleri en aza indirgenmeye çalışılsa da bu tam olarak başarılmış değildir. Uluslar arası kurum ve kuruluşlarca yapılan yardımlar bütçe sistemi dışında oluşturulan özel uygulamalarla harcanacaktır. Görev zararı niteliğinde olan ödemelere çeşitli kısıtlamalar getirilse de görev zararlarına ayrılan pay hala bütçede önemli yer tutmaktadır. Vakıf dernek uygulamaları kamuya bağlantılı işlerle devam etmektedir. Bütçenin gelir yönü üzerinde pasif kabullenme devam etmekte olup, vergi toplama erginin (dengeli, adil, vergiyi tabana yayan, kayıt dışı ekonomiyi kayıt alma vb.) vergilerin ölçülebilir etkileri konusundaki analizlerden ve sorgulamadan uzak bir anlayışın etkileri bütçelerle toplanan vergilerde ortaya konulmaktadır.

Mali alanda yaşanan gelişmeler bu uygulamalarla son bulmayacaktır.

Bütçenin analiz edilebilir bir yapıya kavuşması; gelişmiş demokrasi ve ekonomilere ait bütçelerle karşılaştırılmasını kolaylaştıracak ve bu ivmeyle mevcut ekonomimiz daha ileri noktalara taşınacaktır.

Yararlanılan Kaynaklar:

Prof. Abduarrahman AKDOĞAN Kamu Maliyesi Gazi KitapeviAnkara 1997

Prof. Dr. Özhan ULUATAM Kamu Maliyesi İmaj YayıncılıkAnkara 1997

Hikmet Tosun 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu Mukder Ankara 2001

Prof. Kenan BULUTOĞLU-Erciş KURTULUŞ Bütçe ve Kamu Harcamamaları Filiz Kitabevi 1988

Akif ERGİNAY Kamu Maliyesi Savaş Yayıncılık Ankara 1990

www. muhasebat. gov. tr

www. buve. gov. tr

www. marmara . edu. tr

www. muhasebetr. com

GENEL YÖNETİM KAPSAMINDAKİ KURULUŞLARDA BÜTÇE HAZIRLAMA SÜREÇLERİ

Hamdi GÜLŞEN

Muhasebat Kontrolörü

I-GİRİŞ

İster yeme içme veya barınma gibi ferdi ihtiyaçların, isterse can veya mal, ülke güvenliği veya adalet gibi toplumsal plandaki ihtiyaçların sınırsız olması insanın tabiatında olan bir durumdur. Hiçbir insanın bu sınırsız ihtiyaçlarını karşılayacak kadar iyi bir ortama sahip olamaması da bu ihtiyaçlara cevap verecek olan kaynakların kıt olmasını görmemizi sağlayan en temel göstergedir. Eğer ihtiyaçların hepsini karşılayabilseydik, insanların günlük hayatını sürdürebilmek için harcadığı çabaların temel nedenini anlayamazdık ki, bu bizim başka bir dünya da olduğumuzu gösterirdi.

İhtiyaçların sınırsız olması, kaynakların kıt olması günümüzde ekonomi ve maliye ilminin olmak üzere bireylerin, toplumların veya insan toplumlarının en ileri örgüt biçimi olan devletlerin en temel sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sorun için geliştirilen yöntem ise gerek bireysel gerekse toplumsal bazda kaynakları en uygun şekilde öncelikli olan ihtiyaçlara göre sıralayarak dağıtmaktır.

Devlet, örgütleri (idari teşkilatları) içinde organları (kamu görevlileri) aracılığıyla işleyen bir kurumdur. Temel amacı bireysel ve toplumsal ihtiyaçlara, kamu görevlilerini kullanarak kamu hizmetleri aracılığıyla sürekli, düzenli ve bir şekilde bedel ödeyerek cevap verebilmektedirler. Bedel ödenmeksizin (yani maliyete katlanılmadan), kamu hizmetlerini yerine getirmek hiçbir devlet için mümkün değildir. Devletin de kamu hizmetini yürütebilmesi için kaynak toplaması (gelir elde etmesi) ve topladığı bu kaynağı hangi hizmetlere yönlendireceğini tercihini nasıl yapacağını net bir şekilde ortaya koyması gerekir. İşte ortaya konulan bu tercih meselesi, maliye ilminin önemli bir konusu olan bütçe kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Latince "Bulga" teriminden gelen bütçe; devlet gelir ve giderinin toplandığı çantayı ifade etmektedir. Bütçe üzerinde yapılmış birçok tanım mevcuttur. Ancak temelde bütçe; belli bir dönem içinde toplanacak gelir ve yapılacak harcamaların tahmini gösteren ve yetkili organlar tarafından bu giderlerin yapılması ve gelirlerin toplanması için verilen izin olarak

karşımıza çıkmaktadır. Bütçeyi anlayabilmek özde, kamu hizmetlerinin cinsi ve tutarı ile bu hizmetleri karşılayacak kamu gelirlerinin toplanması hakkında karar verme yetkisi olarak tanımlanan bütçe hakkını ortaya koymak gerekir.

Bütçe hakkı, yani vergilerin esas ve oranlarıyla bunların harcanacağı yerlerin ve miktarının milletin izniyle tayin olunması birden bire elde edilmiş bir hak değildir. Milletin bütçeyi tasdik hakkı önce İngiltere daha sonra Fransa'da kabul edilmiş, bizde ise 1923 (1876) Kanun-ı Esasisi ile tanınmıştır. Kanun-ı Esasi bütçe hakkını Mebusan Meclisi ile Ayan Meclisinden Kurulu "Meclis-i Umumi"ye vermişti. Batı demokrasilerinde olduğu gibi, kanuni dayanağı olmaksızın kimseden vergi, resim adı altında para tahsil edilmemesi, devlet gelir ve giderlerinin her yıl Muvazene-i Umumiye (bütçe) Kanuni ile tasdik edildikten sonra icra edilmesi ve vergilerin tahsiline bütçe kanunu ile her yıl yeniden mezuniyet verilmesi esasları Kanun-i Esasi'de yer almaktaydı. Ancak bu esaslar daha önce de ifade edildiği gibi, 1908'de II. Meşrutiyetin ilananına kadar fiilen uygulanamamış, yine vergiler padişahların iradeleriyle toplanmış ve uygun gördüğü yerlere harcanmıştır.[1]

Ülkelerin anayasalarında bütçe hakkının parlamentolara ve bütçenin görüşülmesi ve onaylanması hakkının yasama organlarına ait olduğu belirtilir. Günümüzde bütçeleme süreci karmaşık, bütçelerin içeriği teknik, bütçeleme sistemlerinin yöneldiği amaçlar farklıdır, bu da yasama-yürütme organlarının ilişkilerini etkilemektedir, 1924 Anayasası, bütçeyi görüşme ve onaylama yetkisinin TBMM de olduğunu belirtmiştir. 1961 Anayasası'nda bütçe hakkı açık bir şekilde düzenlenmiş ve bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamayacağı belirtilmiştir. 1982 Anayasası'nda esas olarak 1961 Anayasası'ndaki ilkeler korunmuş, fakat önemli değişiklikler de getirilmiştir. Plan-Bütçe Komisyonu üye sayısı 50'den 40'a indirilmiş ve iktidar grubunun üye sayısı en az 25 olarak saptanmıştır. Ayrıca, bütçenin yasama organında, 55 günü Komisyonda olmak üzere, toplam 75 gün içinde görüşülmesi için TBMM'ye sunulması öngörülmüştür. Komisyonda bütçe tasarısının, hükümetin öngörülerine uygun şekilde onaylanması için iktidar grubuna ağırlık verilmesi sonucu, bu görüşmeler parlamenter denetim açısından şekli bir niteliği dönüşmüştür. Meclis Genel Kurulu'ndaki görüşme süresinin de Komisyona kıyasla daha kısa olması, milletvekillerinin gelir azaltıcı ve gider arttırıcı öneride bulunamaması, bütçe incelemesinin parlamenter bir denetim niteliğinden uzaklaşmasına yol açmıştır. Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili olmayan

[1] ÖNER, Erdoğan, **"Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare"**, T.C. Maliye Bakanlığı A.P.K. 20057369 sayılı yayını, S, 405

hükümetler konulması sonucu, parlamentodan yürütme erkine doğru kayan bir anayasal yetki ve etkiler süreci doğmuştur.[2]

2005 yılı öncesine kadar kamu mali yönetimimiz ile ilgili kuralları, 1927 tarihinden beri uygulanan ve kamu maliyesine ilişkin temel ilke ve esasları düzenleyen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (bundan sonra "1050 sayılı Kanun" olarak alınacaktır) belirlemekteydi. Fakat son yıllarda yaşanan mali ve ekonomik gelişmeler, yeni kurum ve kuruluşların varlığı, bütçeleme anlayışı ve bütçe tekniği üzerinde yoğunlaşan sorunlar, muhasebe ve mali raporlamanın yetersiz kalması, vb. nedenlerle1050 sayılı Kanunun değiştirilmesi fikri ön plana çıkmıştır. Konu üzerinde önemli çalışmalar yapılarak 1050 sayılı Kanunun yerini alan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (bundan sonra "5018 sayılı Kanun" olarak alınacaktır) 24 Aralık 2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

5018 sayılı Kanun kamu mali yönetim sisteminde önemli değişiklikler öngörmektedir. Bu değişikliklerden bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz.

- Kanun ile birlikte bütçelerin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrol yeni esaslara bağlanmaktadır.
- Kanunun kapsamı uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin içine merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler de alınmaktadır.
- Merkezi yönetim bütçe kapsamına daha önce bütçe dışında yer alan idarelerin eklenmesi ile bütçe bütünlüğünün sağlanması yönünde önemli bir adım daha atılmaktadır.
- Kanunda, kalkınma planı ile bütçeler arasında daha sıkı bir bağ kurulması amacıyla kamu idarelerinin stratejik plan yapmaları ve bütçelerini bu planlar doğrultusunda ve performans programlarına uygun olarak hazırlamaları öngörülmektedir.
- Bütçe hazırlama süreci yeniden düzenlenmektedir.
- 2006 ve izleyen yılların bütçelerinde son iki yılın bütçe gerçekleşmeleri ile izleyen iki yılın bütçe tahminlerine de yer verilmek suretiyle çok yıllı bütçeleme sistemine geçilmektedir.
- Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerinin inisiyatifi artırılmakta, bütçenin uygulanmasına esneklik

[2] FALAY, Nihat**, "Parlamenter Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Türkiye'deki İşleyiş – ÖZET"** www.tesev.org.tr ,

getirilmekte ve kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemi alanındaki görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmektedir.

- Mali yönetim alanında siyasi, idari ve mali sorumluluk birbirinden ayrılmakta, yeni bir yapılanma öngörülmektedir.
- Maliye Bakanlığı ve Sayıştay Başkanlığının harcama öncesinde yapılan vize ve tescil işlemlerine son verilerek ön kontrol görevi kamu idarelerinin kendi bünyesinde bırakılmaktadır.
- Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmektedir. Genel yönetim kapsamında yer alan tüm idareler Sayıştay denetimine tabi tutulmaktadır.
- Kamuda sürekli ve sistematik bir biçimde işleyen bir iç denetim sistemi kurulması amaçlanmaktadır.
- Kamu idarelerinde aynı muhasebe sisteminin kullanılması suretiyle hesapların konsolide edilebilmesi ve uluslararası karşılaştırmalar yapılabilmesine imkan sağlanmaktadır.

5018 sayılı Kanunun Kapsam başlıklı 2 nci maddesinde "*Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar*" hükmü ile genel yönetim; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerden oluşacağı belirtilmiştir. Merkezi yönetim ise genel bütçeli dairelerden, özel bütçeli idarelerden ve düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşacağı tanımlar başlıklı 3 üncü maddesinde ifade edilmiştir.

Kanunun "Bütçe türleri ve kapsamı" başlıklı 12 nci maddesinde;

"Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.

Merkezi Yönetim Bütçesi, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan, ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.

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 ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

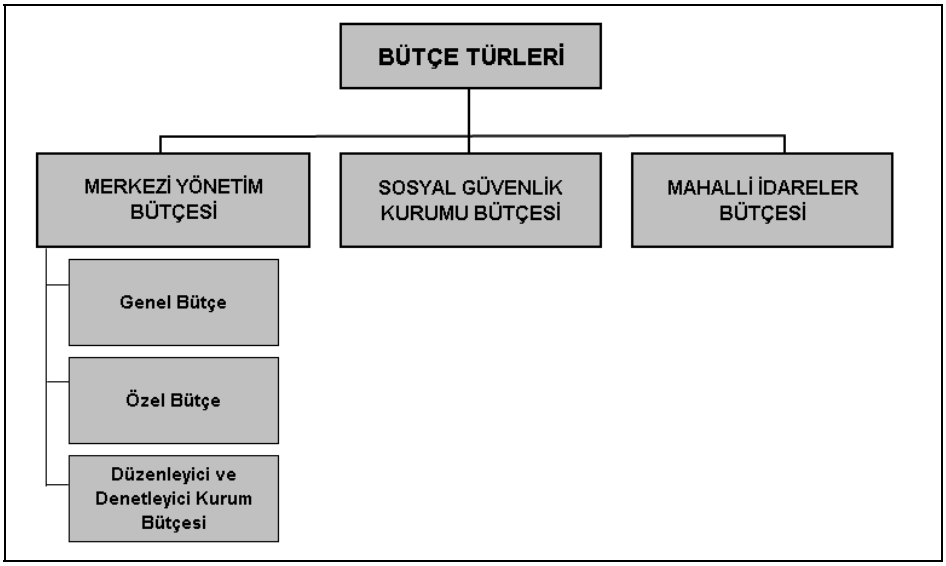
Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Mahalli idare bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir." şeklinde tanımlanmaktadır.

Genel yönetim kapsamı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir. Kapsamın genişletilmesiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bütçe hakkı güçlendirilmiştir.

ŞEKİL 1: Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bütçesi [3]



5018 sayılı Kanun ile 1050 sayılı Kanun arasında bütçe açısından çok önemli farklılıklar vardır. 1050 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde bütçe; "*Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanundur*." olarak tanımlanmıştır. 5018 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde ise bütçe; "*Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi*" ifade edeceği belirtilmiştir.

[3] 13.04.2006 tarihinde kabul edilen 5487 sayılı "Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu"'nun "Eklenen ve Değiştirilen Hükümler" başlıklı 42'nci maddesine göre IV sayılı cetvel; 1- Sosyal Güvenlik Kurumu, 2- Türkiye İş Kurumu olarak değiştirilmiştir.

1050 sayılı Kanun bütçeyi bir "**kanun**" olarak ele alırken, 5018 sayılı Kanun bütçeyi "**belge**" olarak ifade etmiştir. Bunun temel nedeni 5018 sayılı Kanunun kapsamının genel yönetim olarak ifade edilmesi ve kapsama dahil olan kamu idarelerinden sadece Merkezi Yönetim bütçesinin kanunla düzenlenmesi, kapsam içinde olan Sosyal Güvenlik Kurumları ile Mahalli İdarelerin bütçelerinin kanun dışında kendi organları aracılığıyla düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır. Bu düşünceden yola çıkılarak 1982 T.C. Anayasası'nın 161'nci maddesinin ikinci paragrafı da "*Mali yıl başlangıcı ile merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü kanunla düzenlenir.*"[4] şeklinde düzenlenerek 29.10.2005 tarih ve 5428 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir.

Diğer bir önemli farklılık ise 1050 sayılı Kanun bütçeyi "**yıllık**" olarak ele almasına rağmen 5018 sayılı Kanun bütçeyi "**belirli bir dönem**" olarak ele almıştır. 5018 sayılı Kanun Genel Yönetim Kapsamında olan tüm kuruluşlarda, 2006 mali yılından itibaren üç yıllık bir dönemi kapsayan çok yıllı bütçeleme sistemine geçilmesini öngörmektedir.

Çok yıllı bütçeleme anlayışının temel hedefleri ise şunlardır:

• Gerçekçi ve tutarlı bir kamu kaynak yapısı geliştirmek suretiyle makroekonomik dengenin iyileştirilmesi,

• Kamu yönetim sisteminde mali disiplini sağlamak üzere, kamu kaynaklarının tahsis edileceği öncelikli alanların belirlenmesi ve ilgili kurumların, kamuoyunun ve piyasaların bilgisine sunulması,

• Kamu mali yönetim sisteminde öngörülebilirliğin artırılması ve bütçe uygulamalarında istikrarın sağlanması,

• Kaynakların, kurumlar arasında stratejik önceliklere göre dağılımının gerçekleştirilmesi ve böylece, hükümet öncelikleri ve hedefleri ile kurumsal öncelikler ve hedefler arasındaki uyumun bütçeler aracılığıyla sağlanması,

• Kamu idarelerinin kamu kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanmaya teşvik edilmesi,

• Kurumlara ve uygulayıcılara uzun süreli plan ve program yapma imkanının sağlanması ve kurumsal kültürün bu yönde geliştirilmesi,

• Gelir ve harcama politikalarının uygulamaları sonucunda ortaya çıkan maliyetler konusunda siyasi karar alıcılara gerekli olan bilgilerin sağlanması.

[4] 29.10.2005 Tarih ve 5428 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ile değiştirilmeden önceki şekli: "Malî yıl başlangıcı ile genel ve katma bütçelerin nasıl hazırlanacağı ve uygulanacağı kanunla belirlenir."

Çok yıllı bütçeleme anlayışı, hem merkezi yönetim bütçesine dahil kamu idarelerinde hem de merkezi yönetim bütçesine dahil olmamakla birlikte genel yönetimin bir parçası olan sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerde uygulanacaktır.

Bütçe (ve kapsam) açısından önemli değişikliklerden birisi de Katma Bütçeli idarelerin kaldırılmasıdır. Bütçe türlerinin uluslararası standartlara uygun olarak yeninden tanımlanması ve sınıflandırılması nedeniyle katma bütçeler kaldırılmakta ve katma bütçe kapsamında yer alan kamu idareleri idari ve mali statüsüne göre genel bütçeli ya da özel bütçeli idare haline getirilmektedir. [5]

II- MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNU HAZIRLAMA SÜRECİ

5018 sayılı Kanun, 2006 mali yılından itibaren üç yıllık bir dönemi kapsayan çok yıllı bütçeleme sistemine geçilmesini öngörmekte ve konsolide bütçe sistemine son vermek suretiyle merkezi yönetim bütçe uygulamasını getirmektedir.

Merkezi yönetim bütçe uygulamasına geçilmesiyle, bütçe sistemimiz uluslararası standartlara uygun bir kapsama kavuşurken, çok yıllı bütçeleme sisteminin bütçe sistemimize entegre edilmesiyle de, daha saydam ve öngörülebilir bir bütçe politikası uygulamaya konulmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un "*Merkezi yönetim bütçe kanununun kapsamı"* başlıklı 15'inci maddesinde *"Merkezi yönetim bütçe kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur."* tanımlaması yer almaktadır.

İlgili maddeye göre merkezi yönetim bütçe kanununda;

- Yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri,
- Varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı,
- Açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı,
- Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri,
- Borçlanma ve garanti sınırları,
- Bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler,

[5] GÜLŞEN, Hamdi (2006) "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme" **Mali Hukuk Dergisi**, , Sayı 121, Ocak- Şubat, 2006, Sayfa 40

- Bağlı cetveller ile
- Mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler

yer alır.

Bütçenin hazırlanmasından kanunlaşmasına kadar çeşitli organlar görev almakta ve süreçler devam etmektedir. 5018 sayılı Kanunun öngördüğü çok yıllı bütçeleme süreci şu aşamalardan oluşmaktadır:

A) ORTA VADELİ PROGRAMIN BAKANLAR KURULUNCA KABUL EDİLMESİ

5018 sayılı Kanunun 16'ncı maddesi uyarınca, çok yıllı bütçe hazırlık süreci Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlamaktadır. Söz konusu Program, 31.05.2005 tarihli ve 25831 sayılı Resmi Gazetenin mükerrer sayısında yayımlanmıştır.

Stratejik amaçlar temelinde kamu politikalarını şekillendirmek ve kaynak tahsisini bu çerçevede yönlendirmek için, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu doğrultusunda ilk Orta Vadeli Program 2006-2008 dönemini kapsayacak şekilde hazırlanmıştır.

Orta Vadeli Programdan belirtilen temel amacı; insanımızın yaşam kalitesini yükseltmek ve programın temel amacına hizmet etmek üzere, ülkemizin beşeri ve iktisadi varlıkları etkin bir şekilde değerlendirilerek; istikrarlı bir ortamda sürdürülebilir büyümenin sağlanması, ekonomide rekabet gücünün artırılması, insan kaynaklarının geliştirilmesi, sosyal içermenin güçlendirilmesi, bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması, kamuda iyi yönetişimin yaygınlaştırılması ve fiziki alt yapının iyileştirilmesi alanlarında gelişme sağlanması ve sürdürülmekte olan yapısal reformların tamamlanması öncelikli hedeftir. Bu hedeflerle belirlenen temel ekonomik büyüklükler ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Temel Ekonomik Büyüklükler:

	2006	**2007**	**2008**
BÜYÜME VE İSTİHDAM			
Toplam Tüketim [(1)]	3.5	3.6	3.7
Kamu	0.6	0.7	0.5
Özel	4.0	4.1	4.2

Toplam Sabit Sermaye Yatırımı [1]	9.8	10.1	8.3
Kamu	2.8	0.8	3.4
Özel	12.4	13.2	9.8
Stok değişimi [2]	-0.1	-0.0	-0.0
Toplam Mal ve Hizmet İhracatı [1]	11.0	10.6	10.4
Toplam Mal ve Hizmet İthalatı [1]	9.3	9.8	8.9
GSYİH Büyümesi [1]	5.0	5.0	5.0
GSYİH (Milyon YTL, Cari Fiy.)	536,259	588,155	642,266
GSYİH (Milyar Dolar, Cari Fiy.)	364.9	392.5	422.4
Kişi Başı Milli Gelir (GSYİH, $)	4,981	5,289	5,621
Kişi Başı Milli Gelir (SAGP, GSYİH, $)	8,880	9,476	10,129
Nüfus (Bin Kişi)	73,254	74,208	75,154
İşgücüne Katılma Oranı (%)	48.7	48.7	48.7
İstihdam Düzeyi (Bin Kişi)	22,670	23,131	23,590
İşsizlik Oranı (%)	10.0	9.8	9.6
Toplam Faktör Verimliliği Artışı (%)	1.6	1.6	1.5
DIŞ TİCARET			
İhracat (FOB) (Milyar Dolar)	84.1	93.7	105.8
İthalat (CIF) (Milyar Dolar)	122.6	133.7	146.8
Dış Ticaret Dengesi (Milyar Dolar)	-38.5	-40.0	-41.0
Cari İşlemler Dengesi / GSYİH (%)	-4.0	-3.5	-3.1
Dış Ticaret Hacmi / GSYİH (%)	56.7	57.9	59.8
KAMU FİNANSMANI (Yüzde)			
Genel Devlet Gelirleri [3] [4] / GSYİH	44.0	42.7	42.0
Genel Devlet Harcamaları [3] [4] / GSYİH	46.8	44.2	42.3
Genel Devlet Borçlanma Gereği [3] [4] / GSYİH	-2.7	-1.5	-0.3
Genel Devlet Faiz Harcamaları [3] [4] / GSYİH	9.3	7.7	6.6

Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (5) / GSYİH	-2.6	-1.4	-0.1
Kamu Brüt Borç Stoku / GSYİH	71,5	68,2	63,5
Kamu Net Borç Stoku / GSYİH	56,5	52,8	47,8
FİYATLAR (Yüzde Değişme)			
GSYİH Deflatörü	6.0	4.5	4.0
TÜFE Yıl Sonu	5.0	4.0	4.0

(1) Reel fiyatlarla yüzde değişimi göstermektedir.

(2) Büyümeye katkı olarak verilmektedir.

(3) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçe kapsamındaki idareleri, düzenleyici ve denetleyici kurumları,

sosyal güvenlik kurumlarını, mahalli idareleri, döner sermayeleri ve fonları kapsamaktadır.

(4) 5018 sayılı Kanun kapsamında ilk uygulama yılı olması nedeniyle, özel bütçeli kuruluşlar tam olarak

yansıtılamamıştır.

(5) Genel Devlet ve KİT'leri kapsamaktadır.

Orta Vadeli Program 1050 sayılı Kanunda yer almamaktaydı. Bu düzenleme yeni bir uygulama olup bütçenin başlangıcının da temelini teşkil etmektedir.

B) ORTA VADELİ MALİ PLANIN YÜKSEK PLANLAMA KURULUNCA KABUL EDİLMESİ

Merkezi yönetim bütçesinin hazırlık çalışmaları çerçevesinde gerçekleştirilecek ikinci çalışma, orta vadeli mali planının Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Haziran ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanması ve Resmi Gazetede yayımlanmasıdır.

5018 sayılı Kanunun 16'ncı maddesinde, Orta Vadeli Programla uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleriyle birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan

Orta Vadeli Mali Planın Haziran ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu[6] tarafından karara bağlanması öngörülmektedir.

2005/34 sayılı Yüksek Planlama Kurulu Kararı olarak 02 Temmuz 2005 tarih ve 25863 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Orta Vadeli Mali Plan, Orta Vadeli Programda belirlenen temel amaç ve politikaların hayata geçirilmesine yönelik olarak hazırlanan, merkezi yönetim bütçe büyüklüklerini ve kurumsal bazda ödenek teklif tavanlarını belirleyen bir belge niteliğindedir.

Genel ve özel bütçe kapsamındaki idareler, Orta Vadeli Programda yer alan amaç ve öncelikler ile Orta Vadeli Mali Planda verilecek ödenek teklif tavanlarını esas alarak, tedbir önerilerini ve bütçe tekliflerini, 5018 sayılı Kanunun 17 nci maddesi çerçevesinde, hazırlayacaklar ve bütçe müzakerelerini bu doğrultuda yürütülecektir. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar ile Mahalli İdareler Orta Vadeli Mali Plan Kapsamına alınmamıştır. Mali plan ile ilgili önemli ve özet bilgiler ise şu şekilde sıralayabiliriz.

1- Merkezi Yönetim Bütçe Ödenek Teklif Tavanları:

Tablo 2- Ekonomik Sınıflandırma Bazında Bütçe Ödenek Teklif Tavanları

(Milyon YTL)	**2006**	**2007**	**2008**
Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri	160.143	162.280	165.958
Merkezi Yönetim Faiz Dışı Giderler	111.212	118.228	124.810
I. Personel Giderleri	35.202	37.449	38.775
II. Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	4.895	7.022	7.466
III. Mal ve Hizmet Alım Giderleri	16.469	13.417	13.745
IV. Faiz Giderleri	48.931	44.052	41.148
V. Cari Transferler	36.590	41.650	45.371
VI. Sermaye Giderleri	12.283	12.851	13.363
VII. Sermaye Transferleri	1.275	1.317	1.372

[6] Yüksek Planlama Kurulu, Başbakanın başkanlığında, Başbakanın belirleyeceği sayıda Bakanlar ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarından meydana gelir. Başbakanın bulunmadığı toplantılara Başbakan tarafından belirlenen Devlet Bakanlarından biri başkanlık eder. Kurulun sekreterya hizmetleri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca yürütülür.

VIII. Borç Verme	3.386	3.353	3.490
IX. Yedek Ödenekler	1.112	1.170	1.228

2006-2008 döneminde, merkezi yönetim bütçe giderlerinin GSYİH'ya oranının azalması ve 2006, 2007 ve 2008 yıllarında sırasıyla %29.86, %27.59 ve %25.84 olarak gerçekleşmesi öngörülmüştür.

Faiz giderlerinin, bu dönemde azalma eğilimini sürdürerek 2008 yılında GSYİH'ya oranının %6.41'e düşeceği öngörülmüştür. Böylece, faiz giderlerinin bütçe üzerindeki baskısı büyük ölçüde azalacağı öngörülmektedir.

Sosyal güvenlik ve genel sağlık sigortası reformunun 2007 yılından itibaren uygulamaya konulacağı varsayılarak, sosyal güvenlik kurumlarına Devlet primi giderleri ile cari transferlerde önemli bir artış öngörülmüştür.

2- Merkezi Yönetim Bütçe Gelir Tahminleri:

Merkezi yönetim bütçe gelirleri tahmin edilirken, Orta Vadeli Programda yer alan makroekonomik göstergeler ile gelir politikalarının bütçe gelirlerine etkileri ve gelirlerin geçmiş yıllarda gösterdiği eğilim hesaba katılmıştır.

2006-2008 yıllarını kapsayan dönemde, merkezi yönetim bütçe gelirlerinin GSYİH'ya oranı düşme eğilimi göstermektedir. Bu bağlamda merkezi yönetim bütçe gelirlerinin (red ve iadeler hariç) 2008 yılı sonunda %25.17 düzeyinde olması öngörülmektedir.

Tablo 3- Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri

	2006	2007	2008
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (Net) (Milyon YTL)	141.822	150.318	161.638
Merkezi Yönetim Bütçesi Vergi Gelirleri (Brüt) (Milyon YTL)	130.335	139.821	151.627
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (Net) / GSYİH (%)	26,45	25,56	25,17
Merkezi Yönetim Bütçesi Vergi Gelirleri (Brüt) / GSYİH (%)	24,30	23,77	23,61

Benzer bir eğilim vergi gelirlerinde de görülecek olup, vergi gelirlerinin (red ve iadeler dahil) GSYİH'ya oranının, 2008 yılında %23.61'e düşmesi beklenmektedir.

3- Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi:

Merkezi yönetim bütçe gelir ve giderlerinin birlikte ele alınması sonucunda merkezi yönetim bütçe dengesi Tablo 5'de yer almaktadır.

Tablo 4- Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi

	2006	2007	2008
Merkezi Yönetim Bütçe Açığı (Milyon YTL)	18.322	11.962	4.320
Merkezi Yönetim Bütçe Açığı / GSYİH (%)	3,42	2,03	0,67

4- Merkezi Yönetim Bütçe Açığının Finansmanı:

Hazine Müsteşarlığınca, kamu borç yönetiminde şeffaflığın artırılmasını ve performansa dayalı borçlanmanın asgari maliyet ve makul bir risk seviyesinde gerçekleştirilmesini teminen başlatılan "**stratejik ölçüt**" uygulaması çerçevesinde;

- Borçlanmada karşı karşıya kalınan faiz ve döviz kuru risklerinin hafifletilmesi amacıyla borçlanmanın ağırlıklı olarak sabit faizli ve YTL cinsinden gerçekleştirilmesi,
- İç borçlanmada vadenin piyasa koşulları da dikkate alınarak uzatılması,
- Nakit ve borç yönetiminde oluşacak likidite riskinin azaltılması amacıyla yıl boyunca yeterli düzeyde rezerv tutulması,

hususları stratejik ölçütler olarak belirlenmiştir.

Tablo 5- Borç Stoku ve Borçlanma Gereği

	2006	2007	2008
Kamu Brüt Borç Stoku / GSYİH (%)	71,5	68,2	63,5
Kamu Net Borç Stoku / GSYİH (%)	56,5	52,8	47,8
Kamu Kesimi Borçlanma Gereği / GSYİH (%)	-2,6	-1,4	-0,1

C) BÜTÇE ÇAĞRISI VE EKİ BÜTÇE HAZIRLAMA REHBERİNİN YAYIMLANMASI

5018 sayılı Kanun öncesinde Bütçe çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi hususunda yasal bir düzenleme mevcut değildi. Uygulamada Bütçe Çağrısı Başbakanlık tarafından resmi gazetede yayımlanmasını müteakip Maliye Bakanlığı'nca Bütçe Hazırlama Rehberi düzenlenirdi.

5018 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesinde "*Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığınca, ise Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanarak Haziran ayının sonuna kadar Resmi Gazetede yayımlanır.*

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 içerir." hükmü yer almaktadır. Yeni uygulama ile Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Devlet planlama Teşkilatı tarafından hazırlanan Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi Haziran ayı sonuna kadar Resmi Gazetede yayımlanacağı kanunla düzenlenmiştir.

6 Temmuz 2005 tarih ve 25867 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi'nde bütçe tekliflerinin; merkezi yönetim bütçesi ve çok yıllı bütçeleme anlayışı çerçevesinde 2006-2008 dönemini kapsayacak şekilde hazırlanacağı ve Merkezi Yönetim Bütçesine dahil olan idareler, bütçelerini Orta Vadeli Mali Plan ekinde yer alan ödenek tavanlarını dikkate alarak Analitik Bütçe Sınıflandırmasına (ABS) göre hazırlayacakları ifade edilmiştir.

Yeni bütçe kodlamasının getirdiği önemli yenilikler, detaylı bir kurumsal kodlamayla program sorumlularının tespitine imkan vermesi, mevcut bütçede var olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, aynı kodlamanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması, uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi ve ölçmeye ve analize elverişli olması olarak sıralanabilir.

Oluşturulan yeni yapı aynı zamanda performans esaslı bütçelemenin de alt yapısını teşkil edeceğinden, teklifler ilgili birim yöneticilerinin bilgisi dahilinde ve sorumluluğunda hazırlanacağı ve talep edilen ödeneklerle ulaşılması düşünülen hedefler arasında sürekli bir ilişki aranacağı rehberde belirtilmiştir.

Analitik Bütçe Sınıflandırması; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır.

a- Kurumsal Sınıflandırma:

Analitik Bütçe Sınıflandırmasının ilk bölümünü oluşturan kurumsal sınıflandırmada, siyasi ya da bürokratik olarak yönetim yetkisi temel kriter kabul edilmiştir. Kurumsal sınıflandırmayla siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve program sorumlularının tespiti hedeflenmektedir. Böyle bir sorumluluk tespiti, beraberinde performans esaslı bütçeleme anlayışında hedeflenen performanstan kimin sorumlu olacağının ortaya konulmasını da mümkün kılacaktır. Ayrıca kurumsal sınıflandırmayla, değişik idarelerdeki aynı görev tanımlı birimler arasında bir mukayese yapılabilmesi de sağlanmış olacaktır.

Kurumsal sınıflandırma, dört düzeyli bir kod yapısından oluşmaktadır. Sınıflandırmanın birinci düzeyinde, bakanlıklar ve anayasal olarak eşdeğer idareler ile bütçe türleri itibariyle bir sınıflandırma yer almaktadır. İkinci düzeyde, birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler; üçüncü düzeyde, ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı olan ve kurumsal politikanın uygulanmasından sorumlu olan birimler; dördüncü düzeyde ise, destek ve lojistik birimler ile politikaları uygulayan ve hizmetten yararlananlarla doğrudan muhatap olan birimler yer almaktadır.

b- Fonksiyonel Sınıflandırma

Fonksiyonel sınıflandırma, devlet faaliyetlerinin türünü göstermektedir. Devlet faaliyetlerinin ve bu faaliyetlere yönelik harcamaların zaman serileri boyunca izlenmesi ve uluslararası karşılaştırma imkanının elde edilmesi, fonksiyonel sınıflandırma ile mümkün olabilmektedir. Ayrıca, bütçe politikalarının oluşturulmasında sektörel ayrımların yapılabilmesi de bu sınıflandırmanın hedefleri arasındadır.

Fonksiyonel sınıflandırma, dört düzeyli bir kod grubundan oluşmaktadır. Birinci düzey, Devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar, ikinci düzeyde alt fonksiyonlara bölünmektedir. Üçüncü düzey kodlar ise, nihai hizmetleri göstermektedir. Fonksiyonel sınıflandırmanın dördüncü düzeyi de, özel olarak izlemeyi gerektiren bazı kurumsal planlama ihtiyaçlarının karşılanması ve izlenmesi amacıyla yapıya dahil edilmiştir.

c- Finansman Tipi Sınıflandırma

Analitik Bütçe Sınıflandırması, genel idare tanımına giren tüm kamu kurum ve kuruluşlarının kullanacağı bir kod yapısıdır.

Finansman tipi sınıflandırma, yapılan harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiğini göstermektedir. Finansman tipinin belirlenmesinde ödemenin nereye yapıldığı hususu önem taşımamaktadır.

d- Ekonomik Sınıflandırma

Ekonomik sınıflandırmayla, Devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin, milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Ekonomik sınıflandırma; gelirlerin, harcama ve borç vermenin, finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırması şeklinde üç bölümden oluşmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 17'nci maddesinde "*Gider ve gelir teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanır.*"hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile ekonomik ve mali politikaların planlanması, uygulanması ve sonuçlarının analiz edilebilmesi için Devlet faaliyetlerinin kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kriterlere göre tasnif edilmesi anlamına gelen bütçe sınıflandırmasını yasal bir zemine kavuşmuştur.

Ancak ilgili kanunun bu maddesinin 5436 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin a/4 fıkrası ile değişikliğe uğramıştır.[7] Kanun maddesinin ilgili fıkrası, değişmeden önceki şeklinde açık bir şekilde Analitik Bütçe Sınıflandırmasından bahsederken değişiklik sonrası bütçe sınıflandırılması olarak kalmıştır. Bunun temel nedeni ise bütçe sınıflandırma sisteminin gelişen günümüz koşullarına göre her zaman değişime açık olmasıdır. Kanun değişikliği sırasında aynı maddenin son paragrafında da değişikliğin yapılması bu gerekçe ile gerekliydi. Çünkü son paragrafta yer alan "*Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini üç yıllık bütçeleme anlayışı, stratejik planları ve performans hedefleri ile kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine göre hazırlarlar.*" hükmü değişik üçüncü paragrafın değişmeden önceki şekliyle özde aynıdır.

[7] Maddenin üçüncü paragrafının 5436 sayılı Kanun ile değişmeden önceki şekli: Gider teklifleri, ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkan verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca belirlenmiş kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine; gelir teklifleri ise ekonomik sınıflandırma sistemine uygun olarak hazırlanır.

D) YATIRIM GENELGESİ VE EKİ YATIRIM PROGRAMI HAZIRLAMA REHBERİNİN YAYIMLANMASI

5018 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesine göre Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanarak Haziran ayının sonuna kadar Resmi Gazetede yayımlanır hükmü yer almasına rağmen 9 Temmuz 2005 tarih ve 25870 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanabilmiştir.

Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, Genel Yönetim kapsamına ilave olarak kapsam dışında olan kuruluşlarını da dahil etmiştir. Bunlar; Genel yönetim Kapsamındaki idare ve kurumlar ile Kamu İktisadi Teşebbüslerini (KİT'ler), Özelleştirme Kapsamındaki Kuruluşları, Döner Sermayeli Kuruluşları, İller Bankasını, Fon İdarelerini, dış finansman ile proje yürüten Mahalli İdareleri ve diğer kamu kuruluşlarıdır.

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.

Bütün kamu kuruluşlarının, Orta Vadeli Programın temel amaçları ve öncelikleri, Orta Vadeli Mali Planda ve Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ekinde belirtilen yatırım teklif tavanları, öncelikler ve esaslar ile uyumlu olmak üzere, üç yıllık perspektifle hazırlayacakları yatırım tekliflerini Temmuz ayı sonuna kadar Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına göndermeleri gerekmektedir.

E) BÜTÇE TEKLİFLERİNİN HAZIRLANMASI VE BÜTÇE GÖRÜŞMELERİNİN YAPILMASI

Kamu idareleri, Orta Vadeli Programda yer alan makro politikalar, ilkeler, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri, Orta Vadeli Mali Planda belirlenen ödenek teklif tavanlarını, Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberinde yer alan genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örnekleri esas alarak, Temmuz sonuna kadar bütçe tekliflerini hazırlayarak Maliye Bakanlığına (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne) sunarlar. Yatırım proje teklifleri ise değerlendirilmek üzere, yine aynı sürede Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına sunulmaktadır.

5018 sayılı Kanunun "Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması" başlıklı 17'nci maddesine göre; Kamu idareleri tarafından, gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında;

- Orta vadeli program ve mali planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esaslar,
- Kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları,
- Kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllı bütçeleme anlayışı,
- İdarenin performans hedefleri,

Dikkate alınır.

Kamu idareleri, merkez ve merkez dışı birimlerinin ödenek taleplerini dikkate alarak gider tekliflerini hazırlar. Genel bütçe gelir teklifi Maliye Bakanlığınca, diğer bütçelerin gelir teklifleri ilgili idarelerce hazırlanır. Ödenek teklifleri ile gelir tahminlerine ilişkin bütçe fişleri, ayrıntılı ve hizmet maliyeti ile gelir tahminlerinin hesaplanmasına ilişkin somut verilere dayandırılacaktır.

Kamu idareleri, stratejik planları ile Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alan esaslar çerçevesinde, bütçe gelir ve gider tekliflerini gerekçeli olarak hazırlar ve yetkilileri tarafından imzalanmış olarak Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderir. Kamu idarelerinin yatırım teklifleri, değerlendirilmek üzere aynı süre içinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilir.

Bütçe teklifleri Maliye Bakanlığına verildikten sonra, kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılabilir. Görüşmeler Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile Kamu İdareleri yetkilileri arasında Ağustos–Eylül tarihleri arasında yapılmaktadır.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini üç yıllık bütçeleme anlayışı, stratejik planları ve performans hedefleri ile kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine göre hazırlarlar.

Kamu idareleri; bütçelerini hazırlarken genelde yukarda belirtilen kurallara, program ve rehberlere uyarken, özelde 18 Şubat 2006 tarih ve 26084 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre çalışma yapması gerekmektedir.

Kamu idarelerinde bütçeyi hazırlamak ilgili yönetmeliğin 5'inci maddesine göre Strateji Geliştirme Birimleri'nin[8] görevleri arasında

[8] Strateji geliştirme birimleri: Strateji geliştirme başkanlıkları ve strateji geliştirme daire başkanlıkları ile strateji geliştirme ve malî hizmetlerin yerine getirildiği müdürlüklerini ifade eder.

sayılmıştır. İlgili maddenin (h) bendinde "*İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek*." hükmü yer almıştır.

Yönetmeliğin 12'nci "Bütçenin Hazırlanması" başlıklı maddesinde "*Bütçenin hazırlanmasında kullanılacak belge ve cetveller ile gerekli doküman, strateji geliştirme birimleri tarafından idarenin ilgili birimlerine gönderilir. Her bir harcama birimi bütçe teklifini hazırlayarak birim performans programıyla birlikte strateji geliştirme birimlerine gönderir. Harcama birimi temsilcileri ile görüşmeler yapılarak idarenin bütçe teklifi strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanır.*

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçe teklifleri Bakanlığa, idare performans programları ise Bakanlığa ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına üst yönetici ile bağlı, ilgili veya ilişkili bulunulan bakan tarafından imzalanarak gönderilir. İdarelerin bütçe tekliflerinin hazırlanmasında orta vadeli program, orta vadeli malî plan, idarenin stratejik planı, bütçe çağrısı ve bütçe hazırlama rehberi, yatırım genelgesi ve yatırım programı hazırlama rehberi esas alınır.

Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin bütçelerinin hazırlanmasında teşkilat kanunları ve ilgili diğer mevzuat dikkate alınır." hükmü ile strateji geliştirme birimlerinin bütçe hazırlama işi ve işlemleri ifade edilmiştir.

F- MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNU TASARISININ HAZIRLANMASI, TASARININ TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ'NE SUNULMASI

Bütçe görüşmeleri sırasında aynı zamanda Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından Merkezi Yönetim Bütçe Kanun metni üzerinde çalışmalar yapılmaktadır. Kanun metni dört kısımdan oluşmaktadır. Bunlar;

- Genel hükümler,
- Devlet borçları ve kamu iktisadi teşebbüslerine ilişkin hükümler,
- Kamu personeline ilişkin hükümler ve
- Çeşitli hükümlerdir.

Anayasa'nın 161'inci maddesinin son paragrafı "*Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz.*" Hükmüne göre taslak çalışmalarında bütçe dışı hükümlere yer verilmemektedir.

Anayasa'nın 162'nci maddesinin ilk paragrafında da "*Bakanlar Kurulu, "merkezi yönetim bütçe tasarısı" ile millî bütçe tahminlerini gösteren raporu, malî yılbaşından en az yetmişbeş gün önce, Türkiye Büyük*

Millet Meclisine sunar." hükmü yer almaktadır. Anayasal bir hüküm olan tasarının Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması 5018 sayılı kanunla detaylı bir şekilde düzenlenerek 18'inci maddesinin ilk paragrafında belirtilmiştir.

Bu nedenle 5018 sayılı Kanun'un "Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının sunulması" başlıklı 18'inci maddesine göre en geç Ekim ayının ilk haftasına kadar makro ekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesi gerekmektedir.[9] Görüşme sonrası, Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu, mali yılbaşından en az yetmişbeş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacaktır.

Yeni bütçe sisteminde, Meclis'in bütçe hakkının güçlendirilmesi amacıyla, bütçe kanununa eklenecek belgeler artırılmıştır. Merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere;

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 gerçekleşmeleri 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 listesinin,

eklenmesi gerekmektedir.

Ayrıca 18'inci maddenin sonuna 5436 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin b/2 fıkrası ile eklenen ibare gereği *"Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Sayıştay ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini Eylül*

[9] Yüksek Planlama Kurulu'nun 13.10.2005 tarihli ve 2005/75 sayılı Raporu ile Bakanlar Kurulu'na sunulan ekli "2006 Yılı Programı" ile "2006 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar"ın kabulü; 540 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 28 inci maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca 17.10.2005 tarihinde kararlaştırılmıştır ve 19.10.2005 tarih ve 25971 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış

ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine, bir örneğini de Maliye Bakanlığına gönderirler." hükmü yer almaktadır.

Anayasa'nın 162'nci maddesine göre bütçe tasarıları ve rapor, kırk üyeden kurulu Bütçe Komisyonunda incelenir. Bu komisyonun kuruluşunda, iktidar grubuna veya gruplarına en az yirmibeş üye verilmek şartı ile siyasî parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsili gözönünde tutulur.

Bütçe Komisyonunun ellibeş gün içinde kabul edeceği metin, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve malî 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 önergeleri, 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.

G- MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNU'NUN YÜRÜLÜĞE GİRMESİ

5018 Sayılı Kanun'un 19'uncu maddesinin ilk paragrafı "*Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşür ve bölümler halinde oylar. Merkezi yönetim bütçe kanunu mali yıl başından önce Resmi Gazetede yayımlanır.*"[10] şeklinde düzenlenerek anılan kanunun yılbaşından önce yürürlüğe girmesini hüküm altına almıştır.

Cumhurbaşkanı Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabul edilen bütçe kanunlarını imzalayarak yayımlanmak üzere gönderir.

Anayasanın 89'uncu maddesine göre Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, Cumhurbaşkanı'nca bir daha görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne geri gönderilemez. Cumhurbaşkanının onayını alan ve Resmi Gazete'de yayımlanan Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu 1 Ocak tarihinde yürürlüğe girer.

5018 sayılı Kanun ile "Geçici Bütçe" uygulaması mali mevzuatımıza girmiştir. Anılan kanunun 19'uncu maddesinin üçüncü paragrafı ile "*Zorunlu nedenlerle merkezi yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe ödenekleri, bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirlenir. Geçici bütçe uygulaması altı ayı geçemez. Cari yıl*

[10] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu 31.12.2005 tarih ve 26040 (1.Mükerrer) Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe uygulaması sona erer ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girişilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dahil edilir." geçici bütçe uygulamasına ilişkin esaslar belirlenmiştir.

H- MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNU'NDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI

Anayasa'nın "Bütçelerde değişiklik yapılabilme esasları" başlıklı 163'üncü maddesine göre *""Merkezi 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. Carî yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik tasarılarında ve carî ve ileriki yıl bütçelerine malî yük getirecek nitelikteki kanun tasarı ve tekliflerinde, belirtilen giderleri karşılayabilecek malî kaynak gösterilmesi zorunludur.*" Bütçelerde değişiklik yapılabilmesinin esasları çizilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesinin son fıkrasında "*Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülmeyen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir"* anayasal hükme paralel olarak düzenleme yapılmıştır.

III- SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI ve MAHALLİ İDARELERDE BÜTÇE HAZIRLAMA SÜRECİ

Sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler, bütçe hazırlık, uygulama ve denetleme süreçlerinde 5018 sayılı Kanunun öngördüğü yeni bütçe ilkelerine uyacaklar, ancak bütçeler kendi yönetim organlarınca kabul edilecektir. Bununla birlikte, söz konusu kurum ve idarelerin geçmiş yıl bütçe uygulama sonuçları ile çok yıllı bütçeleme anlayışına göre yapılmış bütçe tahminleri Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bilgisine sunulacaktır.

5018 sayılı Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları, 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin bütçe tahminleri ile 2005 yılı bütçe başlangıç rakamlarını Maliye Bakanlığınca belirlenmiş analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak; ayrıca 2003-2004 yıllarına ilişkin bütçe uygulama sonuçlarını da ayrıntılı olarak düzenleyerek Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne), yatırım tekliflerini ise Yatırım Programı ile ilişkilendirilmek üzere Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına ileteceklerdir.

İl özel idareleri ile belediyeler ise, 2003 ve 2004 yıllarına ilişkin bütçe uygulama sonuçları ve 2005 yılı bütçe başlangıç rakamları ile 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin gelir ve gider tahminlerini Ağustos ayı sonuna kadar

İçişleri Bakanlığına göndereceklerdir. İçişleri Bakanlığı, mahalli idarelerin gelir ve gider tahminlerini konsolide ederek Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısına eklenmek üzere Eylül ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne) iletecektir.

IV- SONUÇ

Geleneksel (Klasik) bütçe anlayışının sıkıntıları nedeniyle, 1973 yılında bütçenin stratejik bir planlama aracı olarak kullanılması, program sorumlularının tespit edilmesi, hizmet maliyet ilşkilerinin ortaya konulması gibi amaçlarla program bütçe sistemine geçilmiş ancak uygulamada yaşanan sıkıntılar, analize elverişli olamaması ve en önemlisi uluslararası standartlarda olmayışı gibi nedenlerle istenilen sonuca ulaşılamamıştır. Ayrıca yaşayan bir organizma olarak Devlet zamanla büyümekte ve görev alan ve tanımları günümüz koşullarında değişmektedir. Buna bağlı olarak yeni kurum ve kuruluşların son yıllarda ortay çıktığını devlet örgütleme şeklinde değişiklikler olduğunu hep birlikte görmekteyiz.

Devlet faaliyetlerinin kamu oyununun denetim ve bilgisine açık olması anlamına gelen saydamlık, kullanıcıların yararlanabileceği standartta ve kalitede mali bilgilerin iç ve dış denetime ve kamuoyu denetimine tabi olması anlamına gelen hesap verilebilirlik kavramları; sınırların siyasi ve ekonomik birleşmeler ile ortadan kaldırıldığı bir dünyada önemini giderek artırmış bütçeleme anlayışlarına da yeni bakış açıları getirmiştir.

Bu nedenlerle çıkılan yolda 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sistemimizde değişiklikler öngörülmüş ve çok yıllı bütçeleme anlayışının kullanılan analize elverişli bütçeleme sistematiği ile getirilmesi öngörülmüş ve uygulamaya da ilk defa bu yıl (2006 yılında) konulmuştur. Bu sistemin uygulamada getireceği olumlu yönleri hiç şüphe yok ki olumsuz yönleri de kendini göstermeye başlamıştır. Yaşanacak en büyük sıkıntı ise başta çok başlılık olarak görünmektedir. Yukarıda belirtilen süreçlerde de anlatıldığı gibi bütçe hazırlamada tek el yerine; cari bütçe Maliye Bakanlığına, borç yönetimi Hazine Müsteşarlığına ve yatırım bütçesi Devlet Planlama Teşkilatına verilmek suretiyle yasal olarak parçalı hale getirilmektedir.

EKLER:

Ek 1: Bütçe Hazırlama Süreci

KAYNAKÇA

ÖNER, Erdoğan, **"Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare"**, T.C. Maliye Bakanlığı A.P.K. 20057369 sayılı yayını, S, 405

FALAY, Nihat, **"Parlamenter Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Türkiye'deki İşleyiş – ÖZET"** www.tesev.org.tr

GÜLŞEN, Hamdi **"5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme"** Mali Hukuk Dergisi, Sayı 121, Ocak- Şubat, 2006, Sayfa 40

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Orta Vadeli Program, Devlet Planlama Teşkilatı, 2006, www.dpt.gov.tr,

Orta Vadeli Mali Plan, Yüksek Planlama Kurulu, 14.06.2005 tarih ve 2005/34 sayı

2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, 27.12.2005 tarih ve 5437 sayılı kanun

2006–2008 Dönemi Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi, www.bumko.gov.tr ,

Yatırım Genelgesi (2005/3) ve 2006–2008 Dönemi Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, www.dpt.gov.tr ,

2006 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması http://www.maliye.gov.tr/sgb/index.asp,

2006 Yılı Bütçe Gerekçesi, www.bumko.gov.tr ,

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,

Bütçe Dünyası Dergisi, Bütçe Hazırlama Süreci, Sayı:19,

http://www.butce.org/html/dergi/pdf/sayi19.pdf

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde
Bütçe Hazırlama Süreci

FAALİYET	FAALİYETTE BULUNAN KURUM	TARİH	İÇERİK	MEVCUT UYGULAMA (1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu)
ORTA VADELİ PROGRAM	Devlet Planlama Teşkilatı	Mayıs ayı sonuna kadar	Kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri kapsar.	1050 sayılı kanunda böyle bir düzenleme yoktur
ORTA VADELİ MALİ PLAN	Maliye Bakanlığı hazırlar Yüksek Planlama Kurulu karara bağlar	15 Haziran' a kadar	Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içerir.	1050 sayılı kanunda böyle bir düzenleme yoktur
BÜTÇE ÇAĞRISI ve EKİ BÜTÇE HAZIRLAMA REHBERİ	Maliye Bakanlığı	Haziran ayının sonuna kadar	Bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini ve diğer bilgileri içerir.	Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi husunda yasal bir düzenlemeye yer verilmemiştir.Ancak uygulamada Bütçe Çağrısını Başbakanlık Bütçe Hazırlama Rehberini Maliye Bakanlığı çıkartmaktadır.
YATIRIM GENELGESİ VE EKİ YATIRIM PROGRAMI HAZIRLAMA REHBERİ	Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı			
BÜTÇE TEKLİFLERİNİN HAZIRLANMASI	Harcamacı Kuruluşlar	1 – 31 Temmuz	Gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında; Orta vadeli program ve mali planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esaslar, Kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları, Kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllı bütçeleme anlayışı, İdarenin performans hedefleri doğrultusunda hazırlanır.	Bakanlıkların herbirinin bütçelerini hazırlayarak Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakalığına göndereceki hükmüne yer verilmiştir.
BÜTÇE TEKLİFLERİNİN İNCELENMESİ ve BÜTÇE GÖRÜŞMELERİ	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Harcamacı Kurumlar	1 Ağustos 30 Eylül	Bütçe teklifleri Maliye Bakanlığına verildikten sonra Kamu İdarelerinin yetkililerıyle gider ve gelir teklifleri hakkında bütçe görüşmeleri yapılır.	Maliye Bakanlığı kendi Bakanlığının gider bütçesi ile gelir bütçesini hazırlayıp ötekilerle birleştirerek Devletin genel bütçe tasarısını hazırlar
BÜTÇE KANUN METNİ ÇALIŞMALARI	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü	1 Temmuz 15 Ekim	Kanun metni ; Genel hükümler Hazine ve kamu kuruluşlarına ilişkin hükümler Kamu personeline ilişkin hükümler olmak üzere üç kısımdan oluşur.	
YATIRIM BÜYÜKLÜKLERİ KORDİNASYON TOPLANTISI	D.P.T., Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Merkez Bankası	10 – 25 Eylül		

Y.P.K.	Devlet Planlama Teşkilatı	En geç Ekim ayının ilk haftası	Genel ve katma bütçe kanun tasarılarının Bakanlar Kurulunca TBMM' ye sunulmadan önce Yüksek Planlama Kurulunun toplanarak makro ekonomik göstergeler ve büyüklüklerini görüşmesi.	Bütçe Kanun tasarısı TBMM'ne gönderilmeden önce son kez Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmektedir.YPK toplantısı genellikle Ekim ayının ilk haftasında yapılmaktadır.
KAMU KURUM VE KURULUŞLARINA AİT BÜTÇE TEKLİFLERİNE SON ŞEKLİNİN VERİLMESİ	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Devlet Planlama Teşkilatı	10– 15 Ekim	5018 sayılı kanunda bu hususda bir düzenleme yoktur. Bu süreç yıllardır uygulanan şekliyle oluşan prensipler doğrultusunda uygulanmaya devam etmektedir.	Kurumların Temmuz ayı başında gönderdikleri bütçe tekliflerinin Bümko'da Devlet Bütçe Uzmanları tarafından incelenmesi, kurumla yapılan bütçe görüşmeleri ve YPK kararları doğrultusunda birtakım değişikliklere uğraması mümkündür. Bu değişikliklerin kurum bütçelerine yansıtılması ve bütçelere son şeklinin verilmesi.
BÜTÇE BÜYÜKLÜKLERİNİN HARCAMACI KURULUŞLARA YANSITILMASI	Harcamacı Kuruluşlar	10– 15 Ekim	5018 sayılı kanunda bu hususda bir düzenleme yoktur. Bu süreç yıllardır uygulanan şekliyle oluşan prensipler doğrultusunda uygulanmaya devam etmektedir.	Kamu kurum ve kuruluşlarına ait bütçe tekliflerine son şekli verildikten sonra oluşan bütçe büyüklükleri kurumlara bildirilmektedir.
BÜTÇE KANUN TASARISININ HAZIRLANMASI	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü	15– 17 Ekim	5018 sayılı kanunda bu hususda bir düzenleme yoktur. Bu süreç yıllardır uygulanan şekliyle oluşan prensipler doğrultusunda uygulanmaya devam etmektedir.	Bümko'da kamu kurum ve kuruluşlarınca oluşturulan bütçe tasarıları konsolide edilirek bütçe kanun tasarısıyla birleştirilir ve TBMM'ne gönderilmeye hazır hale getirilir.
BÜTÇE KANUN TASARISININ T.B.M.M' YE SEVKİ	Bakanlar Kurulu	15– 17 Ekim	Makro ekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu, mali yıl başından en az 75 gün önce bakanlar kurulu tarafından TBMM sunulur.	Anayasanın amir hükmü gereğince mali yılbaşından en az 75 gün önce TBMM'ne sevk edilir.
BÜTÇE KANUN TASARISININ TBMM' DE GÖRÜŞÜLMESİ	T.B.M.M. Plan Bütçe Komisyonu	17 Ekim – 1 0 Aralık	Anayasanın düzenlediği şekliyle uygulamaya devam etmektedir.	Genel ve katma bütçe kanun tasarıları 55 gün içinde plan ve bütçe komisyonunda görüşülür.
	T.B.M.M. Genel Kurulu	10 – 30 Aralık	Anayasanın düzenlediği şekliyle uygulamaya devam etmektedir.	Plan ve bütçe komisyonunda görüşülen genel ve katma bütçe kanun tasarıları yirmi gün içerisinde TBMM Genel Kurulunda incelenip bölümler halinde oylanır.
BÜTÇE KANUN TASARISININ KANUNLAŞMASI	T.B.M.M. ve Cumhurbaşkanı	25 – 31 Aralık	Anayasanın düzenlediği şekliyle uygulamaya devam etmektedir.	T.B.M.M.' de onaylanan genel ve katma bütçe kanun tasarıları Cumhurbaşkanınca onaylanıp mali yıl başından önce resmi gazete' de yayımlanır.
YÜRÜRLÜK	İcra	1 Ocak 31 Aralık	Merkezi yönetim bütçe kanunu mali yıl başından önce resmi Gazetede yayımlanır.	Cumhurbaşkanın onayını alan ve resmi gazetede yayımlanan bütçe kanunu 1 Ocak'da yürürlüğe girer.

BÜTÇE UYGULAMASININ ESASLARI VE ÖDENEKLERİN KULLANILMASI

Mehmet BAĞCAZ

Muhasebat Başkontrolörü

Giriş

Bütçe, Devletin elde edilen kaynakları kamu faaliyetlerinin sürmesi için nasıl harcayacağına dair TBMM'nden aldığı bir yetkidir. Mali yönetim sistemimiz köklü bir geçmişe ve kurumsal yapılara sahip olmasına rağmen kamu mali yönetiminin en önemli öğesi olan bütçeler, , kendisinden beklenen performansı gösterememiş, kamu harcamalarının yapılması, denetlenmesi ve genel olarak kaynakların tahsisi süreci yeterince iyi işletilememiştir. Sistemin aksayan yönleri şöyle özetlenebilir;

•Türk bütçe sistemi makro mali disiplinini sağlayamamıştır. Devletin tüm hesaplarının tek bir bütçe sistemi içinde görülmesi anlayışından zaman içinde uzaklaşılmış, bütçe dışı fonlar, görev zararları gibi yarı mali işlemler niteliğindeki uygulamalarla Devlet bütçesi dışında harcama yapma alışkanlıkları sisteme hakim kılınmıştır.

•Türk bütçe sistemi karar alıcılara ve topluma doğru bilgi sunacak bir yapıda değildir. Planlar ile planları uygulamaya koyacak bütçeler arasındaki ilişki bozulmuştur. Böylece kaynaklarla harcamalar arasındaki ilişki ve öncelikler de bozulmuştur. Bir başka deyişle, bütçeler, stratejik karar alma aracı olma özelliklerini yitirmişlerdir.

• Bütçe sistemimiz kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını da engellenmektedir. Sistemin katı ön kontrol ve vize uygulamalarına tabi tutulması, harcamacı kuruluşları bütçe dışı kaynaklara yöneltmekte ve bütçe disiplinini sağlamak için getirilen kontrol mekanizmalarının bizzat kendisi bütçe disiplinini bozmaktadır. Böyle bir ortamda kamu hizmetlerinin kalitesini iyileştirecek hiç bir teşvik edici mekanizma geliştirilememektedir.

•Bütçe iyi denetlenememektedir. Sadece mevzuata uygunluk denetimi yapılması nedeniyle, kamu kaynaklarının düzgün ve verimli yönetilmesi mümkün olmamaktadır.

Oysa, iyi bir bütçe sistemiyle Devletin; mali disiplini sağlayan, kaynakları önceliklere göre tahsis eden, bu kaynakları en az maliyetle ve

amaca uygun bir biçimde kullanan ve kullandığı kaynağın hesabını en iyi biçimde verebilen bir yapıya dönüşmesini amaçlamaktadır[1].

Böyle bakılınca, mevcut bütçe sistemimizin bunu sağladığını söylemek mümkün değildir. Ancak, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmalarını başlatan 14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Başbakanlık genelgesinin 16 ncı maddesinde yer verilen;

"Kamu kesimi açıklarının son on yılda artarak sürmesi ve yapısal reformların gerçekleştirilmesinde yeterince başarılı olunamaması sonucu enflasyon sorunu, son on yılda sağlanan olumlu gelişmeye rağmen kalıcı bir şekilde çözülememiş ve istikrarlı bir büyüme ve gelişme ortamı sağlanamamıştır. Yeni bir yüzyıla girerken Türkiye'nin ciddi atılımları gerçekleştirebilmesi için, öncelikle kamu hizmetlerinde etkinliği ve saydamlığı artırıcı düzenlemelerin yapılarak mali disiplinin güçlendirilmesi,…gerekmektedir."denilerek, kamu hizmetlerinde etkinliği ve saydamlığı yaygınlaştırıcı düzenlemelerin yapılmasına işaret edilmiş; makro mali disiplini güçlendirecek kurumsal çerçeve oluşturmak, birden fazla yıla yayılan bütçe uygulamasına geçmek, performansa dayalı harcama politikalarıyla etkinliği ve verimliliği artırmak suretiyle harcama sisteminin yeniden düzenlenmesi çalışmaları başlatılmış ve bu çerçevede 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe konulmuştur.

Bu çalışmada, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu çerçevesinde bütçe uygulaması ve ödeneklerin kullanılması konuları açıklanmaya çalışılacaktır.

A.Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bütçe Sistemine Getirilen Düzenlemeler

a. Bütçenin Tanımı

Bilindiği üzere Anayasanın 161 inci maddesinde, merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünün kanunla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan. 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, yürürlükten kaldırılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunundan farklı ve yeni düzenlemeler getirmiş, "Amaç" başlıklı 1 inci maddesinde, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasını düzenlemek Kanunun amaçları arasında sayılmıştır. Böylelikle bütçenin, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasında, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlayacak bir araç olacağı anlaşılmaktadır. Nitekim Kanunun "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde, "Bütçe; Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile

[1] Kamu Harcama Yönetiminde Reform (Bütçe Reformu) 2001, www.hazine.gov.tr

bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge" şeklinde tanımlanmıştır.

Bütçe tanımı açısından 1050 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde yapılan tanımla paralellik arz etse de 5018 sayılı Kanununun geneline bakıldığında bütçenin daha kapsayıcı olduğu, bütçeyi kamu mali yönetiminin ve mali kontrolün merkezine oturttuğu ve bütçeye kamu mali yönetiminde daha işlevsel bir rol verildiği anlaşılmaktadır.

b. Bütçe Türleri ve Kapsamı

1050 sayılı Kanun, Devlet tüzel kişiliğine dahil daireler ile özel mevzuatındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareler ve özel bütçeli idare bütçelerini kapsama almışken, 5018 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanacağı hüküm altına alınmıştır. Kanunun düzenlediği bütçe türleri tablo olarak gösterilmiştir. (Tablo 1)[2].

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin; merkezi yönetim bütçesi (genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi), sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanıp, uygulanacağı ve kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı belirtilerek bütçenin kapsamı genişlemiştir. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer mali işlemleri, bu Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla ilgili kanunlarındaki hükümlere tâbi bulunmaktadır.

c. Bütçe İlkeleri

Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında belirli ilkelere uyulması gereği Kanunun 13 üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Maddede, klasik bütçe ilkelerine ilave olarak yeni ilkelerin yer aldığı görülmektedir.

Bütçelerin, hazırlanırken ve uygulanırken makro ekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlaması esastır. Bu hükümlerden Devletin ekonomik alanda üstlendiği düzenleyici rolünü bütçeler aracılığıyla ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlayıcı bir yönlendirmeyle gerçekleştirmeyi hedeflediği anlaşılmaktadır.

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

[2] Dr Ersan ÖZ, Ersin KAPLAN, (2005) "Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması", Türk İdare Dergisi, Sayı:446, s.250

edilir, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.

Stratejik plan, Kanunun "Tanımlar" başlıklı 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 tanımlanmıştır.

Stratejik planlama ise, kuruluşların mevcut durum, misyon ve temel ilkelerinden hareketle geleceğe ilişkin bir vizyon oluşturmaları, bu vizyona uygun amaçlar ile bunlara ulaşmayı mümkün kılabilecek hedef ve stratejiler belirlemeleri, ölçülebilir kıstaslar geliştirerek performanslarını izleme ve değerlendirmeyi ifade eden katılımcı, esnek bir yönetim yaklaşımıdır.[3] Performans esaslı bütçe yöntemine geçilmesi ile kanunla amaçlanan temel beklentinin etkin kaynak dağılımı, hedef odaklı yönetim anlayışının yerleştirilmesi ve bütçe süreçlerinin güçlendirilmesinin sağlanması olduğu anlaşılmaktadır.

Kanunla getirilen bir yeni düzenleme de, bütçelerin takip eden iki yılın tahminleriyle birlikte görüşülüp, değerlendirilmesidir. 2006 yılı bütçesi ile birlikte orta vadeli program ve mali plan çerçevesinde çok yıllı bütçelemeye geçilmiştir. Çok yıllı bütçeleme başka bir ifadeyle orta vadeli harcama sistemi ile makro disiplinin sağlanması, stratejik önceliklere göre kamu kaynaklarının dağıtılması ve kullanılmasının gerçekleştirilmesi hedeflemektedir.

Diğer bütçe ilkeleri, 1050 sayılı Kanunda sayılan ilkelere (klasik bütçe ilkeleri) paralel olarak 5018 sayılı Kanunda da tekrar edilmiştir. Bunlar;

•Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.

•Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.

•Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.

•Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.

•Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.

•Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.

•Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.

[3] Kamu Kuruluşları İçin Strateji Hazırlama Kılavuzu, DPT, Ankara, Mayıs 2003

•Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.

•Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.

Kanunun 19 uncu maddesinin son fıkrasının "Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülmeyen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir.." hükmü gereğince yılı içinde bütçede yapılacak gider ve gelir artışının, bütçenin ait olduğu yıl başlamadan önce kanunlaşması ilkesinin istisnası olarak düzenlendiği görülmektedir.

Ayrıca, 13 üncü maddenin (k) bendinde; " Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır." denilmek suretiyle de Kanunun 10 uncu maddesinde düzenlenen performansa dayalı bütçeleme sisteminin uygulaması olan analitik bütçe sisteminin yasal çerçevesi belirlenmektedir. Zira uygulanmakta olan analitik bütçe sistemimiz, bazı eksikliklerine rağmen IMF'nin GFS (Goverment Finance Statitics- Kamu Mali İstatistikleri) sınıflandırma sistemi ve ESA 95 (Europian System of Integrated Accounts=Avrupa Bütünleştirilmiş Hesaplar Sistemi) esasına göre düzenlenmiştir.

d. Maliye Bakanlığının Bütçe Uygulama Sürecindeki Yetki ve Sorumlulukları

Merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısının hazırlanmasından ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumlu olan Maliye Bakanlığının, bütçe uygulama sürecindeki yetki ve sorumluluklarının esasını kamu maliyesinin temel ilkeleri, bütçe ilkeleri ve mali saydamlığın oluşturacağı 5018 sayılı Kanunun 17 nci maddesinde hüküm altına alınmıştır (5018/15, 16, 17, 18. maddeler).Yapılan düzenlemelerle;

Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma sürecinin DPT Müsteşarlığı'nca hazırlanan orta vadeli programın, Bakanlar Kurulu'nun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde kabul etmesiyle başlayacaktır. Orta vadeli programın da aynı süre içinde Resmi Gazete'de yayımlanması gerekmektedir(5018/16.m 2.f).

Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli mali plan, Haziran ayının 15'ine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karar bağlanacağı ve Resmi Gazete'de yayımlanacağı da Kanunun 16 ncı maddesinin 3 üncü fıkrasında hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Maliye Bakanlığınca hazırlanacak "Bütçe Çağrısı" ve eki "Bütçe Hazırlama Rehberi" ile; DPT Müsteşarlığı'nca hazırlanarak "Yatırım Genelgesi" ve eki "Yatırım Programı Hazırlama Rehberi" nin Haziran ayının sonuna kadar Resmi Gazete'de yayımlanacağı Kanunun 16 ncı maddesinin 4 üncü fıkrası hükmüdür. Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberinin içereceği de anılan maddenin son fıkrasında düzenlenmiştir.

Kamu idarelerince gerekçeli olarak hazırlanacak bütçe gelir ve gider tekliflerinin yetkilileri tarafından imzalanmış olarak Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na gönderileceği, kamu idarelerinin yaptırım tekliflerinin de değerlendirilmek üzere aynı süre içinde DPT Müsteşarlığı'na verileceği; bütçe tekliflerinin Maliye Bakanlığı'na verildikten sonra, kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılabileceği Kanunun 17 nci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulu'nda görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporunun mali yılbaşından en az 75 gün önce Bakanlar Kurulu'nca TBMM'ne sunulacağı ise Kanunun 18 inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun 34 üncü maddesi ile de; Türkiye Büyük Millet Meclisi, Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay Başkanlığı ve Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar ile ilgili hükümleri dışında, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile ilgili hükümlerinin ilgili bakanlar ve Maliye Bakanı, özel bütçeli idarelere ilişkin hükümlerin idarelerin bağlı veya ilgili olduğu bakanlar ve Maliye Bakanı, diğer hükümlerin Maliye Bakanı tarafından yürütülmesi öngörülmüştür.

e. Maliye Bakanlığının Bütçe Politikası, Gelir ve Giderlerin İzlenmesi İle İlgili Yetkileri

Maliye Bakanı, merkezi 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 gerçekleşmelerini 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 mali imkânlarının tespitinin ve takibinin yapılabilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kurum, kuruluş, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküller; gelir ve gider tahminlerini, mali 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.

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.

Bütçe politikasının yürütülmesine ilişkin olarak her yıl bütçe kanunlarına konulan bu hükümler, mali saydamlığın uygulanmasına ilişkin esaslarla birlikte 5018 sayılı Kanunun 30 uncu maddesi olarak düzenlenmiştir.

B. Maliye Bakanlığının Gelirlerin Toplanması ve Giderlerin Yapılmasındaki Yetkisi

Genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsilinin Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre yetkili idareler tarafından yapılacağı 5018 sayılı Kanunun 37 nci maddesi hükmüdür.

5018 sayılı Kanunun "muhasebe hizmeti" tanımının yapıldığı 61 nci maddesi hükmü gereği genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür ve bu idarelerinin tüm gelirleri Hazine veznelerine girer, giderleri bu veznelerden ödenir. Bu idareler özel vezne açamaz.

Bu düzenleme ile hazine birliği ilkesinin genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için kesin bir şekilde uygulanacağı belirtilmiş, genel bütçe ile birlikte merkezi yönetim kapsamında olan özel bütçeli kamu idareleri ve düzenleyici ve denetleyici kurumlarda gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetiminin Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülmesi öngörülmüştür.

C. Bütçe Ödeneklerinin Kullanılması

Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılacak ve ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilecektir. Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.

2709 sayılı T.C Anayasasının 163 üncü maddesinde, merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödeneğin, harcanabilecek miktarın sınırını göstereceği, harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu Kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamayacağı ve Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapmak yetkisi verilemeyeceği hükme bağlanmış; 5018 sayılı Kanunun 20 nci maddesinin (f) bendinde, "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 mali yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenir." hükmü yer almıştır.

Anayasa ve 5018 sayılı Kanun ile Bütçe Kanunu hükümleri çerçevesinde bütçe ödeneklerinin kullanılmasına ilişkin esasları aşağıdaki bentler halinde sıralamak mümkündür;

a. Ödenek harcanabilecek miktarın sınırını gösterir ve kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz, bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemez.

b. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır.

c. Ait olduğu mali yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenir.

Maliye Bakanlığı bütçesinin 12.01.31.00-01.1.2.65-1-09.9 tertibinde yer alan ödenekten, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin ilama bağlı borçlarını karşılamak maksadıyla gerektiğinde kuruluş bütçelerinin mevcut veya yeni açılacak tertiplerine aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir.[4]"

d. Cari yılda kullanılmayan ödenekler yıl sonunda iptal edilir.

[4] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu (E) cetveli 57 nci sıra

Yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanması amacıyla verilen harcama yetkisinin cari yılda kullanılmaması yılsonunda ödeneklerin iptalini gerektirmekle birlikte, bütçe kanunları ile bazı kurumlar için ödeneklerden yılı içinde harcanmayan kısımlarını, ertesi yıl bütçesine devren ödenek kaydetmeye Maliye Bakanına yetki verilmektedir.[5]

e. Genel veya kısmi seferberlik, savaş ilanı veya Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu askeri hazırlıkların yapıldığı olağanüstü hallerde Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerindeki mevcut ödenekler, bu idarelerin ödenek toplamları aşılmamak şartıyla, birleştirilerek kullanılabilir. Bu durumda da mevcut ödeneklerin yeterli olmaması halinde toplam ödenek tutarının yüzde on beşine kadar ek harcama yapılabilir.

f. Harcama yetkilileri, tahsis edilen ödenekler dahilinde yüklenmeye girebilirler. Yüklenmeye girişilen tutara ait ödenekler saklı tutulur; başka iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması için kullanılamaz.

Yüklenme; bütçedeki ödeneğin, kamu idaresini yükümlü duruma sokan bir işlem ile belirli hizmete tahsis edilmesidir.

5018 sayılı Kanunun 26 ncı maddesine göre bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemez. Yüklenme süresi mali yılla sınırlıdır. Ancak, Kanunun 27 nci maddesinde ertesi yıla geçen yüklenmeler ve 28 inci maddesinde gelecek yıllara yaygın yüklenmeler düzenlenmiş olup, bu hükümler yüklenme süresinin mali yılla sınırlandırılmasının istinalarını oluşturmaktadır.

Bütçe uygulama talimatı esasına göre ihale işlemlerinde bütçelerin ilgili tertiplerinde yer alan başlangıç ödenekleri dikkate alınarak taahhüde girişilebilecektir. Ancak, şartname ve sözleşmelere Maliye Bakanlığınca vize edilen ayrıntılı harcama programı ve ayrıntılı finansman programındaki ödenek dağılımına göre harcama yapılacağına ilişkin hüküm konulacaktır. Yatırım programında yer alan projeler için ayrıntılı harcama programı ve ayrıntılı finansman programına bağlanan serbest ödeneğin üzerinde iş yaptırılmayacak ve iş programları ödenek miktarını aşmayacak şekilde düzenlenecektir.[6]

g., Niteliğinden dolayı mali yılla sınırlı tutulamayan ve sürekliliği bulunan 5018 sayılı Kanunun 27 nci maddesinde sayılan iş ve hizmetler için, bütçelerinde öngörülen ödeneklerin yüzde ellisini, izleyen yılın Haziran

[5] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md 13,32

[6] 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği (Sıra No: 3)

ayını geçmemek ve yüklenme süresi on iki ayı aşmamak üzere, ilgili üst yöneticinin onayıyla ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilir:

h. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, bir mali yıl içinde tamamlanması mümkün olmayan yatırım projeleri için gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişebilir.

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

Yılı bütçesinde ödeneği bulunması ve Maliye Bakanlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla, satın alma suretiyle edinilmesi ekonomik olmayan her türlü makine-teçhizat, cihazlar ve taşıtlar ile yangınla mücadele amacıyla hava ve deniz araçlarının kiralanması, aşı ve anti serum alımı, orman ağaçlandırma ve amenajman işleri için süresi üç yılı geçmemek üzere üst yöneticinin onayıyla gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişilebilir.

2006 Yılı Yatırım Programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projeler dışında herhangi bir projeye harcama yapılamaz. Bu cetvellerde yer alan projeler ile ödeneği toplu olarak verilmiş projeler kapsamındaki yıllara sari işlere (proje kredisi ile sağlanacak olan projelerden kurulu gücü 500 MW üzerinde olan baraj ve hidroelektrik santral projeleri hariç) 2006 yılında başlanabilmesi için proje veya işin 2006 yılı yatırım ödeneği, proje maliyetinin yüzde onundan az olamaz. Bu oranın altında kalan proje ve işler için gerektiğinde projeler 2006 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar hükümlerine uyulmak ve öncelikle kurumların yatırım ödenekleri içinde kalmak suretiyle revize edilebilir.[7]

i. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabilir.

j. 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.

k. Özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programlarını hazırlar ve harcamalarını bu programa uygun olarak yaparlar.

[7] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md. 9/a

D. Ayrıntılı Harcama ve Finansman Programlarının Hazırlanmasına, Vize Edilmesine, Uygulanmasına ve Uygulamanın İzlenmesine Dair Usul ve Esaslar

Ayrıntılı harcama ve finansman programları için Maliye Bakanlığınca 2006 yılı Bütçe Uygulama Talimatlarıyla (2 ve 3 sıra numaralı) belli edilen usul ve esaslar özetle şöyledir:

Kamu idareleri harcama veya finansman programı tekliflerini; uygulanmakta olan ekonomik program, önceki yıllar bütçe gider ve gelir gerçekleşmeleri, teşkilat yapılarındaki değişiklikler, mevsimsel özellikler, harcamaların niteliği ve diğer özel durumları dikkate alarak hazırlayacaklardır. Kamu idarelerinden alınan teklifler, ekonomik program uyarınca değerlendirilecek ve gerektiğinde idarelerle görüşme yapılmak suretiyle miktar ve oran olarak nihai hale getirilerek vize edilecektir.

Ayrıntılı harcama programını, kamu idarelerinde Mali Hizmetler Birimi tarafından hazırlanır.

Ayrıntılı harcama programını (AHP) ve ayrıntılı finansman programları (AFP) vize edilirken, Hazine Müsteşarlığınca hazırlanan nakit programı göz önüne alınmıştır. İdareler uygulanmakta olan ekonomik programın aksamaması ve ilave nakit ihtiyacına yol açılmaması için harcamalarını, vize edilen ayrıntılı harcama programı ve ayrıntılı finansman programlarına uygun olarak gerçekleştireceklerdir.

Vize edilen AHP ve AFP'lerde yer alan ödenekler, idarelerin üçer aylık dönemler itibariyle kullanabilecekleri tutarlardır. Dolayısıyla, harcamalar üçer aylık dönemler itibariyle programlanmış ödenekler dahilinde yapılacaktır. Dönemleri içinde kullanılmayan tutarlar ise takip eden üçer aylık dönemlerde kullanılabilecektir. Ancak, takip eden dönemlere ilişkin ödenekler süresinden önce kesinlikle kullanılmayacaktır.

İdareler, tertipler bazında üçer aylık vize edilmiş ödeneklerini aşmamak üzere, her üç aylık dönemde herhangi bir talimat beklemeksizin bu ödenekler için ödenek gönderme belgesi düzenleyebileceklerdir.

Ödenek gönderme belgeleri, ödeneklerin etkin kullanımının sağlanması ve tenkislerin en aza indirilmesi için, ilgili taşra birimlerinin ihtiyaçları ve geçmiş yıl uygulamaları göz önünde bulundurularak düzenlenecektir.

Ocak ve Şubat aylarında Maliye Bakanlığınca çıkarılan genelgeler kapsamında yapılan harcamalar ile münferiden serbest bırakılan ödeneklere

dayanılarak yapılan harcamalar, vize edilen AHP ve AFP'ler çerçevesinde mahsup edilecektir.[8]

Tertipler düzeyinde bloke tutularak AHP ve AFP'lere bağlanmayan ödenekler, bütçe uygulamalarındaki gelişmeler dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca kullandırılabilecektir.

a. Genel bütçeli idareler ayrıntılı harcama programı düzenleyeceklerdir**.**

Ayrıntılı harcama programı genel bütçeli idarelerin, aylar itibariyle yapabilecekleri harcamaları gösteren programdır. Bu programın ekonomik sınıflandırmanın ikinci düzeyi itibariyle oluşturulmasına "Ayrıntılı Harcama Programı İcmal", tertip düzeyinde oluşturulmasına "Ayrıntılı Harcama Programı Tertip" denilmektedir.

Ayrıntılı harcama programı tekliflerini düzenlerken idareler kendi inisiyatiflerinde olmak üzere ya AHP İcmal formunu kullanacaklar ya da AHP Tertip formunu kullanacaklardır. AHP Tertip formunu kullanmayı tercih eden idarelerin, AHP İcmal formları otomatik olarak sistem (e-bütçe) tarafından üretilecektir. Maliye Bakanlığına yapılacak değerlendirme sonucunda oluşan ayrıntılı harcama programları formları vize edilerek idarelere gönderilecektir.

Üst yönetici ve harcama yetkilileri, AHP'lerin temel amacının aylık nakit planlaması olduğu bilinciyle hareket edecekler ve harcamaların her üç aylık dönem içinde aylara dengeli olarak dağıtılmasına dikkat edeceklerdir.

İdareler zorunlu ve acil durumlarda Strateji Geliştirme Başkanlıkları/Daire Başkanlıkları/Müdürlükleri aracılığıyla Maliye Bakanlığınca vize edilen icmal cetveller üzerinden revize talebinde bulunabileceklerdir. İdareler, revizeyi gerektiren detaylı hizmet gerekçeleriyle birlikte diğer bilgi ve belgeleri talebe ekleyerek Maliye Bakanlığına iletecekler ve gerekirse Maliye Bakanlığınca yerinde inceleme yaptırıldıktan sonra karar verilecektir.

Öngörüldüğü dönemden daha önce kullanılması gereği doğan ödenekler için yapılacak revize taleplerinin, ayrıntılı harcama programının icmalinde değişiklik oluşturmayacak şekilde teklif edilmesi esastır.[9]

---

[8] Serbest bırakma, ayrıntılı harcama programı yürürlüğe girmeden önceki dönemde ve tel emirleriyle düzenlenen harcama izinlerinin yetersiz kaldığı durumlarda ve bloke edilen ödeneklerin kullanımında harcama yapılmasına izin verilmesi işlemdir.

[9] 2005 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı (Sıra No: 7)

b. Hazine yardımı alan özel bütçeli idareler ayrıntılı finansman programı düzenleyeceklerdir.

Ayrıntılı finansman programı, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve sosyal güvenlik kurumu tarafından hazırlanacak olan ve içeriğinde harcamanın, gelirin ve net finansmanın aylar itibariyle gerçekleşme hedefi olan programdır. Hazine yardımı alan özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarından (F) işaretli cetvellerinde Net Finansman öngörülmüş olan idareler, öncelikle Net Finansmana ilişkin bu kaynakları kullanacak şekilde AFP düzenleyeceklerdir.

Maliye Bakanlığınca yapılacak değerlendirme sonucunda oluşan AFP formları idarelere gönderilecektir. Hazine yardımı alan özel bütçeli idarelerin AFP'leri icmal düzeyde vize edilmiştir..

AFP'lerde yer alan hazine yardımı programı öngörü mahiyetinde olup; hazine yardımları idarenin ay içi bütçe gerçekleşmesi ve finansman durumu dikkate alınarak, ilgili genel bütçeli idare bütçesinde yer alan hazine yardımı ödeneğinin serbest bırakılmasını müteakip tahakkuk ettirilecektir.

c. Hazine yardımı almayan özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar ayrıntılı finansman programı düzenleyeceklerdir.

Vize veya bilgi için Bakanlığımıza herhangi bir belge göndermeyeceklerdir. Ancak merkezi yönetim bütçesinin hedef ve uygulama sonuçlarının konsolide edilebilmesi için, idareler AFP ve AHP Tertip girişlerini tamamlayıp, sistemde (e-bütçe) onayladıktan sonra AFP'lerini Maliye Bakanlığına göndereceklerdir. Onaylanan AFP'de yapılacak revize değişikliklerinin tümü ilgili idarelerce sonuçlandırılacaktır. Yapılan revize işlemini müteakip Maliye Bakanlığına bilgi verilecektir.

d. Sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programlarını düzenleyeceklerdir.

Sosyal güvenlik kurumlarının ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçeleriyle birlikte hazırlanır, görüşülür ve onaylanır. Ödenekler de bu usul ve esaslara göre kullanılır.

Sosyal Güvenlik Kurumları Maliye Bakanlığınca icmal cetveller üzerinden vize edilen AFP'lerinin detay kayıtlarını 13/3/2006 tarihine kadar sisteme (e-bütçe) gireceklerdir.

Hazine yardımı alan sosyal güvenlik kurumlarından (F) işaretli cetvellerinde Net Finansman öngörülmüş olan idareler, öncelikle Net Finansmana ilişkin bu kaynakları kullanacak şekilde AFP düzenleyeceklerdir.

Hazine yardımı revize taleplerini AFP icmal cetveller üzerinden Maliye Bakanlığına bildireceklerdir. Bu çerçevede, hazine yardımları idarelerin aylık gider, öz gelir gerçekleşmeleri, net finansman durumları, revizeyi gerektiren detaylı hizmet gerekçeleri ile diğer bilgi ve belgeler dikkate alınarak revize edilecektir.

E. Bütçe Uygulanmasında Kullanılabilecek Ödenekler

a.Ek Bütçe

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 19 uncu maddesinde; "Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerindeki ödeneklerin yetersiz kalması halinde veya öngörülmeyen hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, karşılığı gelir gösterilmek kaydıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir." denilmek suretiyle ek bütçe yapılmasının şartları belirtilmiştir.

Ek bütçe ile cari yıl bütçesinde ödenek artışı öngörüldüğünden yılı bütçesindeki bu değişikliğin, 2709 sayılı T.C Anayasasının 163 üncü maddesindeki, "... cari yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik tasarılarında ve cari ve ileriki yıl bütçelerine mali yük getirecek nitelikteki kanun tasarı ve tekliflerinde, belirtilen giderleri karşılayabilecek mali kaynak gösterilmesi zorunludur." hükmü çerçevesinde yapılması aynı zamanda Anayasa hükmü gereğidir.

b.Yedek Ödenek

5018 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinde, yedek ödenek; merkezi yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülmeyen hizmetler için, 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 konulan ödenek olarak tanımlanmıştır. Bu ödenekten aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir. Mali yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibariyle dağılımı yılın bitimini takip eden on beş gün içinde Maliye Bakanlığınca ilan edilir.

1050 sayılı Kanunun 37 nci maddesinde tanımlanan yedek ödenekten farklı olarak, miktarına getirilen sınırlama ile aktarma yapılacak idarelerin merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olması ve bu ödeneklerin dağılımının yılın bitimini müteakip ilan edilmesi 5018 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemelerdir.

c. Örtülü Ödenek

Örtülü ödenek; kapalı istihbarat ve kapalı savunma hizmetleri, Devletin milli 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.

1050 sayılı Kanundan farklı olarak, Başbakanlık bütçesine ve istihbarat hizmetlerini yürüten diğer kamu idarelerinin bütçelerine konulan örtülü ödenekler toplamının genel bütçe başlangıç ödenekleri toplamının binde beşini geçemeyeceği belirtilmiştir.

d. 5437 Sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununda Yer Alan ve Gerektiğinde Kullanılabilecek Ödenekler[10]

i. Personel Giderlerini Karşılama Ödeneği:

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin bütçelerine konulan ödeneklerin yetmeyeceği anlaşıldığı takdirde, ilgili mevzuatının gerektirdiği giderler için "Personel Giderleri" ve "Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri" ile ilgili mevcut veya yeniden açılacak tertiplere, Maliye Bakanlığı bütçesinin 12.01.31.00-01.1.2.00-1-09.1 tertibinde yer alan ödenekten aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin bütçelerinin "Personel giderleri" ile "Sosyal güvenlik kurumlarına Devlet primi giderleri" tertiplerinde yer alan ödenekleri, Maliye Bakanlığı bütçesinin "Personel Giderlerini Karşılama Ödeneği" tertibine; diğer ekonomik kodlara ilişkin tertiplerde yer alan ödenekleri ise Maliye Bakanlığı bütçesinin "Yedek Ödenek" tertibine aktarmaya Maliye Bakanı yetkilidir.[11]

Toplu iş sözleşmelerinden doğacak yükümlülükler, ihbar ve kıdem tazminatı ödemeleri, asgari ücret ve sigorta prim artışı nedeniyle meydana gelecek ödenek noksanlıkları Maliye Bakanlığı bütçesinin "Personel

[10] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.7
[11] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.11

Giderlerini Karşılama Ödeneği" ile "Yedek Ödenek" tertiplerinde yer alan ödeneklerden aktarma yapılmak suretiyle karşılanabilir. [12]

ii.Yedek Ödenek

Maliye Bakanlığı bütçesinin 12.01.31.00-01.1.2.00-1-09.6 tertibinde yer alan ödenekten, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin bütçelerinde mevcut veya yeniden açılacak (01), (02), (03), (05) ve (08) ekonomik sınıflandırma kodlarında yer alan tertipler ile çok acil ve zorunlu hallerde (06) ve (07) ekonomik sınıflandırma kodlarında yer alan tertiplere aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir.[13]

iii.Yatırımları Hızlandırma Ödeneği

Maliye Bakanlığı bütçesinin 12.01.31.00-01.1.2.00-1-09.3 tertibinde yer alan ödenekten, 2006 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar hükümlerine uyularak, 2006 Yılı Yatırım Programının uygulama durumuna göre gerektiğinde öncelikli sektörlerde yer alan yatırımların hızlandırılması veya yılı içinde gelişen şartlara göre öncelikli sektör ve alt sektörlerde yer alan ve programa yeni alınması gereken projelere ödenek tahsisi veya ödeneklerinin artırılmasında kullanılmak üzere genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin projelerine ilişkin mevcut veya yeniden açılacak tertiplere aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

Maliye Bakanlığı bütçesinde yer alan "Yatırımları Hızlandırma Ödeneği" tertibindeki ödeneğin azami yüzde 10'u genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerce yürütülen projelerin geçmiş yıl kesin hesap farklarından doğan giderleri karşılamak amacıyla Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının uygun görüşü üzerine anılan idarelerin bütçelerine aktarılır.[14]

iv.Doğal Afet Giderlerini Karşılama Ödeneği

Maliye Bakanlığı bütçesinin 12.01.31.00-01.1.2.00-1-09.5 tertibinde yer alan bu ödeneği, yatırım nitelikli giderler açısından yılı yatırım programı ile ilişkilendirilmek kaydıyla genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin her türlü doğal afet giderlerini karşılamak amacıyla mevcut veya yeniden açılacak tertiplerine aktarmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

v.Belediyelere Yardım Ödeneği

[12] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.25

[13] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md 7/b

[14] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu (E) cetveli sıra 15

Maliye Bakanlığı bütçesinin 12.01.31.00-01.1.2.76-1-05.2 tertibinde yer alan bu ödeneği, belediyelere yardım olarak kullanmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

F. Ödenek Kullanımı ve Bütçe İşlemleri

a.Ödenek Gönderilmesi

Kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim, harcama birimidir. Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi de harcama yetkilisidir. 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, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumludur. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar harcama yapabilir.

Kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, merkez dışı birimlere, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere Ödenek Gönderme Belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler. Ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir. Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini görevi kamu idarelerinde Mali Hizmetler Birimi tarafından yürütülür.

Ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirli esaslara bağlamaya ve merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ödenek gönderilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanı yetkilidir.

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 usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

b.Ödenek Üstü Harcama

5018 sayılı Kanunun 70 inci maddesinin, "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 dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilir." hükmüyle kamu zararı oluşturmayan ödenek üstü harcamanın müeyyidesi belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanunun 20 nci maddesinin (f) bendinin, "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." hükmüne göre ödeneklerin tahsis edildikleri amaç dışında kullanılması,. 5018 sayılı Kanunun 71 inci maddesinin (g) bendinin, mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması eylemini oluşturacaktır.

Ödenek üstü harcama, mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal hareketlerinden biriyle yapılmış olacağından, böyle bir harcama sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunup olunmadığı araştırılarak, kamu zararının olmadığı durumda para cezası uygulanması, kamu zararının olması durumunda ise zararın ilgililerden tahsil edilmesi gerekir.

5018 sayılı Kanunda ödenek üstü harcama yasağı kesin olmakla birlikte Kanunun 20 nci maddesinin (f) bendinin, genel veya kısmi seferberlik, savaş ilanı veya Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu askeri hazırlıkların yapıldığı olağanüstü hallerde Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerindeki mevcut ödeneklerin, bu idarelerin ödenek toplamları aşılmamak şartıyla, birleştirilerek kullanılabileceği ve bu durumda da mevcut ödeneklerin yeterli olmaması halinde toplam ödenek tutarının yüzde on beşine kadar ek harcama yapılabileceği hükmü ile ödenek üstü harcamaya yasağının istisnası gösterilmiştir.

Kanunun 26 ncı maddesinin "..Bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemez..." hükmü ile ödenek harici ve ödenek üstü yüklenmeye girişilmesi yasaklanmıştır. Ancak, Kanunun 27 maddesinin, kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülen ödeneklerin üstünde ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilecekleri ve 28 inci maddesinin, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelecek yıllara yaygın yüklenmelerde bulunulabilecekleri hükümleri ile ödenek üstü yüklenmeye girişilmesinin şartları belirtilmiştir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin bütçelerinin, "03.4.2.01-Beyiye Aidatları" ile "03.4.2.04- Mahkeme Harç ve Giderleri" ekonomik kodlarından yapılması gereken giderler, ödeme emri aranmaksızın muhasebe yetkilileri tarafından ödenir ve gerekli ödenek ilgili kurum tarafından Maliye Bakanlığı bütçesinin "12.01.31.00-01.1.2.66-1-09.9-Özellikli Giderleri Karşılama Ödeneği" tertibinden talep edilir. .[15]

[15] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu (E) cetvelinin 48 inci sıra

Maliye Bakanlığı bütçesinin 12.01.31.00-01.1.2.66-1-09.9 tertibinde yer alan ödenekten, mahkeme harç ve giderleri, belirli satış aidatı ile oranı kanunla saptanmış ödenti ve ikramiyeleri karşılamak amacıyla genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin mevcut veya yeniden açılacak tertiplerine aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir.[16]

Bu giderler için ödenek harici veya ödenek üstü harcamaya izin verilmiş ve gerekli ödeneğin ilgili kurum tarafından Maliye Bakanlığı bütçesinden talep edileceği belirtilmiştir

c.Bütçe İşlemleri

Bütçe uygulamasında, serbest bırakma, revize, ödenek ekleme, ödenek aktarma ve yeni tertip açılması gibi bütçe işlemleri yapılmaktadır. Bütçe işlemlerinin bazıları bütçeye ödenek ilavesini yani ek bütçe yapılmasını önlemek amacıyla uygulanmaktadır.

i.Tanımlar[17]

Serbest bırakma işlemi: Ayrıntılı harcama programı yürürlüğe girmeden önceki dönemde ve tel emirleriyle düzenlenen harcama izinlerinin yetersiz kaldığı durumlarda; ödenek kullanımına izin veren işlemi,

Revize işlemi: Ayrıntılı harcama programında, yıl içindeki gelişmeler neticesinde yapılacak her türlü değişiklik işlemini,

Aktarma: Belli bir tertibe tahsis edilmiş olan ödeneklerin; 1050 sayılı Kanun, yılı bütçe kanunları ve diğer kanunların hükümlerine göre, bir tertipten düşülüp başka bir tertibe eklenmesi işlemini,

Ödenek eklemesi: İlgili kanunları gereğince, bütçede mevcut veya yeni açılan bir tertibe belli bir gelir karşılığı olmaksızın ödenek ilave edilmesini,

Gelirli ödenek kaydı: İlgili kanunları gereğince belli iş ve hizmetlerde kullanılmak üzere;

1- Özel gelir kaydedilmiş olan gelirlerin bütçe ile ilişkisinin kurulması ve kullanımına imkan sağlanması amacıyla, "6- Özel Ödenekler" finansman kodunda mevcut veya yeni açılan tertiplere yapılan ödenek kaydı işlemini,

2-Katma bütçeli idarelerde gerçekleşen gelir fazlaları karşılığında ilgili tertiplere yapılan ödenek kaydı işlemini,

Ödenek devri: Akreditif veya taahhüt artığı nedeniyle oluşan veya harcanmayan kısmının ertesi yıla devredeceği ilgili kanunlarla hüküm altına

[16] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa (E) cetveli 58'inci sıra

[17] 2005 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı (Sıra No: 7)

alınmış olan her türlü ödeneğin, bütçe ile ilişkisinin kurulması ve kullanımına imkan sağlanması amacıyla mevcut veya yeni açılan bir tertibe eklenmesi işlemini,

Ödenek iptali: Muhtelif kanunlarla verilmiş yetkilere istinaden Maliye Bakanlığınca, bütçe ödeneklerinin iptal edilmesi işlemini,

İptal işlemi: Yapılmış olan bütçe işlemini ortadan kaldıran işlemi,

Tertip: Tertip deyimi, kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi kodların bütün düzeyleri ile ekonomik sınıflandırmanın ilk iki düzeyini

ifade etmektedir. .[18]

ii.Ödenek Aktarması

Aktarma işlemi ile bütçe büyüklüğü içinde kalınmak suretiyle ödenek eksikliğinin, öncelikle kurumun tasarruf imkanı mümkün olan tertiplerinden aktarma yapılması suretiyle giderilmesi sağlanmaktadır. Ayrı bütçeli kamu idareleri arasında ödenek aktarması tahakkuk işlemiyle gerçekleştirilir. Bu işlemler karşılığı tahsil edilen tutarlar, bir taraftan (B) işaretli cetvellere gelir, diğer taraftan (A) işaretli cetvellere ödenek olarak kaydedilir.

Mahalli idarelere yapılacak Hazine yardımları Maliye Bakanlığı bütçesinin ilgili tertibinden tahakkuk ettirilmek suretiyle kullandırılır.[19]

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları kanunla yapılır.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçeleri içinde, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe yüzde beşine kadar ödenek aktarması yapabilirler. Bu şekilde yapılan aktarmalar, yedi gün içinde Maliye Bakanlığına bildirilir. 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun 11'inci maddesi (b) bendine göre, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin yüzde yirmisine kadar kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabilirler.

Aktarma işleminin yapılabilmesi için aktarılacak ödeneğin, işlemin yapıldığı tarih itibariyle kullanılabilir durumda olması gerekmektedir. "06-Sermaye Giderleri" kodunda yer alan ödeneklerle ilgili aktarma talebinde bulunulmadan önce, "2005 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar"a uygun olarak gerekli değişikliklerin yapılması gerekmektedir. [20]

[18] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.4/d
[19] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.14
[20] 2005 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı (Sıra No: 7)

iii.Ödenek aktarmasında yasaklar

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

♦Şartlı bağış ve yardımlar hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz.

♦Genel ve özel bütçelerde, geçici hizmet karşılığı yapılacak ödemeler için bütçelerin başka tertiplerinden (bu ekonomik koda ilişkin tertiplerin kendi arasındaki aktarmalar hariç) ödenek aktarılamaz ve ödenek üstü harcama yapılamaz.[21]

♦Deprem, yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri afetler nedeniyle yürürlüğe konulacak Bakanlar Kurulu kararları uyarınca yaptırılacak fazla çalışmalar ile fazla çalışma ücret ödemelerine ilişkin ilama bağlı borçlar için yapılacak aktarmalar hariç fazla süreli çalışma ve/veya fazla çalışma ücret ödemeleri için hiçbir şekilde ödenek aktarması yapılamaz. [22]

iv.Ödenek eklemesi

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek paylar, geliri toplayan kamu idaresi bütçesine bu amaçla konulacak ödeneklerden karşılanır. Mali yıl içinde kullanılabilecek ödenek miktarı, ilgili kanun hükümleri uyarınca tahsil edilen miktar dikkate alınarak hesaplanacak pay miktarını geçemez. Hesaplanan pay tutarının, bu amaçla tahsis edilen ödenek tutarını aşması halinde, aradaki farkı geçmemek kaydıyla ödenek eklemesi yapmaya genel bütçe kapsamındaki idarelerde Maliye Bakanı, diğer idarelerde üst yöneticiler yetkilidir

v. Hizmet gördürülmesi maksadıyla aktarma

♦2006 Yılı Yatırım Programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projelerden ilgili Bakanın onayı ile il özel idarelerince valinin yetki ve sorumluluğunda gerçekleştirilmesi uygun görülenlerin bedelleri, münhasıran proje ile ilgili harcamalarda kullanılmak üzere hizmetin ait olduğu il özel idaresine ödenir. Mahalli hizmet niteliği taşıyan işler, bu fıkrada belirtilen esaslar çerçevesinde program ve proje safhasında da valilerin yetki ve sorumluluğuna devredilebilir.

[21] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.12
[22] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.25

Bu şekilde yürütülecek projelerin etüt, keşif ve kontrollük hizmetlerinin ilgili bakanlık ve genel müdürlüğün il teşkilatlarınca ihale edilmek suretiyle yaptırılması ve bedellerinin ödenmesi, valinin onayı ile il özel idarelerince gerçekleştirilir.[23]

♦Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinden, hizmeti yaptıracak olan kamu idaresinin isteği üzerine bütçesinden yıl içinde hizmeti yürütecek olan idarenin bütçesine, fonksiyonel sınıflandırma ayrımına bakılmaksızın ödenek aktarmaya ve bu konuda gerekli işlemleri yapmaya,

♦Millî Savunma Bakanlığı ile Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı arasında carî yıl içinde yapılan hizmetlerin bedellerini karşılamak amacıyla varılacak mutabakat üzerine, ilgili bütçeler arasında karşılıklı aktarma yapmaya,

♦Silahlı Kuvvetlerin tek merkezden yönetilmesi gereken ikmal ve tedarik hizmetleri ile bir fonksiyona ait bir hizmetin diğer bir fonksiyon tarafından yürütülmesi halinde ilgili ödeneği, fonksiyonlar arasında karşılıklı olarak aktarmaya,

♦Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için 2006 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karara uygun olarak yılı yatırım programında değişiklik yapılması halinde değişiklik konusu projelere ait ödeneklerle ilgili kurumlararası aktarma yapmaya,

Maliye Bakanı yetkilidir. [24]

vı.Yeniden teşkilatlanma gereği aktarma

Kamu idarelerinin yeniden teşkilatlanması sonucu, bütçe kanunlarının uygulanması ve kesin hesapların hazırlanması ile ilgili olarak gerekli görülen her türlü bütçe ve muhasebe işlemleri için gerekli düzenlemeleri yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir. [25]

vıı.Yeni tertip açılması

İlgili mevzuatına göre, yılı içinde hizmetin gerektirdiği hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenecek esas ve usûller çerçevesinde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin ekli (A) işaretli cetvellerinde yeni tertipler, (B) işaretli cetvellerinde yeni gelir kodları ve (F) işaretli cetvellerinde yeni finansman kodları açılabilir.[26]

Özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumların (B) işaretli cetvellerinde belirtilen tahmini tutarlar üzerinde gerçekleşen gelirler

[23] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.9/(c) bendi
[24] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.11
[25] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun md.11/6
[26] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun md.6

ile (F) işaretli cetvellerinde belirtilen ödenekleştirilmeyen finansman karşılıklarını ve gerçekleşen finansman fazlalarını, idare ve kurumların bütçelerinin mevcut veya yeniden açılacak tertiplerine ödenek olarak eklemeye Maliye Bakanlığınca belirlenecek esas ve usûller çerçevesinde kamu idareleri yetkilidir.

Sermaye ödenekleri, 2006 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar hükümlerine göre yılı yatırım programıyla ilişkilendirilir.[27]

Yabancı ülkelere yapılacak hizmet karşılıkları bir yandan genel bütçeye gelir, diğer yandan Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerinde açılacak özel tertiplere ödenek kaydetmeye Maliye Bakanı yetkilidir. [28]

vıı.Özel gelirler ve ödeneklerin devri

Özel gelir, genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirlerdir.

Özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilir. Mali yıl içinde kullanılabilecek özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemez. Tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklenemez.

Özel gelirlere ilişkin olarak ilgili kanunlarında belirtilen fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerin tarifeleri ile uygulamaya yönelik usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının görüşü alınarak ilgili kamu idarelerince belirlenir. Özel gelirlerin ödenek kaydına, gelecek yıla devrine, iptaline ilişkin yetki ve işlemler merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilir.

Ödenek devri, akreditif veya taahhüt artığı nedeniyle oluşan veya harcanmayan kısmının ertesi yıla devredeceği ilgili kanunlarla hüküm altına alınmış olan her türlü ödeneğin, bütçe ile ilişkisinin kurulması ve kullanımına imkan sağlanması amacıyla mevcut veya yeni açılan bir tertibe eklenmesi işlemini ifade eder.[29]

Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı, genel

[27] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun md.11/(c) bendi
[28] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun md.17

[29] 2005 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı (Sıra No: 7)

bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde ise üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunur.

♦Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerinin (özel ödenekler ve 03.9- Tedavi ve Cenaze Giderleri ekonomik kodunda yer alan tertipler hariç) mal ve hizmet alım giderleri ile ilgili tertiplerinde yer alan ödeneklerden yılı içinde harcanmayan kısımları, hizmetin devamlılığını sağlamak amacıyla ödeneklerinin yüzde otuzunu aşmamak üzere ertesi yıl bütçesine devren ödenek kaydetmeye,

♦Kültür ve Turizm Bakanlığı bütçesinin tanıtmaya ilişkin 21.01.36.00 ve 21.01.36.63 kurumsal kodu altında bulunan (03) ekonomik koduna ilişkin tertiplerinde yer alan ödeneklerden 03.9-Tedavi ve Cenaze Giderleri ekonomik kodunda yer alan tertipler hariç harcanmayan tutarları ertesi yıl bütçesinin aynı tertiplerine devren ödenek kaydetmeye,

♦Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu bütçesinin 40.08.33.00-01.4.1.00-2-07.1 tertibinde yer alan ödenekten harcanmayan kısımları ertesi yıl bütçesinin aynı tertibine devren ödenek kaydetmeye,

♦(d) bendinde gösterilen kanun maddelerine dayanılarak tahsil edilen tutarları, kurum bütçelerinde bu Kanunlarda belirtilen amaçlar için tertiplenen ödenekten kullandırmak üzere genel bütçenin (B) işaretli cetveline gelir kaydetmeye ve bütçelenen ödenekten gelir gerçekleşmesine göre ilgili tertiplere aktarma yapmaya, yılı içinde harcanmayan ödenekleri (2005 yılından devredenler de dahil) ertesi yıl bütçesine devren gelir ve ödenek kaydetmeye, .[30]

♦Savunma Sanayii Destekleme Fonundan Hazineye yatırılacak paraları bir yandan genel bütçeye gelir, diğer yandan Millî Savunma Bakanlığı bütçesinin ilgili tertiplerine ödenek kaydetmeye ve geçen yıllar ödenek bakiyelerini devretmeye,.[31]

♦Yabancı ülkelere yapılacak hizmet karşılıkları bir yandan genel bütçeye gelir, diğer yandan Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerinde açılacak özel tertiplere ödenek kaydetmeye ve bu suretle ödenek kaydedilen tutarlardan yılı içinde harcanmayan kısımları ertesi yıla devretmeye. [32]

Maliye Bakanı yetkilidir.

ıx.Bağış, hibe ve yardımlar

[30] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.13
[31] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.16/b-3
[32] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.17

Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar bütçelerine gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak kayıtlara alınır.

Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, dış finansman kaynağından sağlananlarda 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz.

Bu ödeneklerden mali yıl sonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir. Ancak, bu ödeneklerden tahsis amacı gerçekleştirilmiş olanlardan kalan tutarlar, tahsis amacının gerçekleştirilmesi bakımından yetersiz olanlar ile yılı bütçesinde belirlenen tutarı aşmayan ve iki yıl devrettiği halde harcanmayan ödenekleri iptal etmeye genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici yetkilidir.

♦Yurt içi ve yurt dışı kaynaklardan hibe olarak yıl içinde elde edilecek imkânların Yeni Türk Lirası karşılıklarını Hazine Müsteşarlığının teklifi üzerine gereğine göre bütçeye gelir veya gelir-ödenek-gider kaydetmeye,

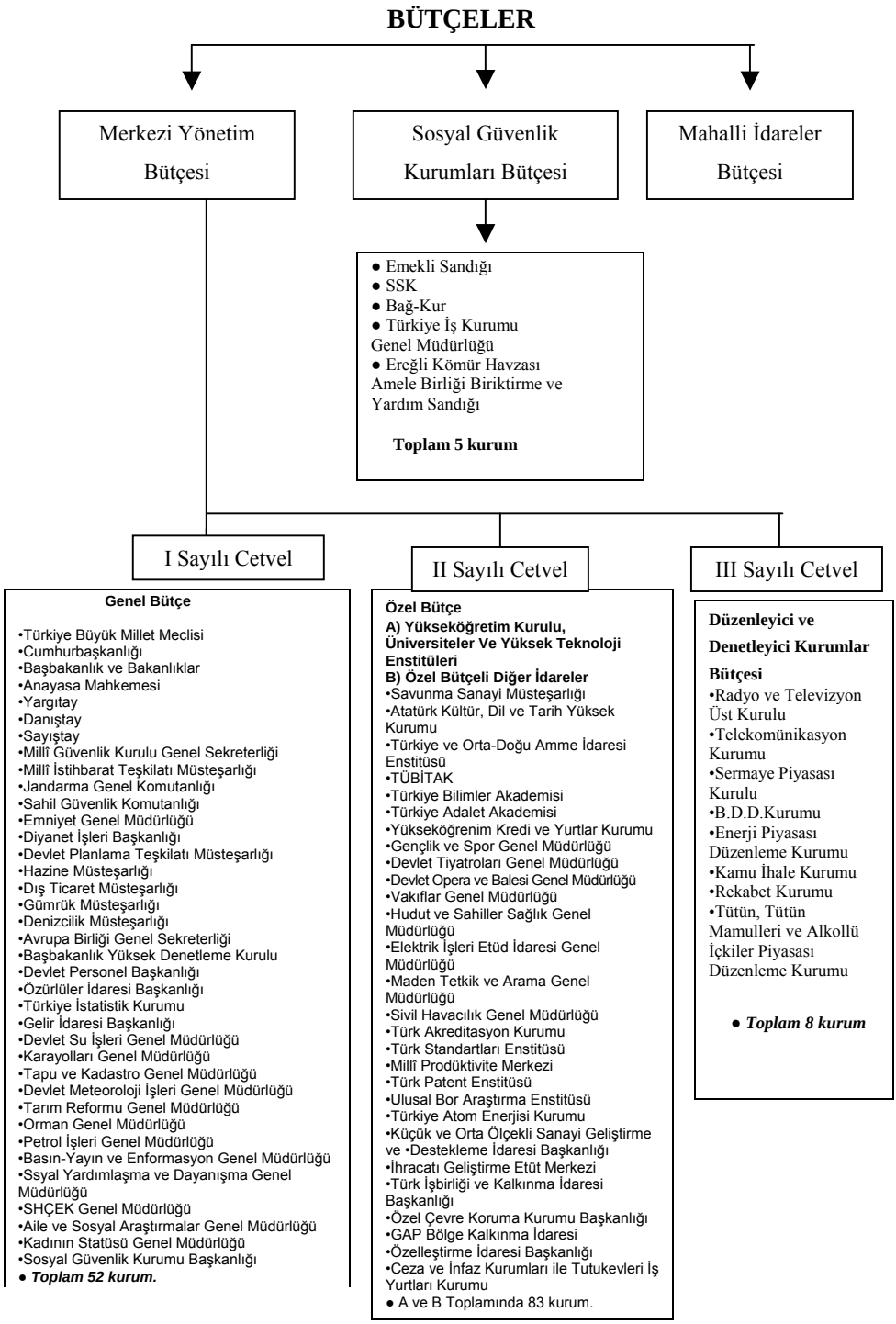
♦Dış kaynaklardan veya uluslararası antlaşmalarla bağış ve kredi yoluyla gelecek her çeşit malzemenin navlun ve dışalımla ilgili vergi ve resimlerinin ödenmesi amacı ile bunların karşılığını, ilgili bütçelerinde mevcut veya yeniden açılacak tertiplere ödenek kaydetmeye ve gereken işlemleri yapmaya,

♦2006 yılı içinde Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ihtiyaçları için yabancı devletlerden askeri yardım yoluyla veya diğer yollardan fiilen sağlanacak malzeme ve eşya bedellerini, bağlı (B) işaretli cetvelde açılacak tertiplere gelir ve karşılıklarını da bu bütçelerde açılacak özel tertiplere ödenek ve gider kaydetmeye,

Maliye Bakanı yetkilidir.[33]

[33] 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu md.18

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Yeni Bütçe Sitemi (Tablo 1)



KAYNAKÇA

Dr Ersan ÖZ, Ersin KAPLAN, (2005) "Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması", Türk İdare Dergisi, Sayı:446, s.250

Kamu Harcama Yönetiminde Reform(Bütçe Reformu) (2001), www.hazine.gov.tr

Kamu Kuruluşları İçin Strateji Hazırlama Kılavuzu, DPT, (Mayıs 2003), www.dpt.gov.tr

2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği (Sıra No: 3), www.bumko.gov.tr

2005 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı (Sıra No: 7), www.bumko.gov.tr

ÖZEL GELİRLER, BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Suat ESER

Muhasebat Başkontrolörü

I- Özel Gelirler.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda özel gelir; Genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirler, olarak tanımlanmıştır.

Özel ödenek ise; belli gelirlerin belli hizmet ve amaçlar için tahsisi amacıyla sonradan bütçeye ilave kaydedilen ödenektir. Bu ödeneklerin harcanmayan kısımları ertesi mali yıla devredilmektedir. Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi (ademi tahsis ilkesi) ve dönemsellik ilkelerinin istisnasını oluşturmaktadır. Bütçe dengesini değiştirici bir etkisi yoktur. Özel ödenekler ertesi mali yıllara devredilebilir ve belirli şartların oluşması durumunda da ödenek iptal edilebilir. Özel gelir uygulaması esas itibariyle bütçenin "belli gelirlerin belli giderlere tahsis edilemeyeceği" ilkesinin bir istisnasıdır.

Özel gelirlerle ilgili olarak 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda bu konuda herhangi bir düzenleme bulunmamakta idi. Önceleri Bütçe Kanunlarında özel gelirle ilgili düzenlemeler yer alırken, 5018 sayılı Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda bu husus yasal alt yapıya kavuşturulmuştur.

Bu düzenlemeyle özel gelirlerin bütçe içine alınarak bütçe kapsamının genişletilmesi ve mali disiplinin sağlanmasına katkıda bulunmak amaçlanmıştır.

A. 5018 Sayılı Kanunun Özel Gelirle İlgili Hükümleri.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 39 uncu maddesinde özel gelirlere ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yer almıştır.

1- Özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilir. Mali yıl içinde kullanılabilecek özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemez. Tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklenemez.

2- Özel gelirlere ilişkin olarak ilgili kanunlarında belirtilen fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerin tarifeleri ile uygulamaya yönelik usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının görüşü alınarak ilgili kamu idarelerince belirlenir.

3- Özel gelirlerin ödenek kaydına, gelecek yıla devrine, iptaline ilişkin yetki ve işlemler merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilir.

B. Özel Gelir Hakkındaki 5217 Sayılı Kanun Hükümleri.

Özel gelirle ilgili olarak, 23 Temmuz 2004 tarihli resmi gazetede yayımlanan 5217 sayılı Özel Gelir ve Özel Ödeneklerin Düzenlenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmündeki Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanunla yapılan belli başlı düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

1- Karayolları, Köy Hizmetleri ve Devlet Su İşleri Genel müdürlükleri; genel ve katma bütçeli kuruluşlar hariç diğer kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerden gelen hizmet taleplerini kendi imkânları nispetinde, yapılacak sözleşmeler çerçevesinde ve bedeli mukabilinde yerine getirmeye yetkilidirler. Bu amaçla yatırılacak paralar, bir yandan adı geçen kuruluş bütçelerinin (B) işaretli cetveline gelir, diğer yandan (A) işaretli cetvelde mevcut veya yeniden açılacak tertiplere Maliye Bakanlığınca ödenek kaydolunur. Bu özel tertiplerdeki ödeneklerden önceki yılda harcanmayan kısımları carî yıl bütçesine devren gelir ve ödenek kaydetmeye Maliye Bakanı yetkilidir. İşin gerektirdiği hallerde ve yaptırılacak iş bedelinin saymanlık hesaplarına intikal etmesi halinde gelir ve ödenek kaydı işlemini beklemeksizin (A) işaretli cetvelin ilgili proje ödeneklerinden gerekli harcama yapılabilir. Yapılan harcama tutarı kadar ödeneği, özel tertipten önceden harcama yapılan tertibe aktarmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

2- Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü tarafından 3.7.1968 tarihli ve 1053 sayılı Kanun gereğince yürütülen içme suyu tesisleri ile ilgili olarak kendi usullerine göre borçlandırılan bedeller, taksitlerinin ilgili belediyeler ile su ve kanalizasyon idarelerince süresinde ödenmemesi halinde, ödenmeyen taksitler 2.2.1981 tarihli ve 2380 sayılı Kanun, 27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Kanun ve 20.11.1981 tarihli ve 2560 sayılı Kanun uyarınca belediyeler ile su ve kanalizasyon idarelerine ayrılan paylardan kesilerek Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğüne ödenir.

Genel Müdürlüğe ödenen bu bedeller aynı mahiyetteki içme suyu tesislerinin yapımı, bakım ve onarımı ile bunlarla ilgili ihtiyaç duyulan arazilerin elde edilmesinde kullanılmak üzere Maliye Bakanlığınca yılı içerisinde bir yandan Genel Müdürlüğün bütçesinin (B) işaretli cetvelinde açılacak tertibe özel gelir, diğer yandan (A) işaretli cetvelde açılacak tertibe

özel ödenek kaydolunur. Bu ödeneklerden yılı içinde sarf edilmeyen kısmı ertesi yıl bütçesinin ilgili tertiplerine devren gelir ve ödenek kaydetmeye Maliye Bakanı yetkilidir.

3- Konvertibl olmayan konsolosluk gelirlerinden transferi mümkün olmayan ve bir önceki yıl sonu itibarıyla kullanılmayan miktarları, Dışişleri Bakanlığı bütçesinde açılacak özel bir tertibe, bu Bakanlığın ihtiyaç duyduğu mal ve hizmet alımlarında kullanılmak üzere, yılı bütçesine gelir ve ödenek kaydetmeye ve yılı içinde kullanılmayan miktarı ertesi yıla devren ödenek kaydetmeye, yapılacak harcamaların usul ve esaslarını Dışişleri Bakanı ile müştereken tespit etmeye Maliye Bakanı yetkilidir.

4- İrtifak hakkı verilen özel iskelelerden alınan nispî kira bedelleri bütçeye gelir kaydedilir.

Ulaştırma Bakanlığı Demiryolları, Limanlar ve Hava Meydanları İnşaatı Genel Müdürlüğü tarafından, genel ve katma bütçeli kuruluşlar hariç diğer kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler adına yapılacak deniz dibi taramaları, hidrolik merkezde yapılan hidrolik ve bilgisayar modelleri, Araştırma Dairesince yapılacak her türlü deney ve araştırma, proje ve şartname onaylanması için alınacak bedeller bütçeye gelir kaydedilir.

5- Bu Kanun gereğince bütçeye gelir kaydedilecek tutarların tahsiline ilişkin usul ve esaslarla, ilgili kurum bütçelerine konulacak ödeneklerin kullanımı ve muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasları gerektiğinde ilgili bakanlarla birlikte belirlemeye ve diğer her türlü işlemi yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

6- Yılı bütçe kanunları ile diğer kanun hükümleri uyarınca özel gelir veya devren özel gelir kaydedilen miktarları gerektiğinde iptal etmeye ve bütçe geliri olarak kaydetmeye, özel ödenek veya devren özel ödenek olarak bütçede yer alan ve kaydedilen miktarları gerektiğinde iptal etmeye ve buna ilişkin her türlü işlemleri yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

7- (geçici madde)21.2.2002 tarihli ve 4629 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin (A) fıkrasının (c) bendi ile (C) fıkrasının (b), (c) ve (d) bentlerine dayanılarak kurum bütçelerine özel ödenek kaydedilen gelirlerden;

a) Mülga Yatırımları Teşvik Fonu gelirleri,

b) Mülga Gelir İdaresini Geliştirme Fonu gelirleri,

c) Mülga Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Siteleri Geliştirme ve Destekleme Fonu gelirleri,

d) Mülga Ölçü ve Ayar Hizmetleri Fonu gelirleri,

e) Mülga Turizmi Teşvik Fonu gelirleri,

f) Mülga Özel İskân Fonu gelirleri,

g) Mülga Tarımsal Kooperatiflerin Yatırım Faaliyetlerine Yapılacak Devlet Yardımları Fonu gelirleri,

h) Mülga Madencilik Fonu gelirleri,

ı) Mülga Ağaçlandırma Fonu gelirleri,

i) Mülga Orman Köylülerini Kalkındırma Fonu gelirleri,

j) Mülga Millî Parklar Fonu gelirleri,

k) Mülga Çevre Kirliliğinin Önlenmesi ve Temizlenmesi Fonu gelirleri,

l) Mülga Trafik Hizmetlerini Geliştirme Fonu gelirleri,

m) Mülga Federasyonlar Fonu gelirleri,

n) Mülga Kooperatifleri Tanıtma ve Eğitim Fonu gelirleri,

Bütçe geliri olarak kaydedilir.

C. 2005 ve 2006 Yıllarında Tahsiline Devam Edilen Özel Gelirler

2005 ve 2006 yıllarında tahsiline devam edilen özel gelirler aşağıda gösterilmiştir. Anılan verilere ilişkin bilgiler Muhasebat Genel Müdürlüğünden alınmıştır. Özel gelirlerin hangi kurumlara ait olduğu yanında yasal dayanakları da gösterilmiştir. (?) Şeklinde belirtilen alanlar yasal dayanakları olmamasına rağmen özel ödenek kaydedilmesine izin verilen gelirlerdir.

2005 VE 2006 YILLARI TAHSİLİ DEVAM EDEN ÖZEL GELİRLER

GENEL BÜTÇE

	2005		2006		
KURUM ADI	**GELİR KODU**	**GELİR ADI**	**GELİR KODU**	**GELİR ADI**	
TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ	04.06.01.10	Saray Köşk ve Kasır Gelirleri	04.6.1.10	Saray Köşk ve Kasır Gelirleri	5217/24
	04.06.03.02	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	04.6.1.64	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	5018
BAŞBAKANLIK	04.06.01.60	Tanıtma Fonu		Tanıtma Fonu(*)	?
	04.06.03.02	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	04.6.1.64	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	5018
DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI	04.06.01.45	Konvertıbl Olmayan Konsolosluk Gelirleri	04.6.1.45	Konvertıbl Olmayan Konsolosluk Gelirleri	5217/26
MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI	04.06.01.31	TSK Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	04.6.1.31	TSK Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	3212/4
	04.06.03.01	Gayrimenkul Satış ve Kira Gelirleri	04.6.1.63	Gayrimenkul Satış ve Kira Gelirleri	189/3
	04.06.01.09	Harita ve Kadastro Bedeli	04.6.1.09	Harita ve Kadastro Bedeli	657/EK2

JANDARMA GENEL KOMUTANLIĞI	04.06.01.31	TSK Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	04.6.1.31	TSK Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	3212/4
EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	04.06.01.18	Basılı Kağıt ve Plaka Satış Gelirleri	04.6.1.18	Basılı Kağıt ve Plaka Satış Gelirleri(*)	2918/131
MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI	04.06.01.30	Çıraklık Mesleki ve Teknik Eğitim Gelirleri	04.6.1.30	Çıraklık Mesleki ve Teknik Eğitim Gelirleri	3308/32
	02.07.09.04	Eğitim Özel Gelirleri (4306 S/K)	04.6.1.01	Eğitime Katkı Payı (4306 S/K)	4306/G-1
	04.06.03.02	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	04.6.1.64	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	5018
MALİYE BAKANLIĞI	04.06.01.42	Döner Sermaye Kar. Sermayeye Ek.Gelir.	04.6.1.42	Döner Sermaye Kar. Sermayeye Ek. Gelir.	?
SAĞLIK BAKANLIĞI	04.06.03.02	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	04.6.1.64	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	5018
KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI	04.06.03.02	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	04.6.1.64	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	5018

KARAYOLLARI GENEL MÜD.	04.06.02.12	Ücretle Yapılacak İş ve Hizmet Karşılıkları	04.6.1.58	Ücretle Yapılacak İş ve Hizmet Karşılıkları	5217/25
	04.06.03.02	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	04.6.1.64	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	5018
	04.06.03.04	Gayrimenkul Sat/Kira Gel.(5003 S.K.G. 2 Md/b)	04.6.1.70	Gayrimenkul Sat/Kira Gel.(5003 S.K.G. 2 Md/b)	?
DEVLET SU İŞLERİ GENEL MÜD.	04.06.02.12	Ücretle Yapılacak İş ve Hizmet Karşılıkları	04.6.1.58	Ücretle Yapılacak İş ve Hizmet Karşılıkları	5217/25
	04.06.03.02	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	04.6.1.64	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	5018
	04.06.02.15	Şehirlere İçme, Kul. ve End.Suyu Temin Karşılık.	04.6.1.59	Şehirlere İçme, Kul. ve End.Suyu Temin Karşılık.	5217/25
	04.06.03.01	Gayrimenkul Satış ve Kira Gelirleri	04.6.1.63	Gayrimenkul Satış ve Kira Gelirleri	?
SOS.HİZ.ÇOC.ES.KUR. GEN.MÜD.	04.06.02.02	Deprem Neden.Yapılan Bağış Hibe ve Yardımlar	04.6.1.51	Deprem Neden.Yapılan Bağış Hibe ve Yardımlar	
	04.06.03.02	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	04.6.1.64	Şartlı Bağış Hibe ve Yardımlar	5018

(*) Ertesi yıla devri yapılmamaktadır.

II- Bağış ve Yardımlar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 40 ıncı maddesinde bağış ve yardımlar konusu düzenlenmiştir. Aslında bu maddede iki husus bir arada düzenlenmiştir. Birinci husus kamu hizmeti karşılığı olarak bağış, yardım ve benzeri adlar adı altında tahsilat yapılamayacağına ilişkin getirilen kesin yasaklamadır. Maddede düzenlenen ikinci husus ise kamu idarelerine kamu hizmeti amacıyla yapılan şartlı bağış ve yardımlardır. Maddedeki düzenleme aşağıdaki gibidir.

1- Herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından, kamu hizmetinin karşılığı olarak veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanamaz, benzeri adlar altında tahsilat yapılamaz.

2- Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar bütçelerine gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak kayıtlara alınır. Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, dış finansman kaynağından sağlananlarda 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz.

3- Bu ödeneklerden mali yıl sonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir. Ancak, bu ödeneklerden tahsis amacı gerçekleştirilmiş olanlardan kalan tutarlar, tahsis amacının gerçekleştirilmesi bakımından yetersiz olanlar ile yılı bütçesinde belirlenen tutarı aşmayan ve iki yıl devrettiği halde harcanmayan ödenekleri iptal etmeye genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici yetkilidir.

4- Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgilisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettirilir.

Maddede genel olarak kamu gücü kullanarak bağış ve yardım toplanması yasaklanmış, bu suretle de kamu itibarının korunması ve kötüye kullanılmasının engellenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca kamu idarelerine yapılan şartlı veya şartsız bağışların kaydı, izlenmesi ve kullanılmasına ilişkin esaslarda yer almıştır.

A. 4749 sayılı Kanunun Hibe, Bağış ve Yardımlarla İlgili Hükümleri.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda uluslararası kuruşlardan alınacak ve verilecek hibe, bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Anılan Kanunun 9 uncu maddesinde yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir.

"Avrupa Birliğinden sağlanacak hibeler hariç olmak üzere, Türkiye Cumhuriyeti adına herhangi bir dış finansman kaynağından hibe almaya, bununla ilgili anlaşmaları yapmaya ve bu anlaşmaların esas ve şartlarını belirlemeye, sağlanan bu hibeleri bu Kanunun 2 nci Maddesinde yer alan kurum ve kuruluşlara kullandırmaya Bakan yetkilidir. Söz konusu hibe anlaşmaları ile ilgili her türlü hazırlık, temas ve müzakereler Müsteşarlık tarafından yürütülür ve sonuçlandırılır. Söz konusu anlaşmalar, anlaşmada aksine hüküm bulunmamak kaydıyla, imza tarihinden itibaren yürürlüğe girer. Hibe anlaşmalarında değişiklik yapmaya Bakan yetkilidir.

Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı ülkeler, yabancı ülkelerin kuruluşları, uluslararası kuruluşlar ve oluşturulacak uluslararası yardım konsorsiyumlarına nakdî hibe vermeye, Dışişleri Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığının uygun görüşü alınmak kaydıyla ilgili Bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir. Söz konusu hibe tutarları Müsteşarlık bütçesine bu amaçla konulacak ödenekten karşılanır. Ekonomik ve malî işbirliği kapsamındaki hibe anlaşmalarına ilişkin hazırlık, temas ve müzakereler Müsteşarlık tarafından yürütülür ve Dışişleri Bakanlığı ile istişare edilerek sonuçlandırılır. Bunun dışında kalan hibe anlaşmalarına ilişkin hazırlık, temas ve müzakereler ise Devletin malî imkânları ile uyum sağlamak amacıyla Müsteşarlığın görüşünün alınması kaydıyla ilgili kuruluşlar tarafından yürütülerek sonuçlandırılır. Hibe vermeye ilişkin anlaşmalar Bakanlar Kurulu kararı ile anlaşmada aksine bir hüküm bulunmamak kaydıyla imza tarihi itibarıyla yürürlüğe girer. Savunma ve güvenlik amaçlı hibeler hakkında bu fıkra hükümleri uygulanmaz.

(Ek fıkra: 31/7/2003-4969/10 md.) Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı ülke ve kuruluşlara yapılacak savunma ve güvenlik amaçlı hibe ve yardımlarla ilgili görüşmelerde bulunmaya ve anlaşmalar imzalamaya, Cumhurbaşkanı ve Başbakanın yetkileri saklı kalmak kaydıyla, Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenecek kişi ve kuruluşlar yetkilidir. Yabancı ülkelere bu amaçla verilecek hibe ve yardım karşılıkları Milli Savunma Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Söz konusu anlaşmalar Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe girer. Anlaşmada belirtilen nakdî hibe ve yardımlar bütçeye gider kaydedilerek T.C. Merkez Bankasında ilgili ülke adına döviz cinsinden açılacak hesaba aktarılabilir. Ödemeler, anlaşma

hükümleri çerçevesinde ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar dahilinde ilgili hesaptan yaptırılır."

B. 2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunun İlgili Hükümleri.

2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun 18 inci maddesinde "bağış, hibe ve yardımlara ilişkin işlemler " düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle;

1) Yurt içi ve yurt dışı kaynaklardan hibe olarak yıl içinde elde edilecek imkânların Yeni Türk Lirası karşılıklarını Hazine Müsteşarlığının teklifi üzerine gereğine göre bütçeye gelir veya gelir-ödenek-gider kaydetmeye,

2) Dış kaynaklardan veya uluslararası antlaşmalarla bağış ve kredi yoluyla gelecek her çeşit malzemenin navlun ve dışalımla ilgili vergi ve resimlerinin ödenmesi amacı ile bunların karşılığını, ilgili bütçelerinde mevcut veya yeniden açılacak tertiplere ödenek kaydetmeye ve gereken işlemleri yapmaya,

3) 2006 yılı içinde Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ihtiyaçları için yabancı devletlerden askeri yardım yoluyla veya diğer yollardan fiilen sağlanacak malzeme ve eşya bedellerini, bağlı (B) işaretli cetvelde açılacak tertiplere gelir ve karşılıklarını da bu bütçelerde açılacak özel tertiplere ödenek ve gider kaydetmeye,

Maliye Bakanı yetkili kılınmıştır.

C. 5072 Sayılı Kanunun Bağış ve Yardımla İlgili hükümleri.

Bağış ve yardımlara ilişkin diğer bir düzenleme 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun ile yapılmıştır. Kamuoyunda yaygın şikayetlerde göz önüne alınarak yapılan bu düzenlemede, Dernek ve vakıfların kamu kurum ve kuruluşlarının sundukları hizmetlerle ilgili olarak gerçek ve tüzel kişilerden ücret, bağış, katkı payı ve benzeri adlar adı altında herhangi bir bedel alamayacağı, hükme bağlanmıştır. Bu maddeye aykırı hareket edenler eylemleri başka bir suç oluşturmadığı takdirde üç aydan bir yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır ve dernek ve vakıf yöneticiliği görevinden alınırlar.

III- Özel Gelir ve Özel Ödenek Kaydına İlişkin Maliye Bakanlığı Genelgesi

Muhasebat Genel Müdürlüğünün 28/01/2005 tarih ve 3/2 sayılı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genelgesinde, özel gelir ve özel ödenek kaydına ilişkin işlemler düzenlenmiştir.

Bu genelge uyarınca özel gelir, özel ödenek kayıt ve devir işlemleri ile ilgili olarak saymanlıklar, maliye başkanlıkları/bütçe dairesi başkanlıklarınca yapılacak işlemler aşağıdaki gibi olacaktır.

A- Saymanlıklarca Yapılacak İşlemler.

1- Kişi ve kuruluşlarca yapılan şartlı bağış ve yardımlar ile belli bir hizmetin gerçekleştirilmesi karşılığı tahsil olunan tutarlar ilgili özel gelir ekonomik kodları dikkate alınarak bir taraftan Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, diğer taraftan Kasa veya Banka Hesabına borç kaydedilecektir.

2- Tahsilat karşılığında düzenlenen alındının bir örneği, paranın ne amaçla yatırıldığı, hangi gider karşılığı olduğu ve hangi yasaya dayanılarak tahsil edildiğini belirtir bir yazıya eklenmek suretiyle durum ilgili maliye başkanlığına /bütçe dairesi başkanlığına bildirilecektir.

3- Yıl sonuna kadar harcanmayan kısmı yıl sonunda Bütçe Gelirleri Hesabına borç, Emanetler Hesabına alacak kaydedilerek, Emanetler Hesabında ertesi yıla devredilecektir.

4- Emanetler Hesabında yeni yıla devredilen özel gelir artığı, yeni yılda düzenlenecek muhasebeleştirme belgesiyle Emanetler Hesabına borç, Bütçe Gelirleri Hesabına alacak yazılmak suretiyle ilgili özel gelir ekonomik koduna kaydedilecektir.

B- Maliye Bakanlığı/Bütçe Dairesi Başkanlıklarınca Yapılacak İşlemler.

1- Yapılan özel gelir tahsilatı karşılığında düzenlenen alındının bir örneğiyle birlikte paranın ne amaçla yatırıldığı, hangi gider karşılığı olduğu ve hangi yasaya dayanılarak tahsil edildiğini belirtir yazının maliye başkanlıklarına/bütçe dairesi başkanlıklarına gelmesini takiben;

a. 1050 sayılı Kanunun 55 inci maddesine göre yapılacak olan şartlı bağış ve yardımlarla ilgili olarak kurum bütçelerinde yapılacak ödenek kayıt ve devrine dair işlemler, maliye başkanlıklarınca, maliye başkanlığı teşkilatı bulunmayan daire ve idarelerde bütçe dairesi başkanlıklarınca,

b. Yükseköğretim kurumları bütçelerinde yapılacak gelirli ödeneklerin devri ve gelirli ödenek kaydı işlemleri bütçe dairesi başkanlıklarınca,

c. Bunların dışında kalan ödenek devri ve gelirli ödenek kaydı işlemleri Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce,

Muhasebat Genel Müdürlüğü ile mutabakat sağlandıktan sonra gerçekleştirilecektir.

2- Emanetler Hesabında devredilerek yeni yılda tekrar bütçeye gelir yazılan tutarlara ilişkin olarak yeni yıl bütçesine kaydedilecek özel ödenekler

için de yukarıda belirtildiği gibi Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce ödenek kaydı talebinde bulunulacaktır.

C- Diğer Hususlar.

1- Özel ödeneklerden harcanmayan kısma ait özel gelir tutarının ertesi yıla devredilmesi ve yılı içinde yeniden özel ödenek kaydedilmesi esastır. Bu nedenle, özel ödenekler karşılığında girişilen taahhütler ve açılan akreditif artıkları karşılığı özel ödenekler, bu Genelgede belirlenen esaslara göre ödenek devir işlemine tabi tutulmayacaktır.

2- Özel gelir devirleri, akreditif artıkları ve taahhüt artıklarına ilişkin devir işlemleri ile yeni bütçe yılında gelir ve ödenek kayıtlarının sağlıklı yapılabilmesi için;

Devredilecek özel gelir artıklarının hesabında, ödenek kaydedilmeyen ve ödenek kaydedilenlerden yılı içinde harcanmayan tutarlar toplamının birlikte dikkate alınarak ertesi yıla devredilmesine,

özen gösterilecektir.

IV- Sonuç

1- 5018 sayılı Kanun uyarınca "özel gelir" uygulaması sadece genel bütçe kapsamındaki idareler tarafından yapılacaktır.

2- 5217 sayılı Kanunla geçmişte özel gelir kaydedilen bazı tahsilatların bütçe geliri olarak kaydedilmesi öngörülmüştür.

3- Özel bütçeli kurumlarda özel gelir uygulaması kaldırıldığından, 2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun 32 nci maddesi gereği 2547 ve 3843 sayılı Kanunların ilgili maddeleri gereğince tahsil edilen gelirler "öz gelir" olarak kaydedilecektir.

4- 01/01/2006 tarihinden itibaren yükseköğretim kurumlarında özel gelir ve özel ödenek uygulaması ile bunların uygulaması sona erdiğinden, 2005 yıl sonu itibariyle bu kurumların ödenek kaydı yapılmamış ve/veya bu gelirlerden ödenek kaydı yapıldığı halde harcanmamış özel gelirler "net finansman" değerlendirilerek bunların 2006 yılına devirleri yapılmayacaktır. 2005 yılı itibariyle ortaya çıkacak "net finansman fazlaları" kurumların yıl sonu bilançoları çıkarıldıktan sonra 2006 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunun 11/c maddesi uyarınca idare ve kurumların bütçelerinin mevcut veya yeniden açılacak tertiplerine ödenek olarak eklemeye Maliye Bakanlığınca belirlenecek esas ve usuller çerçevesinde kamu idareleri yetkili kılınmıştır.

5- Kamu idareleri kamu hizmeti karşılığında bağış ve yardım adı altında veya benzeri adlarla tahsilat yapmaları yasaklanmıştır. Yine dernek ve vakıflar 5072 sayılı Kanun uyarınca kamu kuruluşlarının sundukları

hizmetlerle ilgili olarak gerçek ve tüzel kişilerden ücret, bağış, katlı payı ve benzeri adlar altında herhangi bir tahsilat yapılmayacaktır. Halen bazı vakıf ve dernekler bu tür tahsilatlara devam ettiklerinde bu konuda kişiler bilgilendirilmeli ve vakıf ve dernek yöneticileri hakkında işlem yapılmalıdır.

6- Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar bütçelerine gelir kaydedilmelidir. İdareler bütçe dışı kaynak yaratma çabasına girmemelidir. Yasal dayanağı olsa bile, uygulamada ortaya çıkan bazı kurumların kamu hizmeti karşılığı ücret tahsil edip bunu farklı bir kurum bütçesine gelir kaydedilmesi gibi uygulamalar son verilmelidir.

7- Kamu kurum ve kuruluşlarında aylık ve ücretlerin bankalar aracılığıyla ödenmesi uygulamasında, bankalar tarafından kamu ve kuruluşlarına yapılan bağış ve yardımların ne şekilde değerlendirileceği uygulamada tartışma yaratmaktadır. 5018 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesi kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımın bütçelerine gelir kaydedilmesine öngörmektedir. Bu yüzden banka tarafından yapılan bağışlar ilgili kamu idaresinin bütçesine gelir kaydedilmelidir.

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA SORUMLULAR VE SORUMLULUKLARI

Eyüp KIZILKAYA
Muhasebat Genel Müdürlüğü
Genel Müdür Yardımcısı

I- GİRİŞ

Genel olarak kamu görevlilerinin sorumlulukları idari, mali ve cezai olmak üzere üç noktada toplanmaktadır. Kamu görevlisinin kasıt, kusur veya ihmali eylem veya işlemine bağlı olarak bu sorumluluklardan bazen biri bazen hepsi sözkonusu olmaktadır.

İdari yönden sorumlulukları, özel kanunlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla 657 sayılı Devlet Memurları Kanunun 125 nci maddesinde uyarma, kınama, aylıktan kesme, kademe ilerlemesinin durdurulması ve Devlet memurluğundan çıkarma olarak düzenlenmiş olan disiplin cezaları ile görev yeri değişikliği, uygulaması yaygın ve mutat olmayan rütbe tenzili ve görevden uzaklaştırma şeklinde müeyyidelendirilmiştir.

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

Bu yazıya konu olan mali sorumluluğun müeyyidesi ise kusurlu veya kusursuz olarak neden olunan fazla ve yersiz ödeme, noksan tahsilat vb yolarla oluşan kamu zararının tazmin edilmesidir.

Genel Muhasebe Kanunu (GMK) 31.12.2005 tarihi itibariyle yürürlükten kalkmış ve aynı alanı düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) 01.01.2006 tarihi itibariyle bütün hükümleriyle yürürlüğe girmiştir. 832 sayılı Sayıştay Kanunun yerini alacak olan ve TBMM'ne sunulan Sayıştay Kanun Teklifinde de bu alana ilişkin düzenlemeler öngörülmüştür.

Özellikle KMYKK'nun mali yönetim alanında idarelere bir takım yetkiler ve inisiyatifler getirdiği noktasında olumlu tepkiler sözkonusudur. Buna karşın bu yetki ve inisiyatiflere karşılık ne tür sorumluluklar ve

müeyyideler içerdiği noktasında ciddi bir tepki yoktur. Bu durumun; Kanunun yeni mali yönetim yaklaşımının anlaşılamaması, bilgilendirme yetersizliği, özellikle sorumluluklar konusunun Kanunda çok genel ifadelerle yer alması; diğer boyutta ise başta Sayıştay Kanun Teklifi olmak üzere denetime ilişkin düzenlemeler ile yargı boyutundaki karmaşanın ve belirsizliğin yeni düzenlemelerde de giderilememesi gibi bir çok sebebi vardır.

Hemen ifade edelim ki, yeni kamu mali yönetiminde mali sorumluluk anlayışı önemli ölçüde değişmektedir. GMK'ndaki yetki ile sorumluluklar arasındaki dengesizlik bir anlamda dengelenmeye çalışılmakla birlikte, bu dengelerin detaylarını gösterecek ikincil mevzuat, Sayıştay Kanunu değişikliği, denetimin yeniden yapılandırması, mali yargı alanında yapılan veya yapılacak olan düzenlemeler konuya açıklık getirecek olup, uygulama konunun tüm yönlerini şekillendirecektir ki; uygulama ile düzenlemeler bir arada görüldüğünde KMYKK yönelik objektif tepkiler oluşacaktır.

II- SORUMLULUKLARIN VE SORUMLULARIN TESPİTİ

Kanunda sorumlulukların tespiti konusunda açık bir belirleme yoktur. Bu husus genel hükümler yanında, Sayıştay Kanunu başta olmak üzere denetime ilişkin mevzuat çerçevesinde işleyecektir. Sorumluların ve sorumlulukların tespiti aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

1-Hiyerarşik denetim: Doğrudan hiyerarşik üstler tarafından yapılan denetim ve kontroller sonucunda; ilgililerin idari ve mali sorumlulukları belirlenmektedir.

2-Teftiş elemanlarınca: Teftiş, inceleme ve soruşturma çerçevesinde denetim elamanlarınca sorumlular ve sorumlulukları tespit edilerek adlarına görev yaptıkları makamlara rapor etmektedirler.

3-İç denetçiler: Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile mali yönetim ve kontrol sistemine yeni getirilen bir yapı olup, üst yöneticiler adına mali işlemleri yürüten görevlilerin özellikle mali sorumluluklarını tespit edeceklerdir.

4-Sayıştay: TBMM adına görevlilerin hesap ve işlemlerini denetleyip hükme bağlayan Sayıştay ilgililerin mali sorumluluklarını hükme bağlamaktadır.

5-Adli yargı: Çeşitli yollarla yargıya intikal eden hususlarda ilgililerin özellikle mali ve cezai sorumluluklarını hüküm altına alınmaktadır.

6-İdari yargı: İdari işlemlerin yargılanması çerçevesinde özellikle ilgililerin idari sorumluluklarına hükmedilmektedir.

Sayıştay ilamları ile adli ve idari yargı kararları herkesi bağlayıp, gereğini yerine getirmek mecburidir. Bu kararlar konusunda üst yöneticilerin yönetim sorumlulukları çerçevesinde takdir yetkisi sözkonusu değildir. Buna karşın, üst yöneticiler ve bakanların bizzat kendilerince yapılan denetimler ile adlarına yaptırdıkları denetim, inceleme ve soruşturmalar sonucunda tespit edilen mali sorumluluklara ilişkin olarak yönetim sorumluluğu çerçevesinde takdir yetkileri vardır. Bu hususta yapacakları değerlendirmeye göre verecekleri kararların neden ve sonuçlarını üstlerine, faaliyet raporları ve kesinhesap aracılığıyla da yetkili mercilere izah edeceklerdir.

III- YÜRÜRLÜKTEN KALKAN GENEL MUHASEBE KANUNA GÖRE SORUMLULAR VE SORUMLULUKLARI

GMK'nda sorumlular ve sorumlulukları Kanunun muhtelif maddelerine serpiştirilmiş olmakla birlikte, yetmişsekiz yıl yürürlükte kalmış olan Kanunda, konu uygulamada şekillenip, istikrar kazanmıştır. Buna göre, harcama sürecinde mali yönden sorumlular kusursuz sorumluluk ekseninde (gerçekte kusursuz sorumluluk mu yoksa, kusurlu sorumluluğun istisnası olan bir sorumluluk hali mi olduğu hep tartışma konusu olmak üzere) sayman ve tahakkuk memurlarına indirgenmişti. Sorumluluk üstlenme halinde bu sorumluluk ita amirlerine de şamildi. Diğer taraftan Kanunun 22 nci maddesinde belirtilen hususlarda maddede belirtilen ilgililerin de mali sorumluluğu sözkonusuydu.r.

Ayrıca, Kanuna dayanılarak çıkarılan Devlet Muhasebesi Yönetmeliğinde Hazine zararlarının sorumlulardan takip ve tahsili yanında; zararın sebepsiz zenginleşen, sözleşmeye aykırı davranan ve haksız iktisapta bulunanlardan tahsiline imkan verilmekteydi..

Kısaca, GMK'ndaki mali sorumluluk temelde kusursuz sorumluluk kapsamı görev-ünvanı itibariyle sınırlıydı.. Yetki sorumluluk dengesi kurulamadığından, Sayıştay ilamlarının tahsili başta olmak üzere, bu alanda etkin ve etkili bir mali yönetim gerçekleştirilememiştir.. Gider yönüyle sayman ve tahakkuk memurlarına yüklenen mali sorumluluk konusu tıkanmış; diğer görevliler ve ahizler boyutunda ise adli yargıdaki süreç benzer bir durum oluşturmuştu. . Gelir, ayniyat ve taşınmaz yönetiminde ise sorumluluğun adı ve uygulaması yoktu..

IV- 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNA GÖRE SORUMLULAR VE SORUMLULUKLARI

5436 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonucunda sorumluluk konusu Kanunun 12 farklı maddesinde düzenlenmiştir. Sorumluluklar bu kadar çok maddede düzenlenmiş olmakla birlikte, ilgili maddelerde sözü edilen sorumlulukların niteliği ve işleyişine ilişkin açık ve kesin ifadelere yer verilmemiştir. Konu daha çok genel ifadelerle düzenlenmiştir. Konunun

usule ilişkin yönlerine açıklık getirecek Sayıştay Kanun Teklifi de bu hususa ilişkin olarak belirgin hükümler koymak yerine Teklifte "Bu Kanunun uygulanmasında sorumlular ve sorumluluk; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluktur." şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir..

Bu çerçevede, KMKYK yasalaşma ve yaklaşık iki yıllık uygulamaya geçiş sürecinde kamuoyu, mali yönetim birimleri ve mali aktörler arasında yeterince irdelenip tartışılmadığını düşündüğüm sorumlular ve sorumluluklarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

1- İdarelerin mali saydamlığı sağlamak için gerekli düzenlemeleri yapmaları sorumluluğu (madde 7)

"Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir. Mali saydamlık başlığı altında ifadesini bulan hüküm, maddenin diğer fıkralarıyla birlikte değerlendirildiğinde Kanunun nihai amacı olan kamu kaynaklarının yönetiminde şeffaf ve bütçe hakkı gereği kamuoyunun bilgilendirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmasını ve uygulamayı takip zorunluluğu getirmektedir. Burada açıkça müeyyideye dayalı bir sorumluluk sözkonusu olmayıp, net olarak müeyyidesi olmayan ve uygulamada idari müeyyideye konu edilebilecek idari bir sorumluluk sözkonusudur.

2- Hesap verme sorumluluğu (madde 8)

"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."

Bu maddede mali yönetimde görevli ve yetkili olanların genel olarak sorumlulukları, aynı şekilde hesap verme sorumlulukları düzenlenmektedir. Burada ifade edilen sorumluluk, 5018 sayılı Kanun öncesi uygulamada, hesap vermenin belirgin şekilleri arasında yer alan ve saymanların Sayıştaya hesap verme sorumluğu benzeri açık ve net bir hesap verme sorumluluğu değildir.

Yetkili kılınmış merciler bu Kanunda belirtilmeyip, diğer düzenlemelere ve uygulamaya göre şekillenmesi öngörülmüştür. Burada ifadesini bulan yetkili merciler;

-Belirtilen görev ve yetkileri kullananların hiyerarşik üstleri,

- Denetimle görevli olan kişi ve kurumlar,

- Meclisler(Merkezi yönetim için TBMM, mahalli idareler için meclisleri)

- Bütçe hakkı gereği kamuoyudur.

Kimlerin kimlere hesap vereceğinin net olmaması ve hesap vermeme veya verememenin müeyyidesinin ne olduğu belirsizdir. Genel hükümler çerçevesinde idari sorumluluktan, siyasi sorumluluğa kadar bütün sorumluluklar bu madde kapsamında değerlendirilebilir.

3- Bakanların sorumluluğu (madde 10)

"Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına, mahalli idareler için İçişleri Bakanına aittir.

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumludurlar."

GMK ile KMYKK en önemli farklarından biri bakanların mali yönetim içindeki yeri konusundadır. GMK'nda bakanlar bütçelerinin sahibi ve birinci derece ita amiridirler. Harcama sürecinin içindedirler. KMYKK'nda her ne kadar bütçenin uygulanmasından sorumludurlar denilmekteyse de harcama sürecinin dolayısıyla mali yönetimin dışında kalmışlardır. Kendileri doğrudan harcama sürecinin içinde yer almayanların, yönetim sorumluluğu olan üst yöneticilerine bağlı olan harcama yetkilileri vasıtasıyla kullanabilecekleri dolaylı bir sorumluluktur. Diğer taraftan Başbakana karşı idari, TBMM'ne karşı ise siyasi sorumlulukları sözkonusudur.

4- Üst yöneticilerin sorumluluğu (madde 11)

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

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

yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar".

KMYKK'nda tamamiyle yeni bir müessese olan üst yönetici olgusu Kanundaki sorumluluk uygulamasının da merkezinde yer alacaktır. Üst yöneticilerin bakanlara ve mahalli idarelerde ise meclise karşı idari sorumlulukları olacaktır. Bu durum kanunda açıkça ifade edilen bir sorumluluktur.

Üst yöneticilerin Kanunun lafzında açık olmayan ancak uygulamada ortaya çıkıp, şekillenecek olan bir yönetim sorumlulukları sözkonusudur. Üst yöneticiler bu sorumluluklarının gereklerini mali işlemin değişik aşamalarında, maddenin son fıkrasında ifade edilen yetkililer aracılığıyla gerçekleştireceklerdir. KMYKK'nda öngörülen mali yönetim sorumluluğu bakanlardan alınıp üst yöneticilere verilen bir yönetim sorumluluğu modelidir. Üst yöneticiler mali işlemlerin bizzat gerçekleştirilmesi sürecince yer almayacaklardır. Öncelikli fonksiyonları Kanunda öngörülen yapıya uygun bir mali yönetim yapılanması ve sürecini kurup, bu yapıyı ve işleyişini takip edip,denetlemektir. Aksaklıkları yetersizlikleri giderip,her tür kötü yönetimden kaynaklanan kamu zararlarının takip ve tahsilini sağlamaktır.

Özellikle kamu zararı yönüyle mali sorumluluk üst yöneticiye odaklanmıştır. Dış denetim ve kendisine bağlı iç denetim tarafından tespit edilip bildirilenler de dahil olmak üzere tüm kamu zararları üst yöneticiler tarafından yönetilecektir. İdari süreçte tespit edilenler ile iç denetim veya teftiş birimleri tarafından tespit ve rapor edilen kamu zararlar önceki uygulamada olduğu üzere saymanlar veya bir başka yetkili tarafından takip ve tahsile konu edilemeyecektir. Her ne şekilde olursa olsun kamu zararına konu bir husus üst yöneticinin talep ve direktifleri doğrultusunda takip ve tahsil edilebilecektir. Eğer üst yönetici bu kamu zararının takip ve tahsilini maddenin son fıkrasında belirtilen görevlilerden istememişse, takip veya tahsil yönünden bir şey yapılmayacaktır. Üst yöneticinin takip veya tahsil ettirmemekten kaynaklanan kamu zararlarından dolayı bakana veya meclise karşı idari ve şartlarına göre cezai sorumluluğu sözkonusu olabilecektir. Dolayısıyla, üst yönetici, bakan ve başbakan şeklinde zincirleme bir yönetim sorumluğu sözkonusu olabilecektir. İ

Yargı kararlarıyla (Sayıştay ilamları dahil) tespit olunan kamu zararları konusunda üst yöneticilerin idari işlemlerle tespit edilen kamu zararlarında olduğu şekilde bir uygulama yapma yetki ve imkanları olmayacaktır. Yargı kararları her düzeyde kamu yöneticisini bağladığından, tüm kamu görevlileri yargı kararlarına konu kamu zararlarını usulünce ve süresinde yerine getirmek zorundadırlar. Dolayısıyla üst yöneticiler bu yolla

tespit edilmiş kamu zararlarının takip ve tahsilini sağlayacak ve sonuçlarını hiyerarşik üstlerine, meclislere raporlayacaklardır.

5- Harcama yetkisini devredenin idari sorumluluğu (madde 31)

"Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimlerinde harcama yetkililerinin görev unvanları itibarıyla tespitine ve harcama yetkisinin devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devredenin idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz."

Bu fıkrada sözkonusu edilen sorumluluk, Kanun hükmünde de açıkça ifade edildiği üzere, yetki devredenin idari sorumluğudur ki, bu bir idare hukuku kuralının tekrarıdır. Burada böyle bir hüküm yer almasa da böyle bir sorumluluk her zaman sözkonusudur. Bu şekilde açık bir hüküm yalnızca devredilen yetkiler çerçevesinde harcama yetkilerinin mali sorumluluklarının olamayacağına açıklık getirmektedir.

6- Harcama yetkililerinin sorumluluğu (madde 32)

"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."

Önceki uygulamadaki ita amirinin bir anlamda yerini alan harcama yetkilileri harcama sürecinin her aşamasında yer almaktadırlar. Harcama yetkililerinin hükümde yer alan sorumlulukları, şartları gerçekleştiğinde idari ve cezai sorumlulukları bir tarafa, temelde mali sorumluluktur. Yalnız bu sorumluluk harcama talimatına dayalı bir sorumluluktur. Bir başka ifadeyle talimata dayanmayan rutin harcamalar olarak adlandırdığımız personel, tedavi vb harcamalarda bir talimat sözkonusu olmayacağından bu türden harcama evraklarında harcama yetkilisi olarak ödeme emri belgesini imzalaması bu işlemlerde mali sorumluluğuna yol açmayacaktır. Çünkü maddede talimattan sorumluluk düzenlenmiştir. Bu hususun anlamlı ve doğru olduğunu, bunun ötesine geçerek talimatın yanına "harcama" ibaresinin eklenmesi yönündeki öneriler harcama yetkililerinin tüm harcamadan sorumlu olması gibi fiili imkansızlığa dayalı, aşırı bir sorumluluk olacaktır.

Diğer taraftan maddede yer alan "Bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur."ibaresinin ödeme emrini imzalamaları hasebiyle ilgililerin tüm harcamalardan sorumluluklarına hükmedilmesini getirip getirmeyeceği de uygulamada şekillenecektir.

7- Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu (madde 33)

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

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

KMYKK’nda gerçekleştirme görevlileri için öngörülen mali sorumluluk, kusurluluk esasına dayalı ve gerçekleştirme görevlilerini merkez alan bir mali sorumluluktur. Dolayısıyla, mevcut yapıdaki gider tahakkuk memurunun yerini alacak olan gerçekleştirme görevlileri harcama sürecinin merkezinde yer almaktadırlar. Hükümde yer alan sorumlulukları şartları gerçekleştiğinde idari ve cezai sorumlulukları bir tarafa mali sorumluluktur. Gerçekleştirme görevlileri mevcut uygulamanın aksine “görevlileri” ibaresinden de anlaşılacağı üzere birden fazladır. Bir harcamaya gerek gösterenden başlayıp, ihale, muayene ve kabul komisyonlarında yer alanlar dahil, işin ve harcamanın her aşamadaki belge ve evrak tanziminde görevli olanların her biri gerçekleştirme görevlisidir. Herkes kendi yaptığı işlemden kaynaklanan kamu zararı başta olmak üzere, bir önceki aşamadaki işlemden kaynaklanmakla birlikte, bir sonraki aşama veya aşamalardaki gerçekleştirme görevlilerince ortaya çıkarılabilecek nitelikte olup, tespit edilemeyenler dahil kusurlu sorumluluğun istisnası olan sebep olma sorumluluğu çerçevesinde oluşan kamu zararından sorumlu olacaktır.

Burada önemli nokta, harcama sürecinde yerine göre onlarca gerçekleştirme görevlisi bulunabileceğinden; bir kamu zararının öncelikle hangi aşamadaki kusurlu (sebep olma sorumluğu şeklindeki bir kusur) fiilden kaynaklandığı ve bunun sonraki aşama veya aşamalardaki hangi gerçekleştirme görevlilerinin kontrol ihmaline dayalı olarak devam ettiği şeklindeki bir tespitin yapılmasıdır. İç veya dış denetim tarafından sorumluluk belirlenmişse üst yönetici gerekli değerlendirmeyi yaparak gereğini yapacaktır. Eğer böyle değil de “bu harcamada şu tutarda kamu zararı vardır denilmişse” öncelikle kusurun ve kusurluların tespiti üst yönetici tarafından sağlanacaktır.

8- Gelirlerin toplanması sorumluluğu (madde 38)

“Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur.”

5018 sayılı Kanun öncesi yapıdaki gelir tahakkuk memurlarının sorumluluğunun benzeri bir sorumluluktur. Ancak, yukarıda da ifade edildiği üzere uygulaması olmayan veya işletilemeyen bir düzenlemedir.

Hükme göre gelirleri gerçekleştiren memurlarla, gelirlerin tahsilinden sorumlu muhasebe yetkilileri, bu görevlerini zamanında ve tam olarak yapmamalarından kaynaklanan bir kamu zararı doğarsa bundan mali olarak sorumlu olacaklardır. Burada da tespit veya karar altına alınan bir kamu zararı olursa üst yönetici yönetim sorumluluğu çerçevesinde gerekli değerlendirmesini yapıp, oluşturacağı karar çerçevesinde bu zararı takip ve tahsil ettireceği gibi, şartlarına ve usulüne göre tahsil edilmeyip silinmesine yönelik işlem tesis edebilecektir.

9- Şartlı bağış ve yardımların zamanında kullanılmaması veya amaç dışı kullanımından doğan sorumluluk (madde 40)

"Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgilisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettirilir."

Buradaki sorumlular bağış yardımın yönetimi ve harcanması sürecinde yer alan kamu görevlileridir. İdari ve cezai sorumlulukları genel hükümler çerçevesinde belirlenecek olmakla birlikte; burada sözkonusu olan asıl sorumluluk mali sorumluluktur. Bir kamu zararından söz edilebilmesi için şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması veya amaç dışı kullanılması ve bağış yardımı yapanın bu sebeplerle bağış yardımı geri isteyip ilgiliye bütçeden bir ödeme yapılmasına sebebiyet verilerek bir kamu zararına yol açılması gibi net bir sorumluluğun ortaya çıkması gerekir. Bu durumun tespiti halinde bütçeden red ve iade edilen tutar sebep olanlardan yönetim sorumluğu çerçevesinde üst yöneticiler tarafından tahsil ettirilecektir.

10- Mal yönetiminden sorumluluk (madde 48)

"Kamu idareleri, taşınırların yönetimi, kaydı, muhafazası ve kullanımından sorumludurlar. Taşınırların özelliğinden veya olağan kullanımından kaynaklanan yıpranma ile usulüne uygun olarak belirlenen firelerden dolayı sorumluluk aranmaz.

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

Kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dahilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur."

GMK'nda olduğu üzere ayniyat hesabından sorumlu bir mal saymanı uygulaması KMYKK açıkça yer almamaktadır. Buna karşın GMK'nda yer almadığı şekilde taşınmazlara ilişkin sorumluluk hükmüne yer verilmesi, uygulamada işletilmesi zor olsa dahi olumlu bir durumdur.

Burada sözkonusu edilen idari ve cezai sorumluluklar bir tarafa taşınır ve taşınmazların yönetiminde görevli olanların bu işlerinden mali yönden sorumlu oldukları, hatta taşınırları kullananların verdikleri zararı ödemekle yükümlülüklerine ilişkin açık hükme yer verilmiştir. Sonuç itibariyle taşınır ve taşınmazların yönetiminde görevli ve yetkili olanların bu yetki ve görevlerine bağlı olarak oluşan kamu zararları yönetim sorumluluğu çerçevesinde ilgililerinden üst yöneticiler tarafından tahsil ettirilecektir.

11- Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu (madde 61)

"Gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması muhasebe hizmetidir.

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. .....

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

GMK'nda sayılan saymana ait görev yetkilerin bir kısmına indirgenerek oluşturulan 5018 sayılı Kanunda muhasebe yetkilileri için hükme bağlanan sorumluluk; sınırlı, sebep olmaya dayalı ve kusurlu mali sorumluluktur. Mali işlemlerin son halkasında yer alacaklarından, muhasebe yetkililerinin incelemeleri gereken hususların dışında, mevzuata aykırılıktan ve ödenek aşımından kaynaklanan kamu zararları başta olmak üzere mali sorumlulukları sözkonusu olmayacaktır. Aynı şekilde diğer görevlilerin kusurlarından kaynaklanan kamu zararlarından da 5018 sayılı Kanun öncesi uygulamada olduğu şekilde müştereken sorumlu olmayacakları kanaatindeyiz. Dolayısıyla, tüm fazla ve yersiz ödemelerden her hal ve şartta sorumlu olmaları dönemi kapanmıştır

12- Kamu idarelerinin sorumluluğu (madde 76)

"Kamu idareleri ve görevlileri; mali yönetim ve kontrol sistemleri ile bütçenin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması işlemlerine ait bilgi ve belgeleri

denetimle görevlendirilmiş olanlara ibraz etmek, görevin sağlıklı yapılmasını sağlayacak önlemleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorundadır."

Hesap verme ve düzenleme yapma benzeri bir idari sorumluluk sözkonusudur. Dolayısıyla açık ve net bir sorumlu ve sorumluluğa yer verilmediği gibi, bu işlerden dolaylı olarak doğacak sorumlulukta daha çok yönetim sorumluğuna konu işlemlerdir.

V- SONUÇ

KMYKK' nda sorumluluk olarak sayılan durumlar ve sorumlular (görevliler) şimdilik bunlardan ibarettir. Sorumlular ve sorumlulukları uygulama sürecinde belirginleşecektir.

Burada sayılan sorumlulukların bir kısmı idari, diğerleri ise yazının asıl konusunu oluşturan mali (idari ve mali sorumluluğun şartlarına bağlı olarak cezai) sorumluluktur. Yukarıda on iki başlık altında incelenen sorumluluk konusu; özellikle mali sorumluluk alanında çok dallanıp budaklanmış, diğer bir ifadeyle sulandırılmış bir sorumluluk izlenimi vermektedir.

Yukarıda sayılanlardan 32, 33, 38, 40, 48 ve 61 inci maddeler doğrudan mali sorumluluğu konu olup, bu maddelerde belirtilen görevleri icra edenler yaptıkları işlemlerden kaynaklanan ve yukarıdaki esaslar çerçevesinde tespit edilen kamu zararlarından doğrudan sorumlu olacaklardır.

Benimsenen sorumluluk ise yargı kararları ile tam adı konacak olmakla beraber, görevlilerin kusuru üzerine kurulu bir sorumluluktur. Sorumlular mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olmaları halinde, sözkonusu kamu zararını öncelikle ödeyecekler, bilahare kendileri ahizlere rücu edebileceklerdir. Kamu zararlarının sorumlularından takip ve tahsili üst yöneticilerce, yönetim sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

5018 SAYILI KANUNUN ÖNGÖRDÜĞÜ HARCAMA SÜRECİ, GÖREVLİLER İLE GÖREV ALANLARIN YETKİ VE SORUMLULUKLARI

H.Bayram ÇOLAK

Muhasebat Genel Müdürlüğü

Daire Başkanı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, mali sistemimizde önemli ve ciddi sayılabilecek değişiklikleri de beraberinde getirmiş bir Kanundur. Bu kapsamda getirilen önemli düzenlemelerden birisi de harcama süreciyle ilgili olanıdır. Klasik gider sürecinden farklı bir anlayışın ürünü olan yeni süreç, harcamaların yerine getirilmesinden mali olarak ilgili idareleri sorumlu tutmaktadır. Bu nedenle de yeni harcama süreci, bütçe uygulamasından sorumlu harcamacı birimler tarafından önem taşımaktadır.

1 927 yılından 2006 yılına kadar olan 79 yıllık bir süreçte uygulanan ve kamu mali yönetimimizin anayasası olarak tarif edilmiş bulunan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda harcama süreci, kusursuz sorumluluk prensibi üzerine, yapılan harcamalardan neredeyse saymanı tek başına sorumlu tutan bir yapı üzerine oturmaktadır. Kural olarak yapılan harcamalardan mali olarak sorumlu olanlar, saymanlar ile tahakkuk memurlarıdır. Bunun dışında harcamanın çeşidine göre veya sorumluluk üstlenilmesi hallerinde bu sorumluluğa Yasada sayılan görevliler[1] ile ita amirleri[2] de dahil olmaktadır. Harcama prosedürü özetle sayman ve tahakkuk

[1] 1050 sayılı Yasanın 22 / B maddesine göre a) Bir giderin yapılmasına gerek gösteren görevliler, giderlerin gerçek gereksinme karşılığı olmasından tahakkuk memuru ile birlikte, b) Bir mal veya hizmetin alınmasında görevli olanlar ilgili usul hükümleri çerçevesinde, belli nitelikteki mal veya hizmetin en uygun bedelle elde edilmesinden, belli bir bedelle amaca uygun nitelikte en fazla mal veya hizmetin sağlanmasından doğrudan doğruya sorumludurlar. Aynı şekilde 22 nci maddenin E bendine göre de adı ne olursa olsun bir komisyon veya kurul gibi bir organ ya da uzman bir görevli tarafından düzenlenen keşif, hakediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelere dayanılarak yapılan ödemelerde Sayıştayca saptanacak sorumluluğa tahakkuk memuru ve saymanla birlikte, sözkonusu belgeleri düzenleyen ve onaylayan kişiler de katılır.

[2] 1050 sayılı Yasanın 13,82 ve 90 ıncı maddeleri ita amirlerinin sorumluluk mekanizmalarını düzenlemektedir.

memuru odaklı, tahakkuk memuru-ita amiri ve sayman üçlüsü tarafından gerçekleştirilmektedir

1050 sayılı Yasanın yerine kaim olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, klasik gider sürecinde rol alan tahakkuk memur, ita amiri ve sayman yerine gerçekleştirme görevlisi, harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisini harcama sürecinde yetkili ve sorumlu kılmakta, tabiri caizse harcama sürecinde ilgili kamu idarelerini yetkili ve sorumlu kılacak şekilde gider gerçekleştirme sürecini yeniden tasarımlamaktadır.

Aşağıda yeni harcama süreci hususunda getirilen genel esaslar ile süreçte görev alan personelin görev ve sorumlulukları ile kimlerin belirtilen görevleri ifa etmeleri hususlarına değinilmeye çalışılacaktır.

1- Harcama Yetkilisi, Yetki ve Sorumlulukları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre, harcama sürecinde görevli ve sorumlu olan aktörlerden ilki bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin en üst yöneticisi olan harcama yetkilisidir. Anılan Kanun hükümlerine göre, harcama süreci harcama yetkililerinin **"hizmetin gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgileri içeren"** harcama talimatını vermesiyle başlamaktadır[3]**.**

-5018 Sayılı Yasaya Göre Kimler Harcama Yetkilisi Olacak

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre, kamu idare bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimler harcama birimleri, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi[4] olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla bütçe sınıflandırması çerçevesinde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olmaktadır.

-Harcama Yetkililerinin Belirlenmesinde Belirleyici Unsur Bütçe Sınıflandırmasıdır.

Bilindiği üzere kamu idare bütçeleri, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırması; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört gruptan oluşmaktadır.

[3] 5018 sayılı Yasanın 32 nci maddesi
[4] Anılan Yasanın 3/k ve değişik 31 inci maddeleri

Kurumsal sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistemi benimsenmiş olup, birinci düzeyde Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi, yüksek yargı organları ile bakanlıklar ve bütçe türleri, ikinci düzeyde birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türleri kapsamında yer alan kurumlar, üçüncü düzeyde ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimler, dördüncü düzeyde ise destek ve lojistik birimler ile politika uygulayıcı birimler yer almaktadır.

Buna göre, kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan birimler, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerini, bu birimlerin en üst yöneticileri de harcama yetkililerini ifade etmektedir.

-Özelliği Bulunan İdarelerde Harcama Yetkilileri Belirlenirken Genel Prensip Dışına Çıkılabilir

Kural olarak harcama yetkilisinin belirlenmesinde esas kriter, analitik bütçe sınıflandırması çerçevesinde kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeylerine göre ödenek tahsis edilen harcama birimlerinden hareket ederek belirleme yapmaktır. Bu genel ilkeye rağmen bazı kamu idarelerinin bütçelerinin ABS ye göre sınıflandırılmasında zorluk yaşanması veya bazı idarelerin personel yetersizlikleri nedeniyle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük çekilmesi nedeniyle genel ilke çerçevesinde düzenleme yapılması imkanı bulunmamaktadır. Bu gibi durumlarda, diğer ifadeyle teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisinin, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilmesi de mümkündür. Bu noktada örneğin çok küçük bir belediyede harcama yetkilisi görevinin üst yönetici olan belediye başkanı tarafından yürütülmesi de mümkündür.

-Mahalli İdarelerde Harcama Yetkilileri Belirlenirken Genel Prensip Çerçevesinde Hareket Edilmelidir

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 46 ncı maddesinde, il özel idaresi bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak tanımlanmış, ilçelerde bu yetkinin kaymakam tarafından kullanılacağı belirtilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanununun 63 üncü maddesinde, belediye bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu uyarınca da mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır.

Mahalli idarelerde kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde ödenek tahsis edilen ana hizmet birimleri ve yardımcı hizmet birimleri ile danışma ve denetim birimlerinin en üst yöneticilerinin harcama yetkilisi olarak belirlenmesi ve yetki-sorumluluk tesisinin buna göre yapılması gerekmektedir.

Ancak yukarıdaki bölümlerde de bahsedildiği üzere, teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan ve bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan mahalli idarelerde harcama yetkisinin, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; İçişleri Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülmesi de mümkündür.

-Merkez Dışı Birimlerde Harcama Yetkilileri Belirlenirken Genel İlke Esas Alınmalıdır

5018 sayılı Kanunun 22 nci maddesi uyarınca kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri merkez dışı birimlerine ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler. Ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen merkez dışı birimlerin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Bu noktada A Bakanlığına bağlı olarak A İli taşra teşkilatına ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilmesi halinde, ödenek gönderilen taşra teşkilatının en üst amiri harcama yetkilisi (Duruma göre İl veya ilçe müdürü veya eşdeğer görevli) olmaktadır. Örnek Bayındırlık Müdürü, Sağlık Müdürü, Defterdar taşrada harcama yetkilisi olmaktadır. Ancak bu genel ilkeye istisna olacak şekilde ilçe Malmüdürlüklerinde ve ilçe özel idarelerinde harcama yetkilisi, Malmüdürü veya İlçe Özel İdare Müdürü yerine Kaymakamdır.

Diğer taraftan çeşitli bakanlık ve kuruluşlara bağlı; ilköğretim, ortaöğretim ve dengi okullar, başkanlık, hastane, dispanser, sağlık ocağı, sağlık merkezi, müze ve kütüphaneler, ceza ve tevkif evleri gibi birimlere ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilmesi halinde bu birimlerin okul müdürü, başhekim, tabip, başkan, müdür gibi unvanlara sahip en üst yöneticilerinin harcama yetkilisi olması gerekmektedir.

-Harcama Yetkisinin Birleştirilmesi

Teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığının, sosyal güvenlik kurumlarında ilgili bakanlığın, mahalli idarelerde ise İçişleri Bakanlığının uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebilir.

Uygun görüş talep yazılarında, harcama yetkisinin bir üst yönetim

kademesinde birleştirilme gerekçesine ayrıntılı olarak yer verilmesi gerekir.

Üst yönetici ve yardımcılarına harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilemez. Dolayısıyla teşkilat yapısı ile personel durumu elverişli bir belediyede üst yönetici olan belediye başkanı ile üst yönetici yardımcısı olan belediye başkan yardımcısının harcama yetkilisi olma imkanı bulunmamakla birlikte, harcama yetkilisi görevinin belediye başkan yardımcısının uhdesinde birleştirilmesi de mümkün değildir.

-Harcama Yetkisinin Devri

Harcama yetkilileri, kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla aşağıda belirlenen sınırlar dahilinde harcama yetkisini devredebilirler:

- Merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılarına, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

- Merkez dışı birimlerinde ise bölge müdürleri veya eşdeğer yetkililer, il müdürleri veya eşdeğer yetkililer ile nüfusu 50.000'i aşan ilçelerin ilçe müdürleri veya eşdeğer yetkililer harcama yetkilerini yardımcılarına,

- Belediye ve il özel idareleri ile bunlara bağlı idarelerin harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılarına, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

- Mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreteri, birlik müdürü veya birim amirlerine,

kısmen veya tamamen devredebilirler.

Her bir harcama işlemi itibarıyla, mal ve hizmet alımlarında ikiyüzellibin Yeni Türk Lirasını, yapım işlerinde ise birmilyon Yeni Türk Lirasını aşan harcamalara ilişkin harcama yetkisi hiçbir şekilde devredilemez.

Diğer taraftan harcama yetkisi devrinde aşağıdaki şartlara uygun davranılması gerekmektedir:

1-Yetki devri yazılı olmak zorundadır.

2-Devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalıdır.

3-Merkez teşkilatında harcama yetkisinin devri ve bu yetkinin geri alınması üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine; merkez dışı birimlerde ise mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir.

Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devredenin idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

-Harcama Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre, harcama süreci harcama yetkililerinin **"hizmetin gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgileri içeren"** harcama talimatını vermesiyle başlamaktadır[5]**.** 5018 sayılı Yasa hükümlerine göre harcama talimatı vererek süreci başlatan harcama yetkilileri,

-Harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mali mevzuata uygun olmasından

-Ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından

Sorumludur.

Yasa hükümlerine göre harcama yetkilileri sadece verdikleri harcama talimatlarında yukarıda belirtilen hususları araştırmakla ve sağlamakla yükümlüdürler.

Ancak yasal düzenleme bu olmasına rağmen harcama yetkililerinin sorumlulukları İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ile bir nevi Kanunun öngörüleri dışına çıkarılarak, harcama yetkililerinin bir nevi gerçekleştirilen harcamaların mali mevzuata uygun olmasından da sorumlu olması gerektiği gibi bir düzenlemeye gidilmiştir. Gerçekten de anılan Usul ve Esasların 11 inci maddesinde yer alan, ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir.

Mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi olması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmesi, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

hüküm gereğince harcama yetkililerinin de harcama talimatında belirtilen sorumlulukları dışında yapılan harcamaların mevzuata uygunluğu konusunda da sorumlu olmaları gerekmektedir.

-Birleşemeyecek Görevler İle Dikkat Edilmesi Gereken Diğer Hususlar

5018 sayılı Kanunun 5436 sayılı Kanunla değişik 60 ıncı maddesi uyarınca harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez.

[5] 5018 sayılı Yasanın 32 nci maddesi

Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenler mali işlem sürecinde görev alamazlar. Daha açık bir ifadeyle onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, mali karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi mali karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.

Harcama yetkilisinin kanuni izin, hastalık, geçici görev, disiplin cezası uygulaması, görevden uzaklaştırma ve benzeri nedenlerle geçici olarak görevinden ayrılması halinde ilgili harcama biriminin harcama yetkilisi vekaleten görevlendirilen kişidir.

İdarelerin teşkilat yapısında yer almayan birimler ile yurtdışı teşkilatına tahsis edilen ödeneklerin harcama yetkilileri üst yöneticiler tarafından belirlenmesi ve bunların mali hizmetler birimi ile muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmesi gerekir.

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.

2-Gerçekleştirme Görevlileri

Harcama sürecinin ikinci aşamasında devreye gerçekleştirme görevlileri girmektedir. 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. Dolayısıyla harcama yetkilisinin harcama talimatını vermesinden itibaren malın alınması veya hizmetin yaptırılması süreci başlamakta, bu süreç alım ve hizmet ifasına ilişkin kanıtlayıcı belgelerin ödeme belgesi ekinde harcama yetkilisine imzalatılması ve müteakiben de muhasebe yetkilisine sunulmasına kadar devam etmektedir. Belirtilen safhada ödeme belgesi[6] de (ödeme emri belgesi) gerçekleştirme görevlisi tarafından düzenlenmektedir. Kanunun 33 üncü maddesi hükmüne göre, giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır. Bu aşamada ödeme belgesini düzenleyecek gerçekleştirme görevlisinin kim olacağı ile sorumlulukları ön plana çıkmaktadır.

[6] Ödeme belgesi kesin ödemelerde ödeme emri belgesini, ön ödemelerde ise muhasebe işlem fişini ifade etmektedir.Dolayısıyla ödeme belgesi denilince ödeme emri belgesi ile muhasebe işlem fişi akla gelmektedir.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların[7] 12 nci maddesine göre ödeme belgesini düzenleyecek gerçekleştirme görevlisinin harcama yetkililerinin yardımcıları veya hiyerarşik olarak harcama yetkilisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından biri olması ve bu görevlilerin de harcama yetkilisi tarafından görevlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu gerçekleştirme görevlisinin ifa edeceği en önemli fonksiyon ise, ön mali kontrolu[8] gerçekleştirmektir.

3-Ön Mali Kontrol Görevlileri

Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparlar. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşülerek ödeme belgesinin imzalanması gerekir. Dolayısıyla ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisi tarafından ödeme emri belgesi harcama yetkilisi tarafından imza edilmezden önce, ön mali kontrol işlemi yapılmakta ve yapılan kontrol işlemi ödeme belgesi üzerinde şerh düşülmek suretiyle belirtilmektedir.

Ödeme belgeleri üzerinde gerçekleştirilen ön mali kontrol işlemi sadece gerçekleştirme görevlisi tarafından yapılmamaktadır. Anılan işlemlerin aynı zamanda mali hizmetler birimi tarafından yapılması da imkan dahilinde bulunmaktadır. Eğer üst yönetici tarafından ödemelere ilişkin evrakın mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulması yönünde karar alınması halinde, ön mali kontrolün ikinci olarak mali hizmetler birimi tarafından yapılması gerekmektedir.[9] Mali hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda, mali karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhinin düşülmesi, mali karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tabi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilmesi gerekmektedir.

---

[7] 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 (3.Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[8] Ön mali kontrol,kamu idarelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolü ifade etmektedir.

[9] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların maddelerine göre, üst yöneticinin onay vermesine gerek bulunmadan mali hizmetler birimi tarafından yapılması gereken mali kontroller, anılan usul ve esasların 16-26 ncı maddelerinde belirtilmiştir.

Ön mali kontrol işlemleri tamamlandıktan sonra düzenlenen ödeme belgesinin harcama yetkilisi tarafından imzalanması gerekmektedir. Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir.

Mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi olması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmesi, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

-Mali Hizmetler Biriminin Ön Mali Kontrolüne Tabi Mali Karar ve İşlemler

Kanun uygulamasında ön mali kontrolün yapılacağı yerler, harcama birimleri ile mali hizmetler birimidir. 5018 sayılı Kanunla mali sistemimize giren mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi olan diğer bir ifadeyle, muhakkak surette mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulması gereken mali karar ve işlemler şunlardır:

1-Kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması,

2-Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarının kontrolü,

3-Taşınır ve taşınmaz satışı işlemlerinin kontrolü,

4-Taşınmazların kira işlemlerinin kontrolü,

5-Ödenek gönderme belgelerinin kontrolü,

6-Ödenek aktarma işlemlerinin kontrolü,

7-Kadro dağılım cetvellerinin kontrolü,

8-Serbest seyahat kartı listelerinin kontrolü,

9-Seyyar görev tazminatı cetvellerinin kontrolü,

10-Geçici işçilerin pozisyonlarının kontrolü,

11-Yan ödeme cetvellerinin kontrolü,

12-Giyecek yardımı dağıtım listelerinin kontrolü,

13-Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmelerinin kontrol,

14-Yurtdışı kira katkısının kontrolü.

- Ön Mali Kontrole Tabi Tutulacak Karar ve İşlemler Dışında Kalan Mali Karar ve İşlemlerin Kontrole Tabi Tutulup Tutulmayacağı

İdarelerce gerek duyulması halinde, yukarıda belirtilen mali karar ve işlemlerin dışında kalan mali karar ve işlemlerin de aynı usul ve esaslar çerçevesinde mali hizmetler birimine kontrol ettirilmesine yönelik

düzenleme yapılabilir. Bu konuda yapılacak düzenlemeler üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe konulur. Bu düzenlemelerde, mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi tutulacak mali karar ve işlemler, tür, tutar ve konu itibarıyla belirlenir. Örnek olarak yapılan harcamalarla ilgili olarak düzenlenen ödeme belgeleri üst yöneticinin onay vermesi halinde sınırları da belirtilmek kaydıyla mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi tutulabilir.

İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin olarak yapılan düzenlemeler, üst yöneticinin onayını izleyen on iş günü içinde Bakanlığa bildirilir.

- Uygun görüş verilmeyen mali karar ve işlemler

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmediği halde harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin mali hizmetler birimince kayıtları tutulur ve aylık dönemler itibariyle üst yöneticiye bildirilir. Söz konusu kayıtlar iç ve dış denetim sırasında denetçilere de sunulur.

- Kontrol süresi

Mali hizmetler birimi, kontrol ve uygun görüş işlemlerini belirlenen süre içinde sonuçlandırmak zorundadır. Yönetmelikte belirtilen sürelerin başlangıç tarihinin belirlenmesinde, mali hizmetler biriminin evrak giriş kayıt tarihini izleyen iş günü esas alınır. Mali hizmetler biriminin talebi ve üst yöneticinin onayı üzerine bu süreler bir katına kadar artırılabilir.

4-Muhasebe Yetkilisi

Ödeme belgesinin harcama yetkilileri tarafından imzalanmasından sonra artık ödemenin yapılmasını sağlamak için evrakın muhasebe yetkilisine[10] gönderilmesi gerekmektedir.

Muhasebe yetkilisi, gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması olarak tanımlanabilecek muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu kişilerdir. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca

[10]Muhasebe yetkilileri, gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması olarak tanımlanabilecek muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu kişilerdir

yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.

-Muhasebe Yetkilisinin Görev ve Yetkileri

Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri aşağıda belirtilmiştir.

a) Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek.

b) Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek.

c) Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek.

d) Yukarıdaki bentlerde sayılan işlemlere ve diğer mali işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek.

e) Gerekli bilgi ve raporları, Bakanlığa, hizmet verilen ilgili kamu idaresinin harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğer mercilere muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen sürelerde düzenli olarak vermek.

f) Vezne ve ambarların kontrolünü ilgili mevzuatında öngörülen sürelerde yapmak.

g) Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak.

h) Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasebe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek.

ı) Hesabını kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak.

j) Muhasebe birimini yönetmek.

k) Diğer mevzuatla verilen görevleri yapmak.

-Muhasebe Yetkilisinin Sorumlulukları

Muhasebe yetkilileri;

a) Muhasebe hizmetlerinin zamanında yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun,saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından,

b) Mutemetleri aracılığıyla aldıkları ve elden çıkardıkları para ve parayla ifade edilen değerler ile bunlarda meydana gelen kayıplardan,

c) Ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu aşamalarında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesi ve kontrolünden,

d) Yersiz ve fazla tahsil edilen tutarların ilgililerine geri verilmesinde, geri verilecek tutarın, düzenlenen belgelerde öngörülen tutara uygun olmasından,

e) Ödemelerin, ilgili mevzuatın öngördüğü öncelik sırası da göz önünde bulundurularak, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmasından,

f) Rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklardan,

g) Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol etmekten,

h) Yetkili mercilere hesap vermekten,

sorumludurlar.

Muhasebe yetkililerinin Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Muhasebe yetkililerinin ret ve iadeler ile ayrılıp gönderilmesi gereken paylara ilişkin fazla ve yersiz ödemelerde sorumluluğu, Yönetmeliğin[11] 29 uncu maddesi uyarınca yapması gereken kontrollerle sınırlıdır.

- Ödeme Emri Belgesi ve Ekleri Üzerinde Yapılacak Kontroller

Muhasebe yetkilileri ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde;

a) Yetkililerin imzasını,

b) Ödemenin çeşidine göre ilgili mevzuatında belirlenen belgelerin tamam olmasını,

c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,

d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

kontrol etmekle yükümlüdürler.

Muhasebe yetkilileri, yukarıda belirtilen kontroller dışında kontrol ve inceleme yapamaz; ödemelerde ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz ve ödemeye zorlanamaz.

[11] Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Muhasebe yetkilileri, ödeme emri eki belgelerin, ödemesi yapılacak giderin çeşidine ve alım şekline göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde ve özel mevzuatında öngörülen belgelerden olmasını ve bu belgelerin eksiksiz olarak ödeme emri belgesi ekine bağlanmasını kontrol etmekle sorumlu olup, belgelerin alınan mal veya hizmet ya da yapılan iş bazında miktar veya ara toplam olarak bütçedeki tertiplerine uygunluğunun kontrolünden ve doğruluğundan sorumlu değildir.

Muhasebe yetkililerinin maddi hataya ilişkin sorumlulukları; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hakediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde, bilerek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması ve muhasebeleştirmeye esas toplamlarının muhasebeleştirme belgesinde ilgili hesaplara noksan veya fazla kaydedilmek suretiyle yapılan yersiz ve fazla alma, verme, ödeme ve gönderilmesiyle sınırlıdır. Teknik nitelikteki belgelerde, bu niteliğe ilişkin olarak yapılmış maddi hatalardan bu belgeleri düzenleyen ve onaylayan gerçekleştirme görevlileri sorumlu olup, muhasebe yetkililerinin bu belgelere ilişkin sorumlulukları aritmetik işlemlerdeki yanlışlıklarla sınırlıdır.

Muhasebe yetkilileri, ön ödemeler ile geri verilecek para ve para ile ifade edilen değerlere ilişkin olarak düzenlenen muhasebeleştirme belgeleri ve ekleri üzerinde de sadece yukarıda belirtilen hususları kontrol etmekle yükümlüdürler.

-Muhasebe Yetkilisinin Nitelikleri ve Atanması

Muhasebe yetkilisi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşımaları gerekir:

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 binin altında olan ilçe belediyeleri ile mahalli idare birliklerinde muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların yukarıdaki fıkranın (c), (d), (e) ve (f) bentlerinde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla, en az lise ve dengi okul mezunu olmaları ve kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az 4 yıl çalışmış olmaları yeterlidir.

Lise ve dengi okul mezunu adayların sertifika eğitim programının konuları Bakanlık tarafından ayrıca belirlenir ve sınavları ayrı yapılır. Bu şekilde sertifika eğitim programını başarıyla tamamlayan lise ve dengi okul mezunlarına sadece belde ve nüfusu 25 binin altında olan ilçe belediyeleri ile mahalli idare birliklerinde görev yapma yetkisi veren sertifika verilir. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi Maliye Bakanlığınca, diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler tarafından atanır.

Muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak meslekî konularda eğitime tâbi tutulur ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir.

-Mevcut Saymanların (Muhasebe Yetkilileri) Durumu

31/12/2005 tarihi itibarıyla kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini birinci derecede sorumlu olarak yürütmekte olanlar, 1/1/2006 tarihinden itibaren, bulundukları kamu idarelerinin muhasebe yetkililiği görevini sertifikalı muhasebe yetkilisi atanıncaya kadar yürütürler. Ancak bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen idarelerde sertifikalı muhasebe yetkilisi atanıncaya kadar muhasebe hizmetleri kamu idarelerince görevlendirilen personel tarafından yürütülür.

Maliye Bakanlığınca verilecek mesleki eğitimden geçmek ve yapılacak sınavda başarılı olmak şartıyla, 31/12/2005 tarihi itibarıyla;

a) Maliye Bakanlığı kadrolarında Bütçe Dairesi Başkanı, Muhasebe Müdürü, Gelir Saymanlık Müdürü, Malmüdürü, Saymanlık Müdürü, Vergi Dairesi Müdürü, Vergi Müdürü, Askeri Defterdar, Devlet Muhasebe Uzmanı ve Muhasebe Denetmeni olarak görev yapanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar,

b) Özel bütçeli idareler, mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe birimlerinde, birinci derecede sorumlu olarak çalışanlar ile daha önce bu görevi en az beş yıl yapmış olanlarla, bu idarelerde bütçe dairesi başkanı, gelir ve gider dairesi başkanı, muhasebe daire başkanı, gelir müdürü, bütçe müdürü ve muhasebe müdürü olanlar, anılan idarelerde, muhasebe yetkilisi olarak, 31/12/2007 tarihine kadar atanabilirler. Ancak, (a) ve (b) bentlerinde belirtilen kadrolara daha önce

sınavla atanmış olanların muhasebe yetkilisi olarak atanmalarında sınav şartı aranmaz. Sınava girecek olan muhasebe yetkilisi adaylarının öğrenim durumlarına göre sınav konularını ayrıca belirlemeye, sınavlarını ayrı yapmaya ve durumlarına uygun sertifika vermeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

SONUÇ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kabulüyle birlikte tahakkuk memuru, sayman ve ita amirinden oluşan ve sorumluluğun neredeyse sayman ile tahakkuk memurunun üzerinde olduğu klasik gider süreci tarihe karışmıştır. Öngörülen yeni süreç, bütçe uygulama sürecinde ilgili kamu idarelerine yetki ve sorumluluk verme anlayışına uygun olarak harcama sürecindeki yetki ve sorumluluğu tamamen ilgili kamu idarelerinin kendilerine bırakılmıştır. Daha önceleri bütçe uygulamasında kamu idarelerinin dışında kalan birimleri de sorumluluğa ortak eden anlayış yeni Yasayla terkedilmiştir. İlk bakışta her kamu idaresini yaptığı işlemlerden sorumlu tutulması sonucuna yol açtığı için beğeni toplayan yeni harcama süreci, idari ve mali yapımızla ne derece tutarlı ve uygun olduğu noktasında da çokça eleştiriye uğrayacak gibi gözükmektedir. Yapılan düzenlemelerle, mevcut merkeziyetçi idari ve mali yapımız bir kenara bırakılarak federal diyebileceğimiz yapılanma yönünde adım atılmaktadır. [12]

[12] ÇOLAK H.Bayram, "Yeni Harcama Süreci Neler Getiriyor" , Yaklaşım Dergisi, Şubat 2006

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

Baki Kerimoğlu
Muhasebat Genel Müdürlüğü
Daire Başkanı

I- Giriş

Devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalarına ilişkin işlemlerin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın temel araçlarından birisidir. Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi, hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında güvenilir veri sağlar. Bu yönüyle devlet muhasebesi, yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlar.

Geçmiş yıllarda, özellikle ulusal ekonomide devletin rolünün az olduğu dönemlerde, ekonominin yönetimi için bilgi ihtiyacı da daha az ve basitti. Bu nedenle, geçmişte devlet muhasebesi uygulamaları, bütçenin hazırlanması ve uygulanması işlemleri üzerinde yoğunlaşmaktaydı. Bu yüzden de, bütçe yılı içinde tahsil edilen gelirler ile yapılan giderlerin kaydı ve raporlanması yeterli görülmekteydi. Ancak, zaman içinde hükümetlerin ekonomik faaliyetleri ve etkileri artmış ve bunun sonucu olarak hükümetlerce alınan ekonomik kararlar ulusal ekonomiye yön vermeye başlamıştır. Bu gelişmeler, dikkatleri hükümetlerin aldıkları mali kararların ve yaptıkları mali işlemlerin kaydına ve raporlanmasına, yani, devlet muhasebesi ve mali raporlamaya çekmiştir. Bunlarla birlikte, devlet muhasebesi ve mali raporlamada bir değişim ve gelişim süreci yaşanmaya başlanmıştır. Ancak geldiğimiz dönemde devlet muhasebesi ile ilgili çalışmalar ve gelişmeler henüz netleşmemiştir.

Devlet muhasebesi ile ilgili belirsizlik, devlet sektöründe uygulanması gereken muhasebenin özel sektör muhasebesinden ne ölçüde ve nasıl farklılaşması gerektiği konusunda henüz tam olarak karar verilememiş olmasından kaynaklanmaktadır.

II- Devlet Muhasebesinin Kapsamı

Hükümetlerin mali kararlarına ve uyguladıkları mali politikalara ilişkin geçmişteki kısıtlı bilgi ihtiyacı, daha ziyade basit ve bütçe odaklı

muhasebe sistemlerinin oluşturulması ile neticelenmiştir. Ancak, zaman içinde devletin ekonomideki ağırlığının artmaya başlamasıyla birlikte, ekonomi yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilginin kapsamı genişlemiş, bunun sonucu olarak da devlet muhasebesinde önemli gelişmeler kaydedilmiştir.[1]

Devlet muhasebesi, gayri safi milli hasıla, milli gelir ya da büyüme oranı gibi ulusal ekonominin büyüklüğünü ölçmez. Fakat, ulusal ekonominin bütününü kapsayan ölçümler için önemli bir girdi ve altyapı oluşturur. Zira devlet hesapları, ulusal hesapların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. O nedenle, devletin mali işlemlerini kaydeden ve raporlayan sağlam bir muhasebe sistemi, söz konusu ulusal büyüklüklerin doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanmasına temel oluşturur.

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 kar elde etmek olduğundan devlet muhasebesinin dışındadırlar. Öyleyse 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 birimlerinde karşılaştırma yapmaya ve konsolide edilmeye elverişli mali raporların hazırlanmasını sağlamaktır.

Genel yönetim sektörü 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'da olduğu gibi, özel sektör muhasebe standartlarını uygulayan ülkeler vardır. Ancak dünyadaki gelişmeler ve ihtiyaçlar göstermektedir ki devlet sektörünün muhasebe ihtiyaçları, özel sektörünkilerden çok farklıdır. Örneğin, ulusal savunma, adalet ve eğitim gibi bazı kamu hizmetlerinin maliyet ölçümü çok zor ve kendine özgüdür.

Devlet sektöründe, maliyet ölçümü yerine kamu hizmetlerinin maliyetlerinin ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırması ön plana

[1] Devlet muhasebesi uygulamaları ve devlet muhasebesindeki gelişmeler konusunda Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğünce Kasım 2002 ayında yayımlanan "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına" adlı kitaba bakılabilir.

çıkmaktadır.[2] Fonksiyonel sınıflandırmada kamu hizmetleri, OECD tarafından geliştirilen 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 olarak on ayrı sınıfa ayrılmıştır. Ayrıca IMF'nin Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı GFSM2001'de gelirler ve giderler, tüm ülkelerde uygulanabilecek şekilde, ekonomik sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Devlet harcamaları yukarıda sayılan 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 imkan sağlamaktadır.

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

Devlet muhasebesindeki gelişmelerin başlangıcı, esas olarak Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (WB) gibi uluslararası kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi oluşumların devletlere ve bölgesel ekonomik ve siyasi oluşumlara ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacının ortaya çıkmasına dayanmaktadır.. Bu gelişmeyi anlamak oldukça kolaydır; çünkü değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün değildir. Örneğin, bir ulusal ekonomi içinde merkezi yönetim ile yerel yönetime dahil birimler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali raporlar üretmek mümkün değildir. Yine aynı şekilde, örneğin, Avrupa Birliği içinde üye devletler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa Birliğin konsolide edilmiş mali tablolarını oluşturmak zordur ya da mümkün değildir. Benzer bir şekilde, örneğin dünya ülkelerinin mali istatistiklerini derlemekle yükümlü IMF için, farklı ülkelerden gelen ve farklı muhasebe standartlarına göre üretilmiş devlet mali istatistiklerini birbiri ile karşılaştırmak ve doğru bir şekilde birleştirmek mümkün değildir.

[2] Kamu harcamalarının fonksiyonel sınıflandırması konusunda SNA93 ve IMF tarafından yayımlanan Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (Government Finance Statistics Manuel 2001) e bakılabilir.

Dolayısıyla, yukarıda anılan uluslararası kuruluşlar, dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki gayretlerini artırmışlardır.

Yukarıda bahsedilen düzenlemeler ve çalışmalar birbirinden çok farklı değildir. Özellikle SNA93, ESA95 ve GFSM2001, devlet mali istatistiklerinin kapsamı konusunda ve hesapların sınıflandırılması konusunda oldukça benzer düzenlemeleri içermektedirler. Burada üzerinde durulması gereken en önemli konu, devlet muhasebesinin kapsamıdır. Daha önce de belirtildiği gibi, devlet muhasebesi, ulusal ekonomi içinde genel yönetim sektörüne dahil merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik alt sektörleri içinde yer alan 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 ve getirilen standartlar da istatistiksel raporlamaya yöneliktir.. Ancak, istatistiksel raporlama mali raporlamadan farklıdır. Bu yönü ile, yukarıdaki düzenlemelerle geliştirilen standartlar, devlet muhasebesinde mali raporlama standartlarından ayrılmaktadır. Böyle olunca, devlet sektöründe mali raporlama hazırlamak ile, uluslararası kuruluşlar için istatistiksel raporlama yapmak gibi ikili bir uygulama ortaya çıkmıştır. Kısacası 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.

III- Amaç Yönünden Devlet Muhasebesinin Sınıflandırılması

Devlet muhasebesi kavramını kullandığımızda asıl olarak mali muhasebeyi anlarız. Ancak genel yönetim sektöründe uygulanabilecek muhasebe türleri mali muhasebe, bütçe muhasebesi ve yönetim muhasebesi olmak üzere üçe ayrılır.

Mali muhasebe (financial accounting) mali varlıklar, yükümlülükler, net değer hesapları, faaliyet gelir ve giderleri ile koşullu yükümlülüklere 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 (budgetary accounting), yönetim birimlerinde yetkili organlarca kabul edilen bütçe kanunu veya belgelerinin, ilgili mali yıl içinde uygulanmasına ilişkin işlemlerin kaydedilmesi, sonuçlarının raporlanması, kesin hesabın çıkarılması ve aklanmak için gerekli doküman ve belgelerin ilgili meclislere sunulmasıdır. Bütçe muhasebesinde varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesaplar kesin hesaba dahil 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.

Mali Muhasebe ve Yönetim Muhasebesinin Farkları

Mali muhasebe	Yönetim muhasebesi
Geçmişe yöneliktir: geçmişteki performansı paydaşlara raporlar.	Geleceğe yöneliktir: geleceğin planlanması ve karar alma mekanizmalarının desteklenmesine katkı sağlar.
Önceden belirlenmiş standartlarla yönetilir.	Yönetim biriminin yapısına ve ihtiyacına bağlı olarak çeşitli bilimsel sistem ve kaynaklardan derlenmiş yöntemlerle yönetilir.
Somut rakamlarla kullanılır.	Çeşitli tahminler ve geliştirilmiş modeller kullanılabilir.
En iyi muhasebeciler tarafından uygulanır ve anlaşılır	Yönetim sorumluluğu taşıyan herkes tarafından anlaşılabilir.
Sadece parasal değere dayanır.	Parasal değerler dışında verileri de içerebilir.

Yönetim muhasebesi (managerial accounting) yönetim biriminin gelecekte daha güçlü olabilmesi ve hizmet kalitesinin arttırılabilmesi için yöneticilerin geleceği planlamak ve doğru karar alabilmelerine dayanak sağlayacak bilgi ve verilerin raporlanması amacıyla tutulur. Yukarıdaki tabloda da gösterildiği üzere yönetim muhasebesi mali muhasebeden pek çok açıdan farklıdır. Modern kamu yönetim birimlerinin bu üç muhasebe sistemini de kendi yönetim yapıları ve 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 ülkelerde kamu yöneticilerini önemli bir yükümlülük altına sokmaktadır. Kamu yöneticilerin bu yükümlülüğü, yerel

yönetimler dahil, genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinde vardır.

IV- Ülkemizde Devlet Muhasebesi Uygulamaları

Türkiye'de genel yönetim kapsamına dahil yönetim birimlerinde muhasebe sistemleri birbirinden farklı olarak hazırlanmakta ve uygulanmakta olup, uygulama birliği yoktur.[3] Devlet muhasebesinde birliğin sağlanması ve bütün yönetim birimlerinde ortak olarak kullanılan muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına ilişkin daha önce bazı düşünceler oluşmasına karşın, bu konuda 2001 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çıkana kadar somut bir çalışma yapılamamıştır. Böyle olunca, genel yönetim (devlet) sektörünün mali istatistiklerinin derlenmesi, saydamlık ve hesap verilebilirlik anlayışı içinde kamuoyunun bilgi ve denetimine sunulmasına ilişkin bir altyapı da gelişememiştir.

Devlet muhasebesinde en önemli rolün Maliye Bakanlığı'na ait olması gerekirken, Maliye Bakanlığı'nın devlet muhasebesi alanındaki çalışmaları genel ve katma bütçeli idareler ve döner sermayelerle sınırlı kalmıştır. Maliye Bakanlığı tarafından,1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'ndan alınan yetkiye istinaden, genel ve katma bütçeli idareler için, asıl olarak bütçe uygulama sonuçlarının kaydını 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 Yönetmeliği'dir. 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.

[3] Ülkemizde 5018 sayılı Kanundan önce uygulanmakta olan devlet muhasebesi sorunlarında daha detaylı bilgi için Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğünce Kasım 2002 ayında yayımlanan "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına" adlı kitaba ve Erkan Karaarslan tarafından kaleme alınan ve TÜRMOB tarafından yayımlanan "Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebe Standartları" başlıklı 2005-11 sayılı Sirküler Rapora bakılabilir.

Maliye Bakanlığı ayrıca, 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 49. maddesine istinaden kurulan döner sermayeler için tam tahakkuk esasına dayalı Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'ni hazırlayarak ve 1999 yılında uygulamaya koyarak döner sermayelerde muhasebe ve raporlama konusunda bir uygulama birliği sağlamıştır. Bu Yönetmelik, özel sektör muhasebesi mantığına uygun olarak hazırlanmıştır. Ancak, gelinen noktada, 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.

Yerel yönetimlerin muhasebe sistemleri, 1990 yılında İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Bakanlar Kurulu kararıyla uygulamaya konulan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ile İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği'ne göre yürütülmektedir. 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.

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 kapsamaktadır ve bu kuruluşlara 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 bunlar, isteğe bağlı olarak oluşturulduklarından ve aynı durumdaki sınırlı kişileri kapsadıklarından dolayı genel yönetim kapsamı içinde sayılmamaktadırlar.

Türkiye'deki sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe sistemleri, bazı sorunlara rağmen, ülkenin genel yönetim sektörüne dahil 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 bulunmasa bile bu kurumlardaki 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.

V- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Devlet Muhasebesinin Örgütsel Yapısı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hazırlanırken iki temel amaç vardı: birincisi, genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartlarının uygulanmasını sağlamak üzere tek bir merkezi idareye yetki vermek; ikincisi de devlet muhasebe sisteminde genel yönetim kapsamındaki bütün kamu idarelerini kapsayacak şekilde, tahakkuk esaslı bir muhasebe ve mali raporlama sistemine geçmek. Bu amaçlar önemli ölçüde gerçekleştirilmiştir.

Devlet muhasebesinin kapsamı, daha önce de belirtildiği üzere, genel yönetim sektörüne dahil bütün kamu idareleridir. Bu çerçevede merkezi yönetim birimleri, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimler aynı devlet muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planını uygulayacaklardır. Bu uygulama, daha önce gereği belirtilen genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinin konsolide edilmiş mali raporlarının hazırlanmasını mümkün kılacaktır. Ülkemizde devletin ekonomideki ağırlığının % 50 nin üstünde[4] olduğu düşünüldüğünde, milli gelir ve gayri safi milli hasıla gibi ulusal büyüklüklerin doğru hesaplanabilmesi için ulusal hesapların girdisi olan genel yönetim sektörünün hesaplarının sağlıklı bir şekilde ölçülmesi zorunludur.

Ülkemizde devlet muhasebe sisteminin örgütsel yapısı, 5018 sayılı Kanunun 5436 sayılı Kanunla değiştirilmiş 49 uncu maddesinde belirlenmiştir. Buna göre genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak devlet muhasebe ve raporlama standartları, Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenecektir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlar, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, ilgili idarelerin de görüşü alınarak, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek ve Bakanlar Kurulu kararıyla (BKK) yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenecektir.

Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin hususlar, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp BKK ile çıkarılacak

[4] Ülkemizde kamu kesiminin ekonomideki ağırlığının, Sayın Prof. Dr. Güneri Akalın gibi, %70 in üstünde olduğunu ölçen akademisyenler de vardır.

yönetmeliğe uygun olarak, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı tarafından; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idareler ve mahalli idareler için ise İçişleri Bakanlığı tarafından Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak hazırlanacaktır.

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşılacağı üzere, 5018 sayılı Kanuna göre ülkemizde devlet muhasebe standartları ve bunların uygulanmasına ilişkin politikaları belirleme görevi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Diğer idareler ve yerel yönetimlerde devlet muhasebesinin uygulanmasına ilişkin düzenlemeler, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen standartlar ve politikalar çerçevesinde İçişleri Bakanlığı tarafından, gerçekleştirilecektir.

Kanunun 50 inci maddesindeki "Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mubadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir" hükmü kayıtların tahakkuk esasına göre tutulacağına işaret etmektedir. Yine Kanunun 51 inci maddesindeki "Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir" hükmü tahakkuk esasına göre muhasebe döneminin mali yıl olduğunu, "Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir" hükmü de bütçe muhasebesinin nakit easına göre tutulacağı ve bütçe muhasebesinde de muhasebe döneminin mali yıl olduğunu hüküm altına almaktadır. Kanunun 51 inci maddesinden ülkemizde devlet muhasebesinin tahakkuk esasına göre mali muhasebe ve nakit esasına göre bütçe muhasebesi olmak üzere iki ayrı şekilde tutulacağını anlamaktayız.

Genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri, 5018 sayılı Kanunun 61 inci maddesine göre, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde, Hazine Müsteşarlığı hariç, Maliye Bakanlığı tarafından, yerel yönetimler dahil, diğerlerinde ise kendileri tarafından yürütülecektir. Kanunun 62 inci maddesine göre kamu idarelerinde devlet muhasebesini yürütecek olan görevliler, Maliye Bakanlığı tarafından verilecek devlet muhasebecisi sertifikasına sahip olacaklardır. Bu durum, ülkemizde devlet muhasebesinin artık belgeli devlet muhasebecileri aracılığıyla yürütülebileceği anlamına gelmektedir.

VI- Devlet Mali İstatistiklerinin Hazırlanması

5018 sayılı Kanun ile getirilen önemli yeniliklerden birisi de, yerel yönetimleri de kapsayan bütün genel yönetim birimlerinin konsolide edilmiş mali istatistiklerinin hazırlanmasıdır. Şimdiye kadar bu alanda sorumluluk üstlenmiş merkezi bir birim yoktu. Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Devlet Planlama Teşkilatı ve Devlet İstatistik Kurumu çeşitli raporlar hazırlamaktaydılar. Aynı konuda hazırlanan raporlar arasında bazen farklılıklar da olabilmekteydi. Bu şekilde birden fazla merkezi birimin aynı

konularda rapor yayımlaması, gelişmiş ülkelerde veri kirlenmesi (data pollution) olarak yorumlanmaktadır.

5018 sayılı Kanunun 53 üncü maddesi ile genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali istatistiklerinin Maliye Bakanlığı tarafından derleneceği ve üçer aylık dönemler itibariyle yayımlanacağı ilk defa hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı ayrıca, merkezi yönetimin konsolide edilmiş mali istatistiklerini derleyerek aylık dönemler itibariyle yayımlayacaktır. Merkezi yönetim açısından aylık ve genel yönetim açısından üçer aylık olarak belirlenen dönemler dünyadaki raporlama süreleri ile uyumludur. Burada Maliye Bakanlığı'na verilen yetki, kamu idarelerinin kendi görev alanları ile sınırlı olmak üzere istatistiksel raporlar hazırlamalarına engel değildir.

Devlet mali istatistiklerinin hazırlanması konusunda 5018 sayılı Kanunun 52 inci ve 54 üncü maddelerinde iki önemli husus daha hüküm altına alınmıştır: Birincisi, devlet mali istatistiklerinin uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanışlılık, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde, yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından hazırlanması ve ikincisi ise, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan bir yıla ait devlet mali istatistiklerinin, izleyen yılın Mart ayı içinde, hazırlama, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenen standartlara uygunluk açısından, dış denetim organı olan Sayıştay'ın değerlendirilmesine tabi tutulmasıdır. Bu değişiklik bir anlamda Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanacak devlet mali istatistiklerinin doğruluğuna olan güvenin teminatı olacaktır.

VII- Muhasebenin Hukuki Dayanakları ve Düzenlenecek Raporlar

Daha önce de belirtildiği üzere, ülkemizde genel yönetim kapsamına giren kamu idarelerinde uygulanacak tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin yasal altyapısı 5018 sayılı Kanun ile oluşturulmuştur. Maliye Bakanlığı ülkemizde Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak tahakkuk esaslı devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve devlet mali istatistiklerinin derlenmesi konusunda tek merkezi kamu idaresi olarak belirlenmiştir.

Maliye Bakanlığı 5018 sayılı Kanunun geçici 3. maddesindeki yetkiye istinaden Devlet Muhasebe Standartları Kurulu çalışmaya başlayıncaya kadar, yerel yönetimler dahil, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak devlet muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı, hazırlanacak raporlar ile muhasebe politikaları Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenmiştir.

Adı geçen Yönetmelikle birlikte ülkemizdeki devlet muhasebesi, genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama kavramları, ilkeleri, standartları ve çerçeve hesap planı ile sistemli bir temele oturtulmuştur.

5018 sayılı Kanunun 50 inci maddesindeki "Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir" tanımı, devlet muhasebesinin tahakkuk esasına göre tutulacağına işaret etmektedir. Kanunun 49 uncu maddesine göre İçişleri Bakanlığı'nın, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen standartlara, ilkelere ve politikalara uygun olarak ikincil düzenlemeler hazırlanacaktır.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe uygulaması ne anlama gelmektedir? Öncelikle genel yönetim kapsamına dahil kamu idareleri Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde yer alan çerçeve hesap planındaki hesapları kullanarak muhasebeleştireceklerdir. Çerçeve hesap planı, bilanço hesapları, faaliyet hesapları ve bütçe hesaplarından oluşmaktadır. Bir yönetim biriminde bütün varlık ve yükümlülüklere ilişkin gerçekleşen mali işlemler, tahakkuk esasına göre ilgili bilanço ve faaliyet hesaplarına kaydedilecektir. Bunun sonucunda her yönetim birimi bilanço çıkarabilecektir. Bütün gelir ve giderler tahakkuk esasına göre gelir ve gider hesaplarına, bütçe gelir ve giderleri de nakit esasına göre bütçe hesaplarına kaydedilecektir. Bu uygulama, yönetim birimlerinde mali muhasebe ve bütçe muhasebesinin birlikte tutulacağı anlamına gelmektedir. Böylece, yönetim birimlerinin genel mali durumunu gösteren bilanço, dönem faaliyet sonucunu gösteren faaliyet raporu ve bütçe uygulama sonuçlarını gösteren bütçe uygulama sonuçları ayrı ayrı raporlanabilecektir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yönetim birimlerince hazırlanacak raporlar şunlardır:

a) Mizan cetveli

b) Bilanço

c) Faaliyet sonuçları tablosu

ç) Bütçe uygulama sonuçları tablosu

d) Nakit akım tablosu

e) Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu

f) İç borç değişim tablosu

g) Dış borç değişim tablosu

ğ) Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu

h) Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu

ı) Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu

i) Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu

j) Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu

k) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu

l) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu

m) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu

n) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu

o) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu

ö) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu

Yukarıda sayılan raporları, kapsama dahil bütün yönetim birimleri her muhasebe veya raporlama dönemi itibariyle hazırlayacaklardır. O nedenle kamu idarelerinin muhasebe birimlerinin, dönem içindeki faaliyetlerini yürütürken ve muhasebe işlemlerini ilgili hesaplara kaydederken, yukarıda sayılan raporları hazırlayabilmek için gerekli teknik ve idari altyapıyı oluşturmaları gerekmektedir.

Öngörülen mali raporlar sağlıklı bir şekilde hazırlanabilir ve önceden belirlenen zamanlarda paydaşların ve kullanıcıların bilgisine sunulabilirse, yönetim birimlerinde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasına ve geliştirilmesine yönelik olarak çok önemli bir temel oluşturulacaktır.

IX- Genel Yönetim Sektörüne İlişkin Veri Güvenilirliğinin Teminatı

Bir ülkede veri teminatı ve veri güvenilirliği çok önemlidir. Gelişen ve değişen dünyada uluslar arası ortak veri yayımlama standartları da oluşturulmaktadır. Ayrıca veri hazırlayanların üst yöneticilerden ve politikacılardan etkilenmemesi ve fonksiyonel bağımsızlık konusunda belli güvencelerinin olması gereklidir. Bunun yanında, daha önce de ifade edildiği üzere, veri yayımlama konusunda sorumlu tek bir merkezi birimin olması, aynı konularda birden fazla birimin veri yayımlamaması veri güvenilirliğinin teminatlarından birisi olarak görülmektedir. Özellikle devlet mali istatistiklerini hazırlamakla görevli olanların Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 145 inci maddesinde tanımlanan muhasebe ve mali raporlama konularında bilgili olması ve her türlü müdahaleden bağımsız olarak çalışmaları veri yayımlamanın güvenilirliği konusunda önemli bir teminattır. Bu teminat belli bir dönemde elde edilen verilerin önceden belirlenen standartlara uygun olarak rapor haline getirilmesi ve üst yöneticiler ve siyasi temsilcilerden izin almaksızın kamuoyunun kullanımına sunulması demektir.

Veri yayımlamada güvenilirliğin başka bir unsuru ise denetimdir. Bu veri yayımlamakla sorumlu birimin hazırladığı ve kamuoyunun bilgisine sunduğu verilerin kurum dışından bir denetim birimince, dış denetim örgütünce, denetlenmesi demektir. Kanunun 54 üncü maddesindeki "Bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlama, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir..." hükmü Maliye Bakanlığınca hazırlanan raporların dış denetim organı olan Sayıştay tarafından denetlenmesi anlamına gelmektedir.

Kanunun 53 üncü maddesinde ise devlet mali istatistiklerini hazırlama görevi Maliye Bakanlığına verilerek birden çok kamu idaresinin aynı konuda veri raporlayarak bu konuda veri kirliliğinin önlenmesi amaçlanmıştır. Bütün bu düzenlemeler veri hazırlama ve yayımlama konusunda önemli teminatlarıdır. Ancak veri yayımlama konusunda en önemli teminat bürokratik sorumluluktur. İçinde bulunulan dönemde üst yöneticilere ve bürokratlara şirin görünmek amacıyla bazı gerçekleri manipüle etmek ve böylece geleceği planlayanlara yanlış veri sunmak kamu yönetiminde önemli bir bürokratik ahlak bozukluğudur.

X- Sonuç

5018 sayılı Kanuna göre devlet muhasebesinin kapsamı Genel Yönetim sektörüdür. Genel yönetim sektörü, merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarından oluşmaktadır. Kamu mali yönetiminde yapılan reform çalışmalarının temel amaçlarından birisi, genel yönetim sektörüne dahil tüm kamu idarelerinde ortak kamu mali yönetimi ve kontrol standartlarının oluşturulmasıdır. Uluslararası standartlara uygun tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve mali raporlama, modern bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulmasının ve etkin bir iç ve dış kontrol sistemlerinin oluşturulması ve saydamlık ve hesap verilebilirliğin tesisinin temel dayanağıdır.

Dünyadaki devlet muhasebesi uygulamaları, bütçe odaklı nakit esaslı muhasebeden tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesine doğru gitmektedir. Bu çerçevede, ülkemizde sürdürülen kamu mali yönetiminde reform çalışmalarıyla, dünyadaki gelişmelere paralel olarak, yerel yönetimler dahil, genel yönetim sektöründeki bütün kamu idarelerinde ortak devlet muhasebesi ve raporlama standartlarının uygulanması ve devletin mali resminin tam olarak çıkarılması ve böylece kamu idarelerinde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Böylece, yerel yönetimler dahil, kamu idarelerinde devlet muhasebesi ve mali raporlamaya ilişkin dağınıklık ve eksiklikler giderilmiş olunacak; merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarından oluşan genel yönetim sektörünün mali istatistikleri hazırlanabilecektir.

5018 sayılı Kanuna kadar, genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinde devlet muhasebesine dair önemli uygulama farklılıkları vardı. 5018 sayılı Kanun ile ülkemizde, yerel yönetimleri de kapsayacak şekilde, devlet muhasebesinin kapsamı, amacı ve idari yapısı yeniden belirlenmiş ve belli standartlara oturtulmuştur.

Kamu idarelerinde yeni bütçe ve tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanabilmesi gelişmiş bir teknik otomasyon altyapısı ve eğitilmiş personel gerektirmektedir. Başta bazı sorunlarla karşılaşılsa bile zaman içinde ortaya çıkan sorunlar giderilerek tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve mali raporlama ile yeni bütçe sınıflandırmasının sağlıklı bir şekilde uygulanması sağlanabilir.

Veri yayımlamaya ilişkin teminatlar çok önemlidir. Ülkemizde 5018 sayılı Kanun ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde veri yayımlamaya ilişkin teminatlar ilk defa mali yönetim sistemimizde tanımlanmıştır.

Sonuç olarak merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimlerden oluşan genel yönetim kapsamındaki bütün kamu idareleri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile aynı muhasebe ve raporlama standartlarını uygulamaya başlamışlardır. Devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçilmiştir. Bu uygulama, devlette ortak muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması ve devletin mali resminin tam olarak çıkarılabilmesi için çok önemli bir gelişmedir. 5018 sayılı Kanun ile tahakkuk esaslı muhasebe, genel yönetim sektörü, veri yayımlama teminatları, hesap verilebilirlik ve saydamlık gibi modern kamu mali yönetim sisteminin temel kavramları mali yönetim sistemimize girmiştir.

Kaynakça

European Commission, EUROSTAT, European System of Accounts (ESA95), 1995.

EUROSTAT, ESA95 Manual on Government Deficit and Debt, First Edition, 2000,

OECD, UN, EU, IMF, WB, System of National Accounts (SNA93), 1993,

IMF, Government Finance Statistics Manual 2001,Washington D.C. 2001

IFAC, Budget Reporting, New York, 2004,

IFAC, Improvements to International Public Sector Accounting Standards, New York, 2005,

IFAC, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities, New York, 2002,

International Federation of Accountants (IFAC), International Public Sector Accounting Pronouncements, New York, 2001,

Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Kasım 2002, Ankara,

Karaarslan, Erkan, Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebe Standartları, TÜRMOB, Sayı 2005-11 Kasım 2005, Ankara,

Kerimoğlu, Baki, Ulusal Ekonomilerin Sektörel Sınıflandırılması ve Ulusal Ekonomilerin Konsolidasyonu, Mali Kılavuz, Sayı: 22, Ekim-Aralık 2003, Ankara,

Kerimoğlu, Baki, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, Mali Kılavuz, Sayı: 17, 2002,

OECD, OECD Journal on Budgeting, Models of Public Budgeting and Accounting Reform, Paris, 2002,

KAMUDA ETKİN BİR İÇ DENETİM İÇİN TEMEL ŞARTLAR

Hayrullah KELEŞ
Maliye Bakanlığı
Muhasebat Başkontrolörü

I. GİRİŞ

Kamu yönetim sistemine "İç Denetim" kavramı ilk olarak 10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. Kamu mali yönetim yapısını yeniden düzenleyen bu Kanun, 22.12.2005 tarihinde kabul edilen 5436 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Kanun, kamu mali denetiminde kapsamlı düzenlemeler içermektedir. Kanunun iç denetime ilişkin hükümleri 01.01.2006 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmada; Türk kamu denetim yapısı genel hatlarıyla belirtilecek, kurumsal yönetimin bir unsuru olarak iç denetimin tanımı yapılacak, yukarıda belirtilen yasal düzenlemelerle kurulması öngörülen iç denetim faaliyetinden bahsedilerek etkin bir iç denetim faaliyetinin oluşturulabilmesi için zorunlu temel şartlar üzerinde durulacaktır.

II. TÜRK KAMU DENETİM YAPISI

Türk kamu denetim yapısını tanımlamak için uygun bir kriter yoktur. Bu nedenle Türk kamu denetim yapısını ele alıp bir değerlendirmeye tabi tutmada farklı kriterleri esas almak gerekmektedir.

1. Türk Kamu Denetim Birimlerinin Sınıflandırılması

a) 3046 sayılı Kanuna Göre Denetim Birimleri

Türk kamu yönetiminin temel yapısını belirleyen 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkındaki Kanunda genel olarak denetim birimleri belirlenmiştir. Bu Kanun çerçevesinde bakanlıkların, bakanlık bağlı kuruluşlarının ve hizmet özelliklerine göre bazı ilgili kuruluşların kanunlarında "Teftiş Kurulları"na yer verilmiştir.

b) Bakanlıkların Teşkilat Kanunlarına Göre Denetim Birimleri

3046 sayılı Kanunda, bakanlıkların, bağlı ve ilgili kuruluşların merkez veya taşra teşkilatlarında, Teftiş Kurulları dışında başkaca denetim

birimlerinin oluşturulmayacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bakanlıkların teşkilat kanunlarında yer verilen hükümlerle başkaca denetim birimleri ihdas edilmiştir. Örneğin; 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede, Danışma ve Denetim Birimi olarak Bakanlık Teftiş Kurulu yerine Maliye Teftiş Kuruluna, yine 3046 sayılı Kanunda yer verilmemesine rağmen Hesap Uzmanları Kuruluna, aynı şekilde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat yapısı içerisinde 3046 sayılı Kanuna uygun olarak oluşturulan Bakanlık Teftiş Kurulunun yanında 3046 sayılı Kanunun öngörmediği bir tarzda İş Teftiş Kuruluna yer verilmiştir.

Ayrıca, Teşkilat Kanunlarında yer verilen hükümlerle bazı bakanlıkların ana hizmet birimlerinin bünyelerinde Teftiş Kurullarının dışında başkaca merkezi denetim birimlerine yer verilmektedir. Örneğin; 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Maliye Bakanlığı'nda, ana hizmet birimleri; Muhasebat Genel Müdürlüğü, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü ve Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüklerinin bünyelerinde, bu birimlerin teşkilat ve görev alanına giren konularda denetim, inceleme ve soruşturma yapmak üzere sırasıyla; Muhasebat Kontrolörleri, Bütçe Kontrolörleri, Milli Emlak Kontrolörleri ve TASİŞ Kontrolörlerine yer verilmiştir.

Bir başka husus teşkilat kanunlarında yer verilen hükümler gereğince bazı taşra teşkilatı birimlerinde de denetim elemanları görev yapmaktadır. Yine Maliye Bakanlığı teşkilat kanununa bakıldığında, yukarıda sayılan denetim birimlerine ilaveten; Muhasebat Genel Müdürlüğü ve Milli Emlak Genel Müdürlüğünün teşkilat ve görev alanlarına giren konularda, bu ana hizmet birimlerinin taşra teşkilatında, denetim, inceleme ve soruşturma yapmak üzere Muhasebe Denetmenleri ve Milli Emlak Denetmenlerinin taşra teşkilatı denetim elemanı olarak görev yapmaları öngörülmektedir.

c) Özel Düzenlemelerle Görev Alanları Belirlenen Denetim Birimleri

Denetim birimlerinin görev alanlarının belirlenmesinde paralel bir yapılanma yoktur. Bazı denetim birimlerinin görev alanlarını genişleten ayrı özel kanunlar vardır. Bu denetim birimleri, günün ihtiyaçlarına göre çıkartılan bazı kanun, tüzük, yönetmelik ve kararlarla özel statüde başkaca görevler ifa ederler.

d) Aynı Alanda Denetim Yapan Aynı Bakanlığa Ait Denetim Birimleri

Kamu denetim sistemimizde aynı alanda denetim yapan aynı bakanlığın farklı denetim birimlerine mensup çok sayıda denetim birimi mevcuttur. Örneğin; Maliye Bakanlığında; vergi incelemesinde, Maliye

Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin vergi incelemesi; harcama evrakı üzerinde yapılan denetimlerde, Maliye Müfettişleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Muhasebe Denetmenlerinin mali denetim yapma yetkileri bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığında; Maliye Bakanına bağlı olarak (2), Ana Hizmet Birimlerinin üst amirleri vasıtasıyla Maliye Bakanına bağlı olarak (5) ve Maliye Bakanlığının taşra teşkilatının üst amirlerine bağlı olarak (3) ayrı olmak üzere toplam (10) farklı denetim elemanı görev yapmaktadır.

Yürürlükte bulunan yasalara göre bünyesinde birden fazla denetim birimini bulunduran tek Bakanlık Maliye Bakanlığı değildir. Maliye Bakanlığı dışında bir çok bakanlıkta birden fazla teftiş ve denetim birimi bulunmakta, aynı alanda bu birimler vasıtasıyla mükerrer denetimler yapılabilmektedir.

e) Aynı Alanda Denetim Yapan Farklı Bakanlıklara Ait Denetim Birimleri

Kamu denetim sistemimizde aynı alanda farklı bakanlıklara ait denetim elemanlarının denetim, inceleme ve soruşturma faaliyeti yürütmeleri mümkündür. Örneğin; herhangi bir bakanlığa ait harcama evrakı üzerinde, Maliye Müfettişi ve Muhasebat Kontrolörü unvanlı Maliye Bakanlığına ait denetim elemanlarının yanısıra ilgili Bakanlığın Bakanlık Müfettişinin inceleme yapma yetkisi bulunmaktadır.

f) Görev, Yetki ve Atanma Usulleri İtibariyle Denetim Birimleri

Denetim elemanlarının görev, yetki ve atanma usulleri itibariyle bir standardı yoktur. Örneğin, bakanlık müfettişleri sadece kendi teşkilatları ile sınırlı bir alanda denetim yapma görev ve yetkisine sahip iken Maliye Müfettişlerinin tüm Devlet teşkilatı üzerinde denetim yapma görev ve yetkisi vardır. Bakanlık müfettişlerine yürüttükleri soruşturma sonucunda önemli yolsuzluğu tespit edilen memurlar hakkında resen görevden uzaklaştırma yetkisi tanınmaktadır. Yine bakanlık müfettişlerinin atanma usulleri üçlü kararname ile olmakta iken, diğer denetim birimlerinde görev yapan denetim elemanlarının atanması farklı usullere tabidir.

g) Unvanlarına Göre Denetim Birimleri

Mevcut kamu denetim yapısı içerisinde farklı denetim birimlerinde farklı unvanlarla denetim elemanları görev yapmaktadır. Kamu yönetiminde; denetim elemanları, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Denetim Birimi Başkanlığı, Kontrolörler Kurulu Başkanlığı gibi farklı adlarla oluşturulmuş birimlerde, müfettiş, hesap uzmanı, kontrolör, murakıp, denetçi, denetmen gibi çok farklı unvanlarla görev yapmaktadırlar.

h) Özlük Hakları İtibariyle Denetim Birimleri

Denetim elemanlarının özlük haklarının belirlenmesinde de herhangi bir standart bulunmamaktadır. Aynı unvanla görev yapan denetim elemanları arasında dahi çok farklı düzeylerde özlük hakları ödenmektedir. Örneğin, Başbakanlık Müfettişi, Maliye Müfettişi, Mülkiye Müfettişi ve Bakanlık Müfettişlerinin görev unvanları aynı olmakla birlikte, her birine farklı özlük hakları ödenmektedir. Bunlara bağlı veya ilgili kuruluş müfettişleri ve taşra teşkilatı müfettişleri de dahil edildiğinde müfettiş unvanlı olmakla birlikte çok farklı özlük hakkı ödenen denetim elemanlarıyla karşılaşmak mümkündür.

i) Yeterlik Sınavı İtibariyle Denetim Birimleri

Denetim birimleri arasında belki de hemen hemen hepsi için geçerli olabilecek tek kriter mesleğe özel olarak yapılan yarışma sınavı ile katılmaları ve yeterlik sınavlarına tabi olmalarıdır. Denetim elemanlarından birkaç istisna dışındaki tamamı bu aşamalardan geçerek denetim elemanlığına hak kazanırlar. Denetim elemanlığı mesleğine mesleki giriş sınavı dışındaki usulle katılan denetim elemanlarına örnek olarak İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettişleri ile Milli Eğitim Bakanlığı Bakanlık Müfettişleri ve İlköğretim Müfettişleri gösterilebilir. Bu Müfettişler için öngörülen bir yeterlik sınavı da yoktur.

2. Denetim Birimlerinin Diğer Ortak Özellikleri[1]

a) Denetim elemanları amirden onay alarak veya görevlendirme ile iş yaparlar.

b) Denetim, idarelerin tüm karar ve işlemleri üzerinde değil, tekil işlemler bazında yürütülmekte, faaliyetler bir bütün olarak değerlendirilmemektedir.

c) Denetim, sistematik ve sürekli değil, kısmi ve belirsiz zamanlıdır.

d) Denetim çıktılar yerine girdiler üzerine odaklanmaktadır. Yönetimin amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaştığını değil, hangi işlemleri ne ölçüde doğru yaptığını ele alır.

e) Denetim güvencesi vermez. Üçüncü kişilere ve kamuoyuna denetimi altındaki idarenin faaliyetlerinin ve mali raporlarının doğruluğunu garanti etmemekte ve bu yönde sorumluluk üstlenmemektedir.

f) Denetimler risk değerlendirmeleri esas alınarak belirlenmiş konular üzerinde değil, tesadüfi veya verilen görev üzerinde

[1]Bu bölümün hazırlanmasında Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Derneklerinin Ekim 2003 tarihli "Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması" konulu ortak çalışmadan geniş ölçüde yararlanılmıştır.

yoğunlaşmaktadır.

g) Denetim esas itibariyle hata bulmak üzerine yoğunlaştığından cezalandırıcı özellik taşır. Bazen hatalı veya sübjektif yaklaşımlar sonucu telafisi güç sonuçlar meydana gelebilir. Bu nedenlerle denetim, kaçınılan ve istenmeyen bir durum olarak görülür.

h) Denetim raporlarının düzenlenmesi ve işleme tabi tutulması zaman alıcı ve çok aşamalı prosedüre tabidir. Teftiş, denetim ve soruşturma raporları denetim elamanının birden çok iş üstlenmesi, yazımda ve belgelendirmedeki zorluklar nedeniyle çok uzun bir zamanda hazırlanabilmektedir. Raporların işleme konulmasının hukuki düzenlemelerle açık ve kesin biçimde belirlenmemiş olması ve idarenin yaklaşımından kaynaklanan diğer nedenlerle çoğu zaman raporlar doğrultusunda işlem tesisi mümkün değildir.

i) Denetim sonuçları kamuoyuna açık değildir.

j) Mali denetim, bağımsız ve uzmanlığa dayalı olarak yürütülmemektedir. Maliye Bakanlığının mali denetimdeki rolü açık olarak tanımlanmamıştır. Kimlerin mali denetim yapacağı kanunlarda açık değildir.

k) Denetim birimlerinin kendi aralarında ve dış denetim organı arasında herhangi bir koordinasyon yoktur. Hatta aynı Bakanlık içerisindeki denetim birimleri arasında dahi koordinasyon, işbirliği ve iletişim bulunmamaktadır.

l) Denetim birimleri arasında yetki ve görev çakışması nedeniyle mükerrer denetim yapılmaktadır.

m) Müfettiş, Kontrolör ve diğer denetim elemanlarının statüleri, görev tanımları ve bağımsızlıkları açık olarak belirlenmemiştir.

n) Denetim elemanlarının idari göreve geçişi belli esaslara bağlanmamış olduğundan teftiş kurulları ve denetim birimleri idareye geçiş aracı olarak görülür. Diğer taraftan, pasif görev olarak cezalandırıcı mahiyette idareden bu kurullara atama yapılabilmektedir. Bu nedenlerle denetim elemanlığı görevi zarar görmektedir.

o) Teftiş ve denetim standartlara ve önceden hazırlanan rehberlere göre yürütülmez. Her teftiş ve denetim birimi kendi mesleki eğitim ve teamüllerine göre hareket eder.

p) Denetim elemanları, yetki, statü, unvan ve özlük hakları yönünden birbirinden çok farklıdır. Bu nedenle çakışma ve çatışmalar mesleğe ve ülkeye zarar verecek boyutlarda olumsuz bir rekabete yol açmakta, kurum taassubu ön planda tutulmaktadır.

III. KURUMSAL YÖNETİM

1. Genel Olarak

Kurumsal yönetim; kurumun değerini arttırmayı hedef alan, hesap verebilirlik mekanizmasının kurulduğu, etkin bir yönetim ve kontrol yapısını içeren, doğru görev ve yetkilerin doğru kişi ve birimlerde toplandığı yönetim yapısını ifade eder. Kurumsal yönetimin genel kabul gören unsurları; yönetimde ehliyet, açıklık, adillik, bütünlük ve hesap verilebilirliğin yanında kurumda yeterli bir iç kontrol sisteminin, etkili bir risk yönetimin ve sürekli iç denetimin varlığıdır.

Kurumsal yönetim uygulamalarının kalitesi ülkeye önemli yararlar sağlar. Ülkedeki kurumsal yönetimin kalitesi; demokratikleşme, yerinden yönetim, ekonominin kayıt altına alınması, halkın katılım ve katkısının sağlanması, saydam yönetim, tutarlılık, vatandaşın bilgi edinme hakkının tanınması, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı, hukuk devleti, güven, hesap verme sorumluluğu ve etik değerlere uyma gibi müspet yönetim kavramlarını destekler. Vatandaş-devlet ilişkilerinde her iki taraf lehine olumlu sonuçlar doğurur. Kurumsal yönetim ilkelerinin etkin olarak uygulandığı devlette hiç kimse vatandaş olmanın zorunluluklarını yerine getirmede bir zafiyet içerisinde olmaz. Devlet-vatandaş ilişkisinde güven ortamı sağlanır.

Kamu yönetim sistemimizde söz konusu kurumsal yönetim ilkelerinden bahsetmek mümkün değildir. Kamu yöneticileri yönetimde ehliyet bakımından bir değerlendirmeye tabi tutulduğunda, özellikle üst yönetim kademelerine yapılan atamalarda objektif kriterlerin kullanılmadığı, görevin nasıl yürütüleceğinin sonradan öğrenildiği, görev öğrenildiğinde görevden ayrılma zamanının geldiği, hem kaynak hem de zaman bakımından büyük israfların yaşanıldığı, esas alınan bu uygulama neticesinde kamu yöneticilerine güvenin sarsıldığı görülmektedir. Yönetimde açıklık, adillik, bütünlük ve hesap verilebilirlik kavramları ise, kamu yönetimimize uzak kavramlardır. Hatta kamu yönetiminde hesap verilebilirlik mekanizması "sorumsuz sorumluluk" üzerine yapılandırılmıştır. Yeterli bir iç kontrol sistemi, etkili bir risk yönetimi ve sürekli iç denetim kavramları ise kamu yönetiminde son zamanlarda tartışılan kavramlardır.

2. İç Denetim

İç denetimin popülaritesi özellikle 1990'lı yılların ortasından itibaren Amerika Birleşik Devletlerinde görülen yoğun şirket iflaslarıyla artmıştır.

Multidisipliner[2] bir faaliyet olarak iç denetimi özel sektörde ortaya çıkartan nedenler somut ve anlaşılır nedenlerdir. Bunları kısaca belirtmek gerekirse; organizasyonların büyümesi, yoğun rekabet baskısı sonucu kaynakların daha etkin kullanılma zorunluluğu ve faaliyetlerin karmaşıklaşması nedeniyle risklerin doğru bir şekilde tanımlanma ihtiyacıdır.

Uluslar arası İç Denetim Enstitüsü iç denetimi, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamaktadır[3]. İç denetçiler, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik, sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadırlar.

Yapılan bu tanım çerçevesinde iç denetimin unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz.

a) İç denetim faaliyeti, idarenin diğer faaliyetlerinden bağımsız olarak yürütülür.

b) İç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız olmak zorundadırlar.

c) İç denetim faaliyeti bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

d) İç denetim faaliyeti ile kurumun hedeflerini gerçekleştirmek ve değer kazandırmak amaçlanmaktadır.

e) İç denetim; risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetim süreçlerinin denetimini öngörür.

f) Sistematik ve disiplinli bir çalışma kültürünü gerektirir.

IV. 5018 SAYILI KANUNA GÖRE İÇ DENETİM

1. İç Kontrolün Tanımı

5018 sayılı Kanunda 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 bütünü olarak tanımlanmıştır.

[2] Bu alan, işletme, maliye, ekonomi, kamu yönetimi, matematik, istatistik, ekonometri, mantık, sosyoloji, bilgisayar teknolojisi, iletişim ve kimi başka alanlardan çıkarılmış veya onlarla ilişkilidir.

[3] Uluslar arası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, TİDE, IIA

Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali 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 verirler.

2. İç Denetimin Tanımı

Kanunda 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 faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali 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.

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

3. İç Denetçilerin Görevleri

İç denetçiler aşağıda belirtilen görevleri yerine getirirler.

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak

d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçiler bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirirler.

İç denetçiler, görevlerinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

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

4. İç Denetçilerin Nitelikleri ve Atanması

İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.

b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.

d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

5. Üst Yöneticiler

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

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

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

6. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 7 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. Başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak

üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir.

7. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.

b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.

d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.

e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.

f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.

g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde **anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.**

h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.

i) İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

V. KAMUDA ETKİN BİR İÇ DENETİM İÇİN TEMEL ŞARTLAR

Kurumsal yönetimin önemli bir unsuru olarak kabul edilen iç denetim, özel kesimde olumlu sonuçlar vermektedir. İç denetimin kamu kesimi uygulama sonuçları hakkında henüz somut bir bilgi mevcut bulunmamakla birlikte, uygun alt yapısı oluşturulduğunda bu kesimde de olumlu sonuçlar vereceği kaçınılmazdır. 5018 sayılı Kanunla kurulması öngörülen iç denetim faaliyetinin yasal alt yapısı aşağıda değerlendirilmiştir.

1. İç Kontrolün Bir Unsuru Olarak İç Denetim

Etkin bir kurumsal yönetim, kurumun iç kontrol sistemi ve risk yönetimi ile bunların etkinlik ve yeterliliğini değerlendiren iç denetim birimlerini birbirlerinden ayrı faaliyetler olarak öngörür. 5018 sayılı Kanunda iç denetim her ne kadar bağımsız bir faaliyet olarak ifade edilse de, iç kontrolün tanımında iç denetim ifadesine yer verilmesi iç denetimin uluslar arası uygulamalarına aykırıdır.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü iç kontrolü, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve risk yönetiminin geliştirilmesi amacıyla tüm yöneticiler tarafından alınan her türlü önlem, karar ve uygulamalar olarak tanımlamaktadır. Söz konusu Standartlara göre yönetim kurulu, kurum içinde etkin kurumsal yönetim süreçlerinin oluşturulmasından ve idame ettirilmesinden ve risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliği konusunda yeterli güvence almaktan sorumludur. Üst kademe yöneticiler, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin oluşturulması, yönetilmesi ve sistemin gözlemlenmesinden sorumludurlar. İç denetçiler ise, kurum içi kontrol süreçlerinin etkinliğinin ve yeterliliğinin sistematik bir şekilde denetlenmesinden sorumludurlar. İç deneticilerin, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin oluşturulması, yönetilmesi ve sistemin gözlemlenmesine yönelik icrai herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır.

Etkin bir iç denetim faaliyeti için, iç kontrolün tanımının uluslararası standartlara uygun yapılması gerekir.

2. İç Denetim Faaliyetinin Yapısı

Uluslar arası İç Denetim Standartları iç denetim faaliyetinin bağımsızlığına ve iç deneticilerin tarafsızlığına çok büyük önem vermiş ve iç denetim faaliyetini adeta bu standart üzerinde yapılandırmıştır. Bu amaçla Standartlar, iç denetim biriminin kurum içerisinde iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan uygun bir yönetim kademesine bağlı olmasının gerekliliğini vurgulamaktadır[4].

Standartlar; iç denetim kapsamının belirlenmesinin, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinin ve faaliyet sonuçlarının raporlanmasının her türlü müdahalelerden uzak ve serbest bir konumda yürütülmesini, iç denetimin bağımsızlığını ve iç denetçinin tarafsızlığını temin bakımından bir güvence olarak saymaktadır. Bir uygulama önerisi olarak ise, gerekli kurum içi bağımsızlığın sağlanabilmesi için, iç denetim birimi başkanının denetim komitesine bağlı olmasını özellikle savunmaktadır. Bu çerçevede; iç deneticilerin bağımsızlığının sağlanması, faaliyet yönetmeliğinin onaylanması, risk analizlerinin yapılması, denetim plan ve programının

[4] Uluslar arası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, TİDE, IIA

onaylanması, iç denetim birimi başkanının tayini ve azliyle ilgili kararların onaylanması ve iç denetim raporlarının gereklerinin yerine getirilmesi gibi önemli sorumluluklar denetim komitesine verilmiştir.

Bilindiği üzere kamu kesimi yapısı itibariyle özel kesimden önemli farklılıklar gösterir. Bu farklılıklardan biri de özel kesimdeki denetim komitelerinin varlığıdır. Denetim komitesi iki üyeden oluşması halinde icrai fonksiyon üstlenmeyen yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmektedir. İkiden fazla üyenin bulunması halinde üyelerinin çoğunluğunun icrai fonksiyon üstlenmeyen yönetim kurulu üyeleri olması gerekir. Denetim komitesinin görevi, kurumsal yönetim ilkelerine göre şirketin performansı ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda iç deneticiler, denetim komitesi adına iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmekle görevlendirilmişlerdir.[5]

5018 sayılı Kanun, Standartların denetim komitesine verdiği bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin sorumlulukları üst yöneticiye vermiştir. Kamu yönetimimizde üst yönetici icrai faaliyetlerin en üst düzeyde sorumlusudur. Özel kesimin icrai faaliyetlerden mümkün olduğu kadar uzak tutmaya çalıştığı iç denetim faaliyeti, 5018 sayılı Kanunla bilhassa icrai faaliyetlerle ilişkilendirilmiştir. Yani özel kesimin aksine kamu kesiminde iç deneticiler, icrai fonksiyonu en üst düzeyde üstlenen yönetim kademesine bağlı olarak görev yapmak durumundadırlar. Bu kapsamda yürütülen iç denetimlerde, faaliyetin üst yöneticiden bağımsız olduğundan, iç deneticilerin tarafsız görev yaptıklarından ve yapılan faaliyetin nesnel güvence verdiğinden bahsetmek zordur. Hele kamu yönetimimizin önceki bölümlerde vurgulanan kurumsal yapısı göz önünde bulundurulduğunda, üst yöneticiye bağlı yürütülen iç denetim faaliyetinin uluslar arası düzeyde sorumluluklarını yerine getirmede başarılı olabileceğini kabul etmek oldukça iddialı bir yaklaşım olacaktır. Bu nedenlerle, iç denetim biriminin iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan uygun bir yönetim kademesine bağlanması gerekir.

3. İç Denetim Birimi ve Başkanının Konumu

Burada dikkati çeken bir başka husus iç denetim birimi ve iç denetim birimi başkanının konumudur. Kanunda, iç denetim bağımsız bir faaliyet olarak belirtilmesine karşın, bu birimin başkanının konumuna yönelik herhangi bir ifadeye yer verilmemiştir. Uluslar arası standartlar iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde iç denetim birimi başkanına çok önemli sorumluluklar yüklemektedir. Etkin bir iç denetim faaliyeti, müstakil bütçesi

[5] Ali Rıza EŞKAZAN, Denetim Komiteleri ve İç Denetim, İç Denetim Dergisi, Bahar 2003 Sayı 7, s; 30.

olan bir iç denetim birimini, kadrolu ve güçlü bir iç denetim birimi başkanını gerekli kılar. İç denetim faaliyetinin kurumsallaşması güçlü bir iç denetim birimi başkanı ile mümkündür. Yoksa bu faaliyetin yapılan bir görevlendirme ile sıradan bir görev olarak yürütülmesi, iç denetim faaliyetinden beklenen katkıyı temin etmeyecektir. Bu amaçla en azından bakanlıklarda kurulacak iç denetim birimlerinde iç denetim birimi başkanlarının kadrolu olarak görev yapması sağlanmalı ve iç denetim birimi başkanının konumuna uygun bir atama usulü belirlenmelidir.

4. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yapısı

İç deneticilerin atanması, görevden alınması, terfi ve tezkiyelerinin doldurulması, idarenin risklerinin değerlendirilmesi, denetim plan ve programlarının hazırlanması ve onaylanması, denetim veya danışmanlık görevlerinin belirlenmesi gibi kritik konularda önemli yetkilere sahip bir üst yönetici karşısında iç deneticiye güvence verecek herhangi bir mekanizma öngörülmemiştir.

Üst yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmemeleri durumunda, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin üst yöneticileri ilgili bakana, mahalli idarelerin üst yöneticileri ise ilgili meclislerine karşı sorumlu olacaklardır. Bu kapsamda İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilen görev ise iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması durumunda anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmaktan öteye gitmemektedir.

Üst yönetici ile iç denetçi arasında ortaya çıkabilecek muhtemel bir görüş ayrılığında İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilen "anlaşmazlığın çözümünde yardımcı olunması" görevi gerçekten de iç deneticiye yeterli bir güvence vermekte midir? İç deneticiye güvence vermek bakımından bu maddenin işletilmesi mümkün müdür? Yoksa iç denetici, üst yönetici karşısında korunmasız bir konumda mıdır? Eğer iç deneticiye güvence veren bir tedbir yok ise, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığından ve iç deneticinin tarafsızlığından nasıl söz edilecektir? Ayrıca Kanun bir bütün olarak yürürlüğe girdiğinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu mevcut haliye bırakalım üst yönetici ve iç denetici arasındaki anlaşmazlıkların çözümündeki rolünü, merkezi yönetim daireleri kapsamındaki 135, sosyal güvenlik kurumları kapsamındaki 4, belediyeler kapsamındaki 3225 ve il özel idareleri kapsamındaki 81 olmak üzere toplam 3368 kamu idaresinden gelecek iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılması gereken işlemler hakkında nasıl bir görev ifa edecektir? Kaldı ki Kurul üyelerinin asli görevlerinin devam ettiği göz önünde tutulduğunda durum daha da karmaşık bir hale dönüşmektedir.

VI. SONUÇ

Etkin bir kurumsal yönetim, etkin bir iç denetimi gerektirir. Etkin bir iç denetim ise, iç denetimin bağımsız bir faaliyet olarak yapılandırılması ve iç deneticilerin tarafsız görev yapmalarıyla mümkündür. Etkin bir iç denetim faaliyeti için 5018 sayılı Kanunda öngörülen tedbirler yeterli değildir. Söz konusu Kanunda öngörülen iç denetim faaliyeti, bağımsız nesnel bir güvence sağlama faaliyetinden ziyade bir danışmanlık faaliyetidir. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını sağlama konusunda uygulanabilir bir rolü yoktur. İç Denetim Koordinasyon Kurulu; standartlar belirleyen, rehberler hazırlayan, dokümantasyon sağlayan, eğitimler planlayan, arşivleme yapan ve istatistikler tutan bir konumdadır. Kanunda, idarelerce yürütülen iç denetim faaliyetlerinin standartlar ve rehberlere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi konusunda öngörülen uygulanabilir bir tedbir mevcut değildir.

KAYNAKLAR :

1) 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkındaki Kanun.

2) Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması konulu Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Derneklerinin Ortak Raporu, Ankara, Ekim 2003.

3) Uluslar arası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, TİDE, IIA

4) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

5) 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapan Kanun.

6) Ali Rıza EŞKAZAN, Denetim Komiteleri ve İç Denetim, İç Denetim Dergisi, Bahar 2003.

İÇ KONTROL KAVRAM VE MODELLERİ

Ömer DEMİR

Muhasebat Başkontrolörü

Giriş

Günümüzde Kamu Yönetimi anlayışı hızla değişmekte, buna paralel olarak da reform çabaları gündeme gelmektedir. Bir türlü kapatılamayan, sürekli büyüyen bütçe açıkları, ekonominin küreselleşmesi ve bunun bir sonucu olarak uluslararası rekabetin kızışması, özellikle uluslararası ilişkilerden kaynaklanan değişim baskılarıyla karakterize olan yeni ekonomik koşullar ve halkın, tüm bu sorunlarla gereği gibi baş edemeyen ekonomi yönetimlerine olan güvenini yitirmesi gibi faktörler kamu yönetimlerini değişmeye zorlamaktadır. Öte yandan daha çok ve daha kaliteli hizmeti daha ucuza sağlama isteğinin toplumda giderek ağırlık kazanması; kamu hizmetlerinin görülme tarzına olan ilginin yoğunlaşması; kamusal politikalarda ve kamu yönetiminde şeffaflık taleplerinin artması da bu zorlamada önemli bir rol oynamaktadır.

Sağlıklı bir mali yönetim, karar süreçlerinde etkinliği yakalamak için olduğu kadar, denetlenebilirliği yakalamak için de hayati bir ihtiyaçtır. Sağlam mali yönetim ve denetlenebilirlik, hesap verme sürecinin; hesap verme süreci de kamu yönetiminin ve nihai çözümde demokratik rejimin vazgeçilemez öğeleridir. Mali yönetim bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi ve denetim öğelerinden oluşur. Gerek literatürde ve gerekse uygulamada, bu faaliyetlerden birine veya ikisine -genellikle de bütçelemeye- aşırı önem verildiğini, diğerlerinin ise yeterince önemsenmediğini görüyoruz. Halbuki mali yönetimin öğelerinin tümü gereği gibi işletilmedikçe, hesap verme yükümlülüğü de tam olarak yerine getirilemez.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ifade edilen tanımıyla iç kontrol, kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir. İç kontrolün ülkeden ülkeye geniş değişiklikler göstereceği ve yönetim kültürü ile geleneğinden etkileneceği açıktır. Bir ülkede çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi, başka bir ülkeye uyarlanamayabilir. Bir sistemin ne derece etkili olduğunun asıl tespiti, uygulama zeminine bağlıdır.

Bölüm I

I- Genel Olarak Denetim Kavramı

Denetim kavramının, Batı dillerindeki karşılığı (audit) kökenini oluşturan Latince audire kelimesi; işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir.

Denetim kavramı ile ilgili olarak, sosyal bilimlerin birçok dalında farklı tanımlamalar yapılmaktadır. Denetimin Türkçe'de yaygın olarak kullanılan anlamı, Türk Dil Kurumunun yaptığı tanımda karşılığını bulmaktadır. Bu tanıma göre, "denetleme, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir." Hukuki anlamda denetleme ise "gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir."

Avrupa Komisyonu da denetimin tanımını yapmıştır. Bu tanıma göre en genel anlamıyla denetim, bir işlem, prosedür veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü incelemedir.

II- Denetimin Tarihçesi

Denetimin varlığı, MÖ 3500 yıllarına kadar giden Mezopotamya kayıtlarından çıkarılmaktadır. Mali işlemleri de içeren bu kayıtlar, bir soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretler içermektedir. İç kontroller ve görev dağılımının ortaya çıkışı da muhtemelen aynı döneme rastlamaktadır. Mısır, Yunan, Çin, Pers ve İbrani kayıtları da benzer sistemlere işaret etmektedir.

Antik Roma'da memurların kendi kayıtlarını diğerlerinin kayıtları ile karşılaştırdığı bir hesap sorgusu sistemi oluşturulmuştur. "Audit" teriminin oluşması da bu hesap sorgusunun bir sonucudur. Roma İmparatorluğunun çöküşü ile soruşturma da dahil birçok mali faaliyet ortadan kalkmıştır.

Meslek unvanı olarak auditor unvanı, 1289 yılında ilk defa İngiltere'de kullanılmıştır. Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü ise 1581'de Venedik'te kurulmuştur.

Sanayi Devriminin ortaya çıkması ile birlikte Avrupa'da muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve belgelendirme dahil günümüz denetimi ile benzer özellikler taşıyan bir denetim sistemi oluşmaya başlamıştır. Avrupalılar zamanla bu uygulamaları Kuzey Amerika'ya taşımıştır. 1850'li yıllarda, "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York'ta ilk Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu'nun çıkarılmasını sağlamışlardır.

Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Bunun sonucunda denetim uluslararası nitelikte örgütlenmelere ihtiyaç duymaya başlamıştır.

Özel sektör kuruluşları tarafından yoğun olarak kullanılan iç denetim faaliyeti, son yıllarda kamu iç mali kontrol sistemlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir. Ülkemizde de iç denetim kavramı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yerini almıştır.

Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizi yeniden düzenleyen 5018 sayılı kamu Mali Yönetimi ve kontrol kanunu 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Kanunun mevzuat hazırlamaya ve teşkilatlanmaya yetki veren maddeleri ile bazı geçici maddeleri yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş, diğer maddelerinin de 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Diğer taraftan bu kanunla öngörülen sistemin uygulanması için kanunda 31.12.2007 tarihine kadar geçiş dönemi belirlenmiştir.

III- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Kontrol

5018 sayılı Kanunun, 55 ve izleyen bazı maddelerinde iç kontrol sistemini açıklamak üzere öngörülen bazı hükümler şunlardır:

İç Kontrolün Tanımı

MADDE 55.- Kamu malî yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve harcama öncesi 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

MADDE 56.- "İç kontrolün amacı;

a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) İç kontrol faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasını,

Sağlamaktır".

Kontrolün Yapısı Ve İşleyişi

MADDE 57.- "Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; malî hizmetler, harcama öncesi kontrol ve muhasebe hizmetlerinden oluşur.

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.

Kamu idarelerinin malî hizmetler birimi yöneticisi ile malî kontrol yetkilisi ve muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak mesleki konularda eğitime tâbi tutulur ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. Sertifika alamayanlar kamu idarelerinde bu kadrolara atanamazlar".

Harcama Öncesi Kontrol

MADDE 58.- "Harcama öncesi kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri malî kararları kapsar.

Harcama öncesi kontrol görevi, ilgili kamu idaresinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde malî kontrol yetkilisi tarafından yürütülür. Genel

bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin merkez dışı birimlerinde harcama öncesi kontrol görevi il defterdarlıkları tarafından yerine getirilir.

Malî kontrol yetkilisi, alınacak malî kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol eder. Malî kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen malî işlemler gerçekleştirilir.

Harcama öncesi kontrol sürecinde uygun görülmeyen veya vize edilmeyen işlemlerin gerekçesi harcama yetkilisine yazılı olarak bildirilir. Harcama yetkilisinin ısrarı halinde, malî kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmiş olması kaydıyla malî işlemler gerçekleştirilir. Bu durumda harcama yetkilisi, kişisel sorumluluk üstlenmiş sayılır ve bu işlemler en geç beş iş günü içinde malî kontrol yetkilisince ilgili üst yönetici ile Maliye Bakanlığına ve Sayıştaya bildirilir.

Malî kontrol yetkilileri tarafından kontrole tâbi tutulacak kararların kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimleri itibarıyla tutar ve türleri, kontrol, uygun görüş ve vize süreleri ile bunlara ilişkin işlemlerin usul ve esasları, risk alanları dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

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

Harcama yetkilisi, malî kontrol yetkilisi veya muhasebe yetkilisi sıfat ve görevinden ikisi aynı kişide birleşemez. Bu görevleri yürütenler, bu Kanunda belirtilen görev ve yetkileri dışında harcama sürecinde başka görev alamazlar".

55 inci maddede belirtildiği üzere, kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak ***iç kontrol,*** *kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan* ***malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir.***

Kamu mali yönetimini, planlanan amaç ve hedeflere ulaşılması yolunda etkili biçimde gerçekleştirebilmek için harcama sonrasında yürütülen iç denetim faaliyeti, 5018 sayılı Kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67 nci maddelerinde açıklanarak tanımlar, kavramlar ve sorumluluklar belirtilmiştir.

63 üncü maddede iç denetim faaliyeti tanımlanmıştır. Buna 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 ve nesnel güvence sağlayan 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."

Bir başka ifadesiyle İç kontrol, bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve aşağıda belirtilen hedefleri gerçekleştirmek suretiyle, kurumun misyonunun yerine getirmesi için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bütünleyici bir süreçtir. Öngörülen hedefler şunlardır:

1-Faaliyetlerin düzenli, ahlak kurallarına uygun, verimli, tutumlu ve etkin biçimde icra edilmesi;

2-Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesi;

3- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyulması;

4- Kayıplara karşı kaynakların korunması.

IV- İç Kontrolün Etkinliğinin Sınırları

Önceden belirlenmiş olan genel hedefler iç kontrolün kendisi tarafından gerçekleştirilemez.

Etkili bir kontrol sistemi, ne kadar iyi tasavvur edilirse edilsin ve ne kadar iyi çalışırsa çalışsın, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi veya kurumun ayakta kalması konusunda, yönetime, sadece makul güvence - mutlak değil- sağlayabilir.

Etkili bir iç kontrol sistemi hedeflerin gerçekleşmeme ihtimalini azaltır. Ancak, iç kontrolların yetersiz biçimde tasarlanma veya arzu edildiği gibi çalışmama riski daima söz konusudur.

İç kontrolun gerçek kapsamının yanlış anlaşılması yüzünden abartılı beklentilerden kaçınmak bakımından, kavramın etkinliği ile ilgili sınırlamaların vurgulanması gerekmektedir.

Hiç bir iç kontrol yapısı kendi başına verimli bir yönetimi, tam ve doğru bir kayıt düzenini ya da özellikle yetkili ve güvenilir makamlarda bulunanlar söz konusu olduğunda yolsuzluk yapılmamasını kolaylıkla güvence altına alamaz. Birkaç kişinin gizli olarak anlaşması halinde,

görevlerin ayrılmasına dayalı iç kontroller etkisiz kalabilir. Yine, kontrollerdeki yetki, yetkiyle donatılmış kişi tarafından kötüye kullanılabilir ve yönetim çoğu kez uygulamaya konulmuş Kontrollerin dışına çıkabilecek bir konumdadır. Kaybetme riskini ortadan kaldıracak bir iç kontrol yapısını sürdürmek gerçekçi değildir ve muhtemelen maliyeti elde edilen faydadan fazla olacaktır.

Çünkü herhangi bir kontrol yapısı insan faktörüne dayanır ve tasarım eksikliklerinden, karar yada yorum hatalarından, yanlış anlamadan, rehavetten, yorgunluk ya da dikkatsizlikten etkilenir. Sistemi tasarlayan ve yürüten personelin yeterliliği ve dürüstlüğü söz konusu kişilerin seçimi ve eğitimi yoluyla kontrol edilebilirken, bu iki nitelik kurum içinden ve dışından gelen baskılarla değişebilir. Ayrıca, personel kontrol sürecindeki işlevini doğru olarak anlamamış ya da bu konuda bilgisiz kalmayı tercih etmişse yeterlilikleri ne olursa olsun yaptıkları kontrol etkisiz kalabilir.

Örgütsel değişiklikler ve yönetimin tutumu iç kontrol yapısının etkinliğini ve bu yapıyı yöneten personeli derinden etkileyebilir. Bundan dolayı, yönetimin kontrolleri gözden geçirmesi ve güncelleştirmesi, değişiklikleri personele bildirmesi ve kontrollere uymada örnek olması gerekir.

V- İç Kontrolun Unsurları

İç kontrol birbirileriyle bağlantılı beş unsurdan meydana gelir:

Kontrol ortamı

Risk değerlendirmesi

Kontrol faaliyetleri

Bilgi ve iletişim

İzleme

İç kontrol kurumun genel hedefleri gerçekleştirebileceği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanır. Bu yüzden etkili bir iç kontrol sürecinin önşartı hedeflerin açık biçimde belirlenmesidir.

İç kontrol sisteminin esası *kontrol ortamı*dır. Kontrol ortamı iç kontrolun genel kalitesi üzerinde etkili olan iklimi yaratmanın yanısıra disiplin sağlar ve yapı oluşturur. Nasıl bir strateji ve ne tür amaçlar belirleneceği konusunda genel bir atmosfer yaratır ve kontrol faaliyetlerini yapılandırır.

Açık hedefler oluşturmak ve etkili bir kontrol ortamı tesis etmek suretiyle, kurumun misyonunu ve hedeflerini gerçekleştirmeye çalıştığında karşı karşıya kalacağı *riskleri değerlendirmek* bu risklere uygun bir biçimde yanıt vermeye yönelik bir zemin oluşturur.

Risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik ana strateji iç *kontrol faaliyetleri* aracılığıyla gerçekleştirilir.

Kontrol faaliyetleri önleyici ya da ortaya çıkarıcı mahiyette olabilir. Hedefleri gerçekleştirmek bakımından iç kontrol faaliyetleri için gerekli tamamlayıcı unsur düzeltici önlemlerdir. Kontrol faaliyetlerinin ve düzeltici önlemlerin maliyetleri yararlarıyla orantılı olmalıdır.

Bir kurumun faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve bunların kontrolu için etkili *bilgi ve iletişim* yaşamsal önemi haizdir.

Nihayet, iç kontrol organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum gösteren dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolun değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesini sağlamak bakımından iç kontrol sistemini *izleme*k gerekir.

Bu unsurlar kamu kesimine dönük bir iç kontrol yaklaşımı önermekte ve bu yaklaşım iç kontrolu değerlendirmek bakımından bir esas oluşturur.

VII- Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)

INTOSAI, Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilâtıdır.

1953 yılında Küba/Havana'da toplanan Kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup, üye sayısı günümüzde 170'e ulaşmıştır. INTOSAI'nin; OLACEFS, AFROSAI, ARABOSAI, ASOSAI, SPASAI, CAROSAI, EUROSAI olmak üzere yedi adet bölgesel birliği bulunmaktadır. INTOSAI'ye ancak yüksek denetim kuruluşları veya yüksek denetim kuruluşu sayılanlar üye olabilmektedir. Yüksek denetleme kuruluşu sayılmanın temel koşulu, yasayla kurulmuş olması ve parlamento adına denetim yapıyor olmasıdır. Statüsü gereğince INTOSAI'ye her ülkeden sadece bir yüksek denetim kuruluşu üye olabilmektedir. Sayıştay 1965 yılından bu yana INTOSAI'in üyesidir.

INTOSAI'nin amacı; yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alış verişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir.

INTOSAI'nin 9. Uluslararası Kongresinde benimsenen Denetim Kurallarının Ana Hatlarına İlişkin Lima Deklarasyonu, kamu denetiminin Magna Carta'sı olarak kabul edilmektedir. 1992 Washington Kongresinde kabul edilen Denetim Standartları ve İç Kontrol Standartlarının Ana Hatları, tüm dünyada benimsenmiş kurallar haline gelmiştir.

INTOSAI'nin her üç yılda bir değişik ülkede gerçekleştirilen kongreleri, kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı bir forum niteliğindedir.

VIII- Intosaı İç Kontrol Standartlarına Göre İç Kontrol Kavram, Amaç Ve Standartlarına Toplu Bakış

İç Kontrol, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamakta yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bundan dolayı, iç kontrol yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur. İç kontrolün etkin olması bakımından her devlet kuruluşunun yöneticisi yeterli iç kontrol yapısının kurulmasını, gözden geçirilmesini ve güncelleştirilmesini sağlamalıdır.

Yeterli iç kontrolün sağlanmasında Yüksek Denetim Kurumunun (Sayıştayın) da sorumluluğu bulunmaktadır.

Yüksek Denetim Kurumu; her devlet biriminde iş bu belgede yazılı standartlara dayalı ayrıntılı kurumsal iç kontrol yapılarının kurulmasını; ve Kontrollerin öngörüldüğü gibi çalışıp çalışmadığını ve istenen sonuçların elde edilmesi için yeterli olup olmadığını sağlamak üzere o iç kontrol yapısının gözden geçirilmesini; teşvik etmeli ve desteklemelidir.

Devlet içindeki bütün örgütsel birimlerin yönetimleri, iç kontrol yapısının yeterliliğinden ve uygulanmasından sorumludur. Bu nedenle, yönetimlerin iç kontrol yapısının niteliğini ve iç kontrollerin ulaşmak durumunda olduğu hedefleri kavramaları önemli bir noktadır. Bir iç kontrol yapısı, yönetimin tutumu, metotlar, usuller ve aşağıdaki genel hedeflere ulaşılmasına yeterli bir güvence sağlayan diğer önlemler dahil olmak üzere bir kurumun planları şeklinde tanımlanır:

Örgütün işlevine uygun olarak, düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ve kaliteli ürün ve hizmetler gerçekleştirilmesi;

Kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması;

Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması; ve

Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

Aşağıdaki standartlar bir iç kontrol yapısının çerçevesini oluşturmaktadır. Bu standartlar genel ve ayrıntılı standartlar olarak tasnif edilmiştir.

1- Genel Standartlar

a-Yeterli Güvence: İç kontrol yapıları yukarıda sözü edilen amaçların gerçekleşmesi için yeterli bir güvence sağlamalıdır.

b-Destekleyici Tutum: Yöneticiler ve çalışanlar iç kontroller konusunda daima olumlu ve destekleyici bir tutum içinde bulunmalı ve bu tutumlarını açıkça göstermelidirler.

c-Dürüstlük ve Yeterlilik: Yöneticiler ve çalışanlar kişisel ve mesleki açılardan dürüst olmalı ve yeterli iç kontrollerin hazırlanması, uygulanması ve sürdürülmesinin öneminin kavranmasına ve iç kontrollerin genel hedeflerinin gerçekleşmesine imkan verecek bir yeterlilik düzeyinde bulunmalıdırlar.

d-Kontrol Hedefleri: Örgütün her faaliyeti için, yeterli, eksiksiz, makul ve bütün örgütsel amaçlarla bütünlük içinde olan özel kontrol hedefleri belirlenmeli veya hazırlanmalıdır.

e-Kontrollerin Gözetimi: Yöneticiler çalışmalarını sürekli olarak gözden geçirmeli ve düzenli, ekonomik, etkin ve verimli olmayan bulgularla karşılaştıklarında ivedi ve uygun önlemleri almalıdırlar.

2- Ayrıntılı Standartlar

a-Belgeleme: İç kontrol yapısı ile bütün iş ve işlemler açıkça belgelenmeli ve bu belgeleme inceleme amacıyla kolaylıkla ulaşılabilir durumda olmalıdır.

b-İş ve İşlemlerin Anında ve Uygun Biçimde Kaydı: İş ve işlemler anında kaydedilmeli ve uygun biçimde tasnif edilmelidir.

c-İş ve İşlemlerin Onaydan Geçirilmesi ve Uygulanması: İş ve işlemler yetkili kişilerin onayından geçirilmeli ve yetkili kişilerce uygulanmalıdır.

d-Gözetim: İç kontrol amaçlarının gerçekleşmesini güvence altına almak amacıyla yeterli bir gözetim sağlanmalıdır.

e-Kaynaklara ve Kayıtlara Ulaşma ve Sorumluluk: Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma bunların saklanmasından veya kullanılmasından sorumlu olan yetkili kişilerle sınırlandırılmalıdır. Hesap verme sorumluluğunu sağlamak üzere, kayıtlarla kaynaklar arasında uygunluk bulunup bulunmadığı saptanmalı ve bu amaçla, kayıtlı miktarlarla kaynaklar periyodik olarak karşılaştırılmalıdır. Varlıkların korunmasındaki zorluk derecesi karşılaştırmanın hangi sıklıkta tekrarlanacağını belirlemelidir.

f-Bu standartlar bütün devlet örgüt birimlerine uygulanabilecektir. Bunlar, kurumların iç kontrolleri oluştururken izleyecekleri, kabul görmüş minimum standartlar olarak görülebilir. Bu standartlar, ayrıca, iç kontrol yapısının denetlenmesi sırasında denetçilere kriterler sağlar.

g-Bu belgede sunulan standartlar yeni kavramlar değildir. Bunlardan çoğu halen devlet faaliyetleriyle kaynaşmıştır. Bununla birlikte bunların bir çatı altında sunulması yeni olabilir. Bu belgenin bundan sonraki kısmında iç kontrolün tanımı ve sınırları, iç kontrol standartları, iç kontroller için bir çatı oluşturulması ve iç kontrol yapılarının uygulanması ve gözetimi ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

VIII-İç Kontrol Yapıları İçin Çerçeve Oluşturulması

Devlet çapında geçerli olacak şekilde iç kontrol yapısının tanımını, bu yapı ile ulaşılacak hedefleri ve bir iç kontrol yapısı tasarlanırken uyulacak standartları hazırlama ve yayınlama sorumluluğu yetkili bir organa verilmelidir. Bu sorumluluk anayasal veya diğer yasal düzenlemelerle çeşitli devlet kurumları üzerinde nüfuzu bulunan bir merkezi örgüte verilebilir.

Bazı ülkelerde yasa koyucu iç kontrol standartlarının saptanmasını bu işten sorumlu merkezi bir örgüte bırakarak iç kontrol yapısının gerçekleştirmek durumunda olduğu genel hedefleri belirleyecektir. Diğer ülkelerde yasa koyucu yasalarla belirli işlemler için özel kontroller koyar.

Yetki nereye verilirse verilsin, Yüksek Denetim Kurumu, iç kontrol yapısının hazırlanmasında yaşamsal bir rol oynar. Bu rol, geniş ölçüde, Yüksek Denetim Kurumunun yasal görev ve yetki alanına ve ülkenin yönetim sisteminin kurumsal yapısına bağlı olarak doğrudan veya dolaylı olarak oynanacaktır. Sorumluluk Yüksek Denetim Kurumu dışındaki bir organa verilirse, doğal olarak o kurumun yorumları ve tavsiyeleri istenecektir.

Yüksek Denetim Kurumunun standartları yayımlamaktan sorumlu olduğu durumlarda bu standartlarla, her kurum tarafından tesisi gereken spesifik iç kontrol usulleri arasında açık bir ayırım yapılması gerekir. Yüksek Denetim Kurumunun denetlediği kurumlarda yeterli bir iç kontrol sağlamakta haklı çıkarları vardır. Bununla beraber bu kurumların bağımsızlığının korunması önemli ve gereklidir. Bu nedenle Yüksek Denetim Kurumu denetlenen kurumdaki iç kontrol usullerinin özel ayrıntılarını uygulamak konusunda sorumluluk üstlenmemelidir. Bu tam anlamıyla yönetimin görevidir. Bununla birlikte, Yüksek Denetim Kurumunun mevcut kontrol düzenlemelerinin etkinliği hakkında yorum yapması ve geliştirilmesi için tavsiyede bulunması uygun ve hatta bazı ülkelerde zorunludur. Bu, bağımsızlık kaybına yol açmadan uygulanabilir. Çünkü kontrol önlemlerinin kararlaştırılması ve uygulanması sorumluluğu daima denetlenen kurum yönetiminde kalmaktadır.

Tüm kurumlarca uygulanacak iç kontrollerin tesisine çeşitli merkezi örgütlerin belli ölçüde katılımı uygun olabilir. Bazı durumlarda kontroller oldukça spesifik olabilir. (Gelir tahsiline, ihaleye, bilgisayar sistemleri

özelliklerine ve insan kaynağı yönetimine ilişkin konularda olduğu gibi). Diğer alanlarda, özellikle de yönetimsel kontrollerle ilgili alanlarda, kontroller daha genel olabilir. Yukarıdaki her iki durumda da iç kontroller tutumluluğun, verimliliğin ve etkinliğin artırılmasını amaçlayan yönetim kararları alınmasına ve inisiyatif kullanılmasına imkan vermelidir.

Merkezi sorumlu kuruluş zaman zaman kendi iç kontrol standartlarını gözden geçirmeli ve gerekli değişiklikleri yapmalıdır. İç kontrol standartları ve bu standartlarda yapılacak herhangi bir değişiklik eksiksiz olarak belgelendirilmeli ve derhal bunları kullanacak kuruluşlara dağıtılmalıdır.

Özel iç kontrol standart ve usulleri yasa metinleri halinde yürürlüğe konulduğunda, yasa metni aşırı derecede sınırlayıcı olmamalıdır. Yasa metni, yöneticilere faaliyet ortamı değiştikçe usullerde değişiklik yapma esnekliğini vermelidir. Aksi halde, iç kontroller değiştirilmeden önce güncelliğini ve verimliliğini yitirebilir. Bir iç kontrol yapısının ayrıntıları periyodik olarak gözden geçirilmeli ve örgüt ortamındaki değişikliğe uyum sağlamak üzere ayarlanmalıdır.

INTOSAI İç Kontrol Standartları'nda iç kontrol yapıları da yönetimin tutumu, metotlar, usuller ve hedeflere ulaşılmasına yeterli güvence sağlayan önlemler dahil olmak üzere, bir kurumun planları şeklinde tanımlanmaktadır. iç kontrol yapıları esas olarak, organizasyonun işlevine uygun olarak düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ile kaliteli ürünlerin ve hizmetlerin geliştirilmesini; kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kayıplara karşı korunmasını; yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulmasını; güvenilir mali ve yönetsel verilerin hazırlanmasını, saklanmasını ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanmasını hedeflemektedir.

Ülkemizde yukarıda temel hedefleri sıralanan iç kontrol yapılarının sistematik ve bütünsel biçimde ele alınmaması ve bu alanda standartlar tespit edilmemiş olması, iç kontrol yapısının önemli unsurlarından biri olan iç denetimin (internal audit) etkinliğini doğrudan ilgilendirmektedir Çünkü çağdaş denetimdeki önemli yaklaşımlardan biri, denetlenen kuruluştaki iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesine ve bu sistemin eksiklik ve zayıflıklarının nedenlerinin araştırılmasına ve sonuçta incelenen yapının geliştirilmesine yönelik tavsiyelerin oluşturulmasına ve izlenmesine dayanmaktadır.

IX- İç Kontrol Mekanizmaları

Kamu mali yönetiminin önemli bir öğesi iç kontrol sistemidir. INTOSAI Denetim Standartlarında "iç kontrol" terimi, "… kurumun işlerini düzenli olarak, verimli, etkin ve tutumlu bir tarzda ifa etmesine; yönetim

politikalarına bağlılığı sağlamaya; varlıkları ve kaynakları muhafazaya; muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve tamlığını teminat altına almaya; zamanlı ve güvenilir mali bilgiler ile yönetim bilgilerini üretmeye yardımcı olmak için kurumsal amaçlar çerçevesinde örgütsel yapı, iş görme metotları, prosedürler ve iç denetim de dahil olmak üzere yönetimce konulan tüm mali ve sair kontroller sistemi" ni ifade etmek üzere kullanılmıştır. Bir başka tanıma göre de iç kontrol sistemi, bütçeye ve yürürlükteki kurallara uyulmasına, varlıkların korunmasına, muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin ve samimiyetinin sağlanmasına ve özellikle mali bilgileri uygun zamanda kullanıma hazır halde bulundurarak yönetsel kararların kolaylaştırılmasına imkân veren prosedürler ve araçlar bütünüdür.

Tecrübelere göre dikkatli ve sıkı gözetim en iyi iç kontrolü oluşturur. Bir başka önemli iç kontrol da, bir işin diğer bir işi de kontrol edecek ve onun doğrulanmasını sağlayacak tarzda tasarlanması ve bu işlerin ayrı kişilere tevdi edilmesi durumudur. Daha pek çok iç kontrol şekli mevcuttur. Söz gelişi; bütün mali işlemlerin belgelere dayandırılması, önceden müteselsil numaralanmış belgeleri kullanma zorunluluğu, elektronik yazar kasalar, bir işi yapanların dışındaki kişiler tarafından icra edilen sistematik onaylamalar veya test incelemeleri, bir görevin ifasında personel için uygun yetkilendirme düzeyleri konulması, muhasebe kayıtlarının belli sürede yapılması zorunluluğu gibi. Bir kurum ve kuruluşta yüzlerce iç kontrol bulunabilir.

İç kontroller literatürde, muhasebe kontrolları, önleyici kontroller, telafi edici kontroller vb gibi çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulurlar. Yönetim, kurum veya kuruluşun amaçlarını elde etmek için, kendisine emanet edilen fonların en verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılmasını temin etmekle mükelleftir. Bu bakımdan kullanılan kaynaklar üzerinde yeterli iç kontrolu sağlama işi, onları kullanan kişinin, yani yöneticinin görevidir. Bu görev, yönetici durumundaki kişilerin hesap verme (raporlama) ödevlerinin önemli bir parçasını oluşturur. O itibarla yönetimin başarısı, bir bakıma, amaca uygun iç kontrolları tasarlamadaki; onları yönettiği kurumun yapısıyla ve gelir-gider süreçleriyle ustaca bütünleştirmedeki ve etkin bir şekilde çalıştırmadaki becerisine bağlıdır.

Sağlıklı iç kontrolların varlığı hesap verme sistemine olan itimadı da pekiştirir. Çağdaş denetim uygulamalarında denetlenen kurum ve kuruluştaki yeterli ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının hata ve düzensizlik riskini en aza indireceği varsayılır. Bir kurumun kaynaklarını korumak üzere yeterli iç kontrol sistemlerini geliştirmek, denetçinin değil; yukarıda da belirtildiği üzere, denetlenen kurumun sorumluluğunda olan bir iştir. Yasa ve yönetmeliklere uyulmasını, karar vermede dürüstlük ve hakkaniyetin gözetilmesini temine yardımcı olmak üzere iç kontrol mekanizmalarının yerli yerinde ve çalışır halde bulundurulmasını sağlamak da denetlenen

kurumun yükümlülüğüdür. Buna karşılık denetçinin de, kontrolların yetersiz olduğu veya hiç bulunmadığı durumlarda denetlediği kuruma öneriler getirme ve tavsiyelerde bulunma yükümlülüğü vardır.

X- Yönetim Kontrolları (İç Kontrollar)

Kamu maliyesinin ekonominin bir dalı sayılmasının bir başka doğal sonucu da kurum ve kuruluşların yönetimlerinin ön plana çıkmasıdır. Gerçekten bu anlayışın egemen olduğu ülkelerde, bir kamu kurumu dışarıdan empoze edilen ve hukuki tasarruf sayılan kurallardan çok kendi yönetiminin koyduğu iç kurallarla yönetilir. ülkemizde satınalma kuralları kanun ve yönetmeliklerle konulur ve kamu idareleri için kesinkes bağlayıcıdır. İhlali müeyyide uygulanmasını gerektirir. Anglo-Saxon geleneğe sahip ülkelerde ise satınalma prosedürleri, temel yönlendirici ilkeler dışında, hukuki tasarruf biçiminde değil satınalma kılavuzu ya da el kitabı denilen direktifler (yönergeler) biçimindedir. Dolayısiyle bu yönergelerde yer alan kontrollar, iç kontrol veya daha yeni ve kavrayıcı bir terimle yönetim kontrolları olarak adlandırılır. Yönetim bu kontrolları, kendi yönergelerini değiştirmek suretiyle, kurumsal amaç ve hedeflere göre dilediği kadar artırıp azaltabilir. Bu yüzden iç kontrol mekanizmalarının güvenilirlik açısından değerlendirilmesi (mali denetim); zayıf yanlarının bulunup ortaya çıkarılması ve sonucunda gerekli takviyelerin yapılması amacıyla bizzat bu kontrolların incelenmesi (risk denetimi) ve nihayet bu kontrolların kurumun/programın performansını nasıl etkilediğinin değerlendirilmesi (performans denetimi) hem iç denetim organlarının ve hem de dış denetçilerin en temel görevleri arasındadır. Bu durum özel ve kamu sektörü için aynı derecede geçerlidir.

XI- Yönetim Kontrolü (İç Kontrol) Sorumluluğu

AB'ye üye *"güney"* ülkelerinde ve aday ülkelerde, Maliye Bakanlığı sadece bütçenin hazırlanması ve diğer bakanlıklara ödeneklerin dağıtımında önemli bir rol oynamakla kalmayıp, bu bakanlıklarda kendi personelinden oluşan teşkilatlanmasıyla harcamaöncesi kontrol sürecine direkt bir müdahalede bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı, aynı zamanda, yapılan harcamaların ödenmesi işlemini Kamu Muhasebe Dairesi aracılığıyla onaylayarak bu işlemde de rol almaktadır. AB'ye üye "*kuzey"* ülkelerinde, her bir harcamacı Bakanlık kendi bütçesine ait harcamalardan tamamen kendisi sorumlu olup, bu harcamalara ilişkin kontrolleri ve gereken önlemleri, kendine ait yönetim kontrolleri (iç kontrol) sistemleriyle gerçekleştirmektedir. Bu yönetim kontrolünün denetimi ise harcama sonrası denetim olan iç denetim yoluyla gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığının iç denetim birimi, kendi bakanlığının yönetim kontrolü sistemlerini denetlemenin yanısıra, diğer bakanlıkların iç denetim birimlerinin koordinasyonunu ve bunlara rehberlik hizmeti sağlar. Her bir bakanlığın

veya teşkilatın en üst yöneticisi, uygulamaya ilişkin yetkilerini devredebilmekle beraber kurumunun yönetim kontrolünden kendisi sorumludur. Mart 1999'da, Avrupa Parlamentosu'nun, Avrupa Komisyonu'nun tümden istifasına sebep olan Avrupa Komisyonu içindeki mali yönetimi tartışmaya açmasını müteakiben, Bağımsız Uzmanlar Komitesi, tüm mali işlemlere, Avrupa Komisyonu yöneticilerinin yetki verdikleri işlemlerle ilgili sorumluluklarını azaltacak ayrı bir mali kontrol birimi tarafından ön onayın verilmesi gerektiği sonucuna varmıştır. Komite, Komisyon Başkanına doğrudan rapor sunacak olan bağımsız ve profesyonel bir İç Denetim Biriminin kurulması tavsiyesinde bulunmuştur. Ayrıca Komite, mevcut merkezi denetim öncesi işlevin ayrılmasını ve ayrı genel müdürlükler halinde örgütlenmesini tavsiye etmiştir. Genel olarak yönetim kontrolü (iç kontrol) terimi, kurum içerisinde özel bir birimden ziyade, kurumsal faaliyetlerin sistem, süreç ve yöntemlerini ifade etmektedir. Bu noktada, Bağımsız Uzmanlar Komitesi'nin uzmanlık isteyen bir iç kontrol işlevinin Genel Müdüre rapor sunan bir üst düzey bürokratın sorumluluğu altında yerine getirilmesini ve muhasebe işlevinin bir muhasebe yetkilisi tarafından yerine getirilmesini tavsiye etmesi kayda değer ilginç bir gelişmedir.

XII- İç Kontrollerin Uygulanması Ve Gözetimi

Yüksek Denetim Kurumu yönetimin iç kontroller hazırlamasını teşvik etmeli ve desteklemelidir. Bu husus, iç kontrol yapılarının uygulanması ve gözetimindeki sorumlulukları konusunda yönetimin eğitilmesi yoluyla gerçekleştirilebilir. Ayrıca Yüksek Denetim Kurumu iç kontrollerin öngörülen amaçları gerçekleştirmeye el verecek yeterlilikte olmasını sağlamak üzere bu iç kontrol yapılarını denetlemelidir.

XIII - İç Kontrolün İç Denetimle İlişkisi

İç kontrol, kurumun yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir. İç kontrolün amacı:

İşlemlerin etkili ve etkin olması

Mali bilgilerin güvenilir olması

Kanunlar ve diğer düzenlemelerle uyumun sağlanması

hususlarında yeterli derecede güvence sağlamaktır.

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve organizasyon hedefleriyle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve

gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler bütünüdür. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.

Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın, iç denetçi kötü mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinlik ve etkililiğinden sorumlu değildir. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından yöneticiler sorumludur.

XIV- Türkiye'deki İç Kontrol ve Denetim Sistemleri Hakkında Bazı Tespitler ve Öneriler:

Tespit 1- **İç Kontrol Sistemine Hak Ettiği Yerin Verilmesi**

Mevcut kontrol sistemimizle ilgili tespitler baglamında vurgu yapılması gereken hususlar şunlardır:

a- Mevcut kontrol sistemimiz Fransız modeline dayanmaktadır. Saymanın Maliye Bakanlığı adına ita amirinin işlemleri üzerinde kontrol icra etmesi bu modelin temel özelliklerinden birisidir.

b- Harcamacı kuruluşların bütçeleri ve harcamaları üzerinde Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı ve Hazine Müsteşarlıklarının merkezi kontrolu söz konusudur.

c- Kontrol fonksiyonu belli bir mevzuat çerçevesinde sistemli olarak ya da standartlar temelinde tasarlanmış olmayıp Genel Muhasebe Kanununda merkezi kuruluşlar ile harcamacı kuruluşların kendi mevzuatları içinde ve dağınık olarak düzenlenmiştir.

d- Kontrol işlemleri ağırlıklı olarak harcama öncesine ve harcamaya yöneliktir. Bu haliyle iç kontrol sistemimiz daha çok girdiler üzerine odaklanmış olup süreçlere, çıktılara ve sonuçlara yoğunlaşmamaktadır.

e- Literatürde iç kontrol ve iç denetim kavramları yerli yerinde kullanılmamaktadır ve hatta karıştırılmaktadır.

f- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ilişkin tartışmalarda da ortaya çıktığı gibi, ilgi ve dikkat denetim üzerine yoğunlaşmakta ve iç kontrol gölgede kalmaktadır.

Öneriler :

1- Yapılacak yasal düzenlemede " iç kontrol" genel kabul görmüş iç kontrol standartları ışığında tanımlanmalı ve dolayısıyla kavramsal öz korunmalıdır.

2- Yasal düzenlemede iç kontrolün beş standardı (Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve iletişimler, izleme) açıkça telaffuz edilmelidir.

3- Terminoloji önemlidir. " İç Mali Kontrol" teriminin " İç Kontrol" teriminin zenginliğini ve kapsayıcılığını yansıtmadığı dikkate alınmalıdır.

4-Yasal düzenlemede " İç Kontrol Standartları" nın hazırlanıp yürürlüğe konulacağı açık ve seçik olarak ifade edilmelidir.

Tespit 2- **Hesapverme Sorumluluğunun Bir Gereği Olarak Denetimin Kendi Performansını Ölçmesi ve Raporlaması**

Ülkemizde kamu kesiminde henüz stratejik plan temelinde performans ölçümü ve raporlaması sistemleştirilmediği için denetim birim ve organları da bu yönde bir etkinlikte bulunamamaktadır. Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Yeni Zelanda, Avustralya ve Kanada gibi ülkelerde denetim organları ölçtükleri performanslarını "yıllık rapor", "performans raporu" ya da "hesapverme sorumluluk raporu" gibi raporlarla kamuoyunun bilgisine sunmakta ve hesapverme sorumluluğu konusunda örnek olmaya çalışmaktadırlar.

Öneriler :

Denetim birim ve organlarının kendi performanslarını ölçme ve raporlama konusunda kendilerine öncülük rolü düştüğünün bilincinde olmalı ve bu rolün gereğini kararlılıkla yerine getirmelidirler.

Denetim birim ve organlarımızda stratejik planlama ve performans ölçümü konusunda belli bir aşamaya gelmiş çalışmalar bir an önce sonuçlandırılmalıdır.

XV- Yaygın İç Kontrol Uygulamaları

İç kontrol uygulamaları, genellikle, bir yasama organı tarafından görevlendirilmiş bir merkezi otorite tarafından hazırlanıp yürürlüğe konmuş iç kontrol standartlarıyla uyumlu olmak üzere tasarlanır.

Bir kurumun iş gücü, sonuçlara ulaşmak amacıyla, etkili biçimde eğitilir ve yönetilir. Performans göstergeleri geliştirilir ve izlenir.

Yolsuzluğu veya hata riskini azaltmak üzere önemli görevler ve sorumluluklar kişiler arasında bölüştürülür. Başka bir deyişle, yetkiler paylaştırılır.

Yöneticiler fiili performansı planlanan ya da beklenen performansla kıyaslayıp farklılıkları analiz ederler.

Bilgisayara girilen verilerin yazım kontrolları gibi araçlarla, bilgilerin izlenmesi kontrol edilir.

Bütün hassas varlıkların korunması ve emniyet altına alınması için fiziksel kontrollar oluşturulur.

Kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkili kişilerle sınırlandırılır. Bunların gözetimine ve kullanımına ilişkin hesapverme sorumluluğu için görevlendirme yapılır ve bu görev sürdürülür.

İşlemler ve diğer önemli işler, yalnızca, yetkileri dahilinde hareket eden kişilerce onaylanıp uygulanır.

Faaliyetleri kontrol eden ve kararları veren yönetim açısından uygunluklarını ve değerlerini korumaları amacıyla, işlemler anında kaydedilir.

İç kontrol ve işlemler ile diğer önemli işler açık ve seçik olarak belgelenir ve bu belgelere inceleme sırasında kolayca ulaşılabilir.

XVI- İç Denetim Konusunda Farklı Ülke Modelleri

İç denetim uygulamaları bakımından ülkeler arasında büyük farklılıklar görülmektedir. Bu konuda Avrupa ülkeleri arasında iki geleneksel yaklaşım mevcuttur. Bunlar merkeziyetçi yaklaşım ve ademi merkeziyetçi yaklaşım olarak belirtilebilir. Bu yaklaşımlardan, Napolyon Kanunları geleneğinden hareket eden ve üçüncü taraf "ex-ante" (harcama öncesi) olarak adlandırılan Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerde görülen yaklaşıma karşılık; Hollanda ve İngiltere gibi ülkelerde uygulanan sorumluluğun yönetime ait olduğu yaklaşım bulunmaktadır.

Merkezi model şu anda ülkemizde de uygulanan modeldir. Bu modelde Maliye Bakanlığı bütçeyi hazırlamakla kalmaz, kendi personeli olan "sayman" ve "bütçe dairesi başkanı" gibi unvanları olan personeli diğer bakanlıklara yerleştirmek suretiyle harcama öncesi kontrol yapar. Bu yapıda iç denetim yine Maliye Bakanlığı personeli olan "Maliye Müfettişi, Muhasebat Kontrolörü gibi unvanlardaki" personel tarafından yapılır.

Ademi merkeziyetçi yapıda her bakanlık kendi bütçelerinden harcama yapılması ve harcama sırasında gerekli kontrol ve güvenlik önlemlerini almaktan tümüyle sorumludur. Bu yapıda iç denetim, her bakanlığın kendi bünyesinde yer alan denetim elemanları tarafından kaynakların etkili,

ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacak, yasal uygunluk ve enformasyon teknolojisi denetimlerini de kapsayacak şekilde yapılır.

Bunlar dışında Almanya'da olduğu gibi iç ve dış denetim fonksiyonlarının birleştirilmesini kapsayan karma modeller de vardır. Bu modelde; iç denetim kamu kuruluşlarının kontrol sistemlerinin bir parçası olmak yerine dış denetimin parçası olarak görülür. İç denetim elemanlarının kadroları çalıştıkları kuruluşta bulunmasına rağmen, Federal Denetim Mahkemesinin (Sayıştay) gözetimi altında teknik ve mesleki yol göstermesiyle denetim yapar ve doğrudan bu yüksek mahkemeye rapor sunar. Bu modelde geleneksel iç denetim rolünden ziyade harcama öncesi ön denetim rolü ifa edilir. İsveç modelinde "İsveç Denetim Ofisi" (Sayıştay) Maliye bakanlığı bünyesinde merkezi devlet yapısının bir parçası olarak yer alır. Bununla birlikte yönetimden tamamen bağımsız olarak inceleme konularını seçme ve rapor yazma gibi tam bağımsız olarak faaliyet gösterir. Bu birimin başkanı Genel müfettiş unvanını taşır ve Bakanlar Kurulu tarafından altı yıllık bir süre için seçilir.

ABD'de ise; Genel Denetim Ofisi (Sayıştay) Kongre tarafından kuruluşların performans denetimini yapmak üzere dış denetimden sorumlu olarak görevlendirilir. İç Denetim, bu modelde özel sektörden ilk defa 1950 yılında uyarlanmıştır. İç denetim yönetim ve finans bölümlerinden bağımsız olarak üst yöneticiye bağlı olarak yönetim kontrollerinin tümünü kapsayacak şekilde yapılandırılmıştır. 1978 yılında Genel Müfettiş Kanunu (Inspector General Act) çıkarılarak bu model biraz değiştirilmiştir. Her kamu kuruluşunun iç denetim biriminin başında yer almak üzere Genel Müfettiş (IG) oluşturulmuştur. Genel müfettiş doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye bağlı ve diğer bölümlerden ayrı olup ona rapor sunar ve Kongreye de yaptığı çalışmalar hakkında bilgi verir. Kuruluşun başındaki yöneticinin Genel Müfettişin gerekli göreceği her hangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kuruluşun başındaki kişiye verir, bu yönetici kendi yorumlarını ekleyerek 30 gün içinde bu raporu Kongre'ye sunar. Bu yaklaşımla, iç denetimin yönetime yardımcı olma fonksiyonunu ifade eden ademi merkeziyetçi görüş ile raporların kongreye sunulması yoluyla, dolaylı yoldan dış denetim sorumluluğunu birleştirilmektedir.

Kanada'da iç denetim sisteminin dış denetime ilave olarak idarelerde kurulması 1962 yılında Kraliyet Komisyonunun Kamu İdari Yapısı konulu raporuyla gündeme gelmiştir. Hazine Bakanlığı ademi merkezi bir yapı olarak kamu kaynaklarının etkin ve yasalara uygun olarak kullanılmasını idarelerde denetleyecek iç denetim birimleri kurulmasına 1966 da rehberlik etmeye başlamış ve 1972 yılında her kuruluşun iç denetim birimi kurmasını zorunlu hale getirmiştir.

Bölüm II

İç Kontrol Modelleri

A- Güney – Kuzey Modelleri

İç kontrol (yönetim kontrolü), mali yönetimde algılanan risklerin etkisini azaltmak için iç kontrol sistemlerinin ve prosedürlerinin tesis edilmesi şeklinde tanımlanacak olursa, iç kontrolün ülkeden ülkeye geniş değişiklikler göstereceği ve yönetim kültürü ile geleneğinden etkileneceği açıktır. Bir ülkede çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi, başka bir ülkeye uyarlanamayabilir. Bir sistemin ne derece etkili olduğunun asıl tespiti, uygulama zeminine bağlıdır.

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasında, bu konuda iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Birincisi, çoğunlukla Güney Avrupa ülkelerinde uygulama alanı bulan, "üç taraflı harcama öncesi yaklaşımı"dır.

Fransa'da bir işlem harcama yetkilisinden (harcamacı bakanlıkta işlemin yapılabilmesine izin veren kişi), işlemin yasallığını ve uygunluğunu teyit eden ve Maliye Bakanlığı tarafından atanan mali kontrolöre geçer ve son olarak işlemin uygulanabilmesi için Kamu Muhasebe Dairesi'nin muhasebe yetkilisine gelir. Buna benzer bir uygulama, mali işlemlerin Maliye Bakanlığı içerisindeki Hazine Dairesi tarafından onaylanıp yürürlüğe girmesinin zorunlu olduğu bir çok aday ülkede (örneğin Romanya'da) bulunmaktadır.

Diğer yaklaşım, bazen *"kuzey model"* olarak da adlandırılan, resmi harcama yetkilisinin (program yöneticisi) ve bakanlık üst yöneticisinin kişisel sorumluluğunu öngören yaklaşımdır. Örneğin İngiltere'de, harcamaya girişmeye yetkili olan kişi, işlemi uygulamaya koymadan önce, bunu işlemin yasallığını ve uygunluğunu kontrol edecek olan kendi Bakanlığının Muhasebe Dairesine gönderecektir. Bir harcama öncesi kontrol uygulaması olan bu işlem, harcamacı bakanlığın kendi sorumluluğu çerçevesinde gerçekleşmektedir. Mali işlemin düzgün bir işlem olmadığının tespit edilmesi durumunda, Bakanlığın en üst sivil bürokratının kişisel sorumluluğu doğar ve bu en üst sivil memur, Kamu Hesapları Komisyonu yoluyla parlamentoya hesap verir.

Avrupa Birliği'ne aday ülkelerden birçoğunun mevcut sistemi güney modeline daha çok uysa da bu ülkelerin iç kontrol sistemleri, Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde değişime uğramaktadır. İlk model mevzuat eksenli (burada asıl işlem, mali işlemlerin yılı Bütçe Kanunu'nu da içeren mevzuatla uygunluğunu sağlamaktır) iken, ikinci model daha çok yönetim eksenli olarak görülebilir. Bu noktada, her iki modelin veya ara bir çözümün her bir ülkenin yapısıyla yakından ilişkili olduğunun anlaşılması önem arz etmektedir.

"Kuzey model", siyasi sorumluluğun ve yönetim sorumluluğunun birbirinden ayrı, açık ve güçlü bir şekilde tesis edildiği ve yönetime siyasi müdahalenin minimum olduğu ülkelere daha uygundur. "*Güney model"* ise, yönetime siyasi müdahalenin kontrol altına alınamadığı ve siyasal geleneğin veya kamu hizmetlerinin yasal konumunun böyle bir müdahaleye karşı memurları yeterince koruyamadığı durumlarda bir gereklilik teşkil edebilir.

Avrupa Birliği kurumlarının yönetimini düzenleyen Mali Düzenleme, *"güney modelinin"* bir versiyonunu sunmaktadır. Fakat, bu Mali Düzenlemeye ilişkin olarak son zamanlarda gerçekleştirilen değişiklikler ile risk analizi ve örnekleme yöntemlerinin kullanılmasıyla, üç taraflı harcama öncesi kontrol sisteminin kapsamında değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişikliklerle, mali kontrolör tarafından gerçekleştirilen kontroller, hata riskinin belli bir dairede veya harcama sahasında düşük olduğunu gösteriyorsa, mali kontrolör seçtiği örneklerin sayısını azaltabilir veya mali işlemin uygunluğu doğrulanmışsa harcama öncesi kontrolü askıya alabilir. Böylesi bir süreç, harcama yetkilisinin ve kendisine ait harcamacı birimin gerçekleştirilen mali işlemden sorumlu olmasını sağlamaya yöneliktir. Böylece, mali kontrolörün konumu, harcama öncesi kontrolörden iç denetçiye dönüşmektedir.

Şimdiye kadar verilen örnekler, sözleşme veya bir eğitim programı için harcama yapılması, mal alımları gibi mali harcama işlemlerine ilişkin idi. Bu örnekleme, gelirlerin toplanmasına ilişkin işlemlere de uygulanabilir. Ancak, yönetim kontrolü (iç kontrol), daha geniş anlamlı olup aşağıda belirtilen kontrol biçimlerini de içermelidir :

- Bakanlığın veya teşkilatın hedefleri, politikası ve yönetim biçimi hakkında açık hükümlerin bulunması ve bu hususlarda tüm personelin yeterli bir şekilde eğitilmesi,

- Personelin sorumluluklarının, özellikle verilmiş sorumlulukların açık bir tarifi,

- Özellikle sözleşmelerde mali işlemleri yürüten veya kaynak yönetimi işlemlerinden sorumlu personelin fonksiyonlarının kesin bir şekilde birbirinden ayrılması,

- Yasalara uygun olmayan işlemlerin tespit edilebilmesi amacıyla, her seviyedeki personelin teşvik edilebileceği bir "açıklık kültürü"nün geliştirilmesi/oluşturulması,

- Her seviyedeki personelin yasal talimatlar hakkında bilgi sahibi olması ve bu talimatları uygulamasının sağlanması.

B- COSO Modeli

COSO, mali raporlamanın iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile oluşturulmuştur. 1985 yılında Hileli Mali Raporlama Üzerine Ulusal Komisyonu desteklemek üzere kurulmuştur. COSO tarafından hazırlanan iç kontrol modeli, Avrupa Birliği ülkeleri başta olmak üzere birçok gelişmiş ülkeye ilham kaynağı olmuştur.

COSO Modeli iç kontrol sistemlerine ilişkin standartların temelini oluşturmaktadır. Bir iç kontrol modeli olan COSO, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan 'İç Kontrole İlişkin İşletme Raporunun Hazırlanmasında İç Denetçilerin Rolü' başlıklı Raporda belirtildiği şekilde, denetim sürecine dahil edilmiş bir modeldir. Modele göre iç kontrol sisteminin ana hedefleri; Organizasyonun etkin ve etkili işler yapmasını, güvenilir mali raporlar hazırlamasını ve mevzuata uyumunu sağlamaktır.

COSO Modeli; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere beş unsurdan oluşmaktadır.

Kontrol Ortamı: Yönetim ve çalışanlar bütün bir örgüt içinde, iç kontrole ve dikkatli bir yönetime yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir tavrı geliştiren ortamı oluşturmalı ve sürdürmelidirler.

Risk değerlendirme, amaçlara ulaşılırken karşılaşılabilecek risklerin tanımlanıp analiz edilmesi ve risklerin ne şekilde yönetilmesi gerektiğine karar vermek için bir temel oluşturulmasıdır.

Kontrol Faaliyetleri, yönetimin talimatlarının yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olan politikalar ve yöntemlerdir. Kurumun hedeflerine ulaşırken karşılaştığı riskleri işaret etmek için gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaya yardımcı olur.

Bilgi ve İletişim: Uygun bilgi, kişilerin sorumluluklarını yerine getirebilmelerini sağlayacak şekilde tanımlanmalı, elde edilmeli ve paylaşılmalıdır. Etkili iletişim, kurumun en altından en üstüne dolaşacak şekilde geniş anlamda gerçekleşmelidir. Tüm çalışanlara iç kontrol sistemindeki rolleri anlatılmalıdır.

İzleme: İç kontrol izlemesi zaman dilimi içindeki performansın kalitesini değerlendirmeli ve denetim ya da diğer inceleme bulgularının derhal çözüme bağlanmasını güvence altına almalıdır.

III- SONUÇ VE ÖNERİLER

Yalın bir ifadeyle, iç kontrol bir kurumun görevini etkili ve verimli biçimde başarması amacıyla faaliyetlerini yönettiği bir süreçtir. "İç kontrol", "iç kontrol mekanizmaları", "yönetim kontrolu", "muhasebe kontrolları"

terimleri, kamu mali yönetimimizin terminolojisine hemen hemen hiç girmemiştir. Batıda bu kavramların içinde mütalaa edilen kimi kontrollar ülkemizde denetim kavramına dahil edilmek suretiyle "hiyerarşik denetim", "öz denetim" gibi başka adlar altında sınıflandırılmaktadır. söz gelişi gelişmiş ülkelerde "işe nezaret" olarak bilinen yönetim kontrol mekanizması, bizde "hiyerarşik denetim" olarak adlandırılmaktadır. İngilizce metinlerdeki "iç kontrol" terimi ise dilimize çoğunlukla iç denetim olarak çevrilmektedir Bu husus Kara Avrupası ülkelerinin çoğu için böyledir.

İç kontrol bir kamu kurumunun bünyesinde ayrı, spesifik sistem olarak düşünülmemelidir.

Daha doğrusu, iç kontrol yönetimin faaliyetlerini yol göstermek üzere yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir.

Etkili iç kontrol oluşturulması kuruluşun hem iç hem de dış nedenlerle karşı karşıya kaldığı risklerin bir değerlendirmesinin yapılmasını gerektirir. Risk değerlendirmesinin önkoşulu açık, tutarlı kurum hedeflerinin –ki başarılacak amaçlar ve niyetlerdir- tesis edilmesidir.

Risk değerlendirmesi hedeflerin başarılmasıyla birlikte ilgili riskin tanımlanması ve analiz edilmesidir.

İç kontrol uygulamaları (prosedürler, süreçler, fiziki düzenlemeler, organizasyonel yapı, sorumluluğun ve yetkinin üstlenilmesi gibi) bu şekilde tasarlanmalı ve hedeflere ulaşmak üzere uygulamaya konmalıdır.

Ayrıca, bilgiler kaydedilmeli; yönetime ve kurum içinde bu bilgiye ihtiyaç duyan diğer kişilere iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek zamanda ve yazılı olarak iletilmelidir.

İç kontrolu izleme faaliyeti belli bir zaman içindeki performans kalitesini değerlendirmeli ve denetim bulgularının ve diğer incelemelerin gerektiği şekilde çözüme kavuşturulmasının sağlamalıdır.

Bizde denetimin bağımsızlığı ilkesinin yanlış anlaşılması yüzünden denetim adeta yalnız bırakılmış ve kendi haline terkedilmiştir. Bu da "denetim yönetimi"nin gelişmemesi sonucunu doğurmuştur. Oysa denetim de yönetilmesi gereken bir fonksiyondur. Denetimde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ancak çağdaş bir denetim yönetimiyle yakalanabilir. Denetimin yönetilmesi, genel olarak, denetim biriminin rasyonel bir şekilde organize olmasını ve birim içinde sağlıklı bir hesap verme yükümlülüğü zincirinin kurulmasını, denetim süreçlerinin netleştirilmesini, görev ve sorumlulukların belirlenmesini, stratejik planlar hazırlanmasını; özel olarak da faaliyet bazında denetim işinin planlanmasını; plana uygun biçimde icra edilmesini; bulgularının en etkin biçimde sunulmasını; denetim sonuçlarının izlenmesini gerektirir. Denetim biriminin tüm bunları etkin bir biçimde

gerçekleştirilmesini sağlayacak iç kontrollarla donatılması; dahası, bir fonksiyon olarak denetimin de denetlenmesi gerekecektir. Kamu kurum ve kuruluşlarının kendilerine tahsis edilen kamu kaynaklarının hesabını kamuoyuna vermesi zorunluluğu denetim birimleri için de geçerlidir ve bu durum denetimin bağımsızlığına halel getirmez.

Belirtilen bu öneriler sonucunda denetim sistemimizi bütünüyle kavrayan bir çerçeve yasa çıkarılmalıdır. Bu yasada denetimin temel amaçlarına; denetim elemanlarının görev, yetki ve sorumluluklarına; denetim elemanlarının göreve atanmalarına, görevden alınmalarına, ayrılmalarına ve teminatlarına; denetim programlarının hazırlanmasına; denetim sonuçlarının raporlanmasına; iç kontrol sistemi ve denetim ilişkilerinin düzenlenmesine ve bir "Ulusal Denetim Komitesi" oluşturulmasına ilişkin hususlar ilkeler bazında yer almalıdır.

Denetim standartlarının (etik kurallar dahil) belirlenmesini takiben, çalışmaları ve ürünleri üzerinde kalite kontrol mekanizmaları tesis edilmesi şartıyla, kamu denetim birim, organ ve kurumlarına ait denetim görevlerinden uygun görüleceklerin özel sektördeki bağımsız denetçiler eliyle bu birim, organ ve kurumlar adına yürütülmesi uygulamasına başlanılmalıdır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1- DPT. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu Mart 2000

2- INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi Çeviren: Sayıştay Uzman Denetçisi Baran ÖZEREN Haziran 2004

3- Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV) İhsan GÖREN Kasım 1999

4- Yönetim Kontrolü/İç Kontrol Çevirenler: Sayıştay Uzman Denetçileri M.Sait ARCAGÖK Bahadır YÖRÜK

İÇ DENETİM

Mehmet KOÇDEMİR

Muhasebat Kontrolörü

A. GİRİŞ

İç denetim olgusu kamu yönetiminin gündemine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Bundan sonra KMYKK olarak anılacaktır) ile gelmiştir. İç denetim ülkemizde çoğunlukla özel sektörde (yoğun olmamakla birlikte) bilinen ve uygulanan, dünyada ise gerek özel gerekse kamu sektöründe uygulanan yeni denebilecek bir denetim yaklaşımıdır. Bu çalışmada hem 5018 sayılı KMYKK hem de uluslar arası standart ve uygulamalar esas alınarak iç denetimin çerçevesi ortaya konulmaya, mukayeseli değerlendirmelere yer verilmeye çalışılacaktır.

B. İÇ DENETİMİN TANIMI

KMYKK'nun 63 üncü maddesinde; 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 faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda iç denetim faaliyeti ile ilgili olarak iki unsur dikkat çekmektedir. Bunlardan biri iç denetimin "güvence sağlama" fonksiyonu, diğeri "danışmanlık" fonksiyonudur. Bu tanım 5436 sayılı Kanun ile 5018 sayılı KMYKK'da yapılan değişiklik sonrasında bu noktaya gelmiştir. Oysa 5436 sayılı Kanundan önceki tanımda güvence fonksiyonu geri plana atılmış, danışmanlık fonksiyonu öne çıkarılmak suretiyle "güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir" şeklinde bir ifadeye yer verilmiştir. Bu bakımdan yapılan değişiklik son derece yerinde olmuştur. Zira güvence faaliyetleri iç denetimin vazgeçilmez görevi olup Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) bu faaliyeti; Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesi, mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyuma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine yönelik görevler olarak tanımlamaktadır.

İç denetim konusunda uluslar arası bir örgütlenme olan IIA iç denetimin tanımını zaman içerisinde geliştirmiş ve yapılan son tanımda; iç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve

disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur, şeklinde tanımlanmıştır.

IIA tarafından yapılan tanımda da üç husus dikkat çekmektedir. Bunlar risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçleridir. İç denetim bir kurumda bu üç unsurun etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek suretiyle kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacaktır.

Yine IIA'i referans alırsak, risk yönetimi; kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirlemek, değerlendirmek, yönetmek ve kontrol etme sürecidir. Kontrol süreçleri; riskin, risk yönetim süreçleriyle belirlenen risk toleransları içinde kalmasını temin gayesiyle tasarlanan kontrol çerçevesinin bir parçası olan faaliyet, politika ve prosedürlerdir. Yönetişim (Kurumsal Yönetim);Üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından, kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik olarak, kurumun faaliyetlerinin yönlendirilmesi, yönetilmesi ve gözlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimidir.

C. MESLEKİ UYGULAMA ÇERÇEVESİ

Uluslar arası iç denetim standartları ve etik kuralları iç denetim mesleğinin uygulama çerçevesini oluşmaktadır. Denetim standartları "Kırmızı Kitap" olarak bilinen IIA tarafından yayınlanmış dokümanda uygulama önerileriyle birlikte ortaya konularak açıklanmıştır. Standartlar genel olarak nitelik, performans ve uygulama standartlarından oluşur. Etik kurallar ise mesleğin etik kültürünü geliştirir. Etik kurallar ilkerlerden ve davranış kurallarından oluşmakta ve dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik başlıkları altında ilkelere ve davranış kurallarının çerçevesine yer verilmektedir.

Ülkemiz uygulamasında, yürürlükteki mevzuatta düzenleme bulunmayan hususlarda uluslar arası denetim standartları ve etik kurallara başvurulacağına ilişkin düzenlemeler bulunduğundan buralarda yer alan hükümlerin uygulaması da olacaktır. Ancak öncelikli olarak ülkemiz için iç denetimin mesleki uygulama çerçevesi 5018 sayılı Kanun, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Bundan sonra İDKK olarak anılacaktır), sertifikalama ve çalışma esasları ile ilgili Yönetmelikler ile İDKK'nın düzenleme ve kararlarından oluşmaktadır.

D. İÇ DENETİM İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Genel olarak kontrol yönetimin riski yönetmek ve belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşma derecesini arttırma gayesi ile aldığı tedbirlerdir. Bir başka ifadeyle operasyonların belirli noktalarında yapılan doğrulamalar kontrol olarak ifade edilebilir.

Uluslar arası Sayıştaylar Birliğinin (INTOSAİ) İç Kontrol Standartları Kılavuzunda iç kontrol; yönetim hedeflerinin gerçekleşebilmesi konusunda yeterli güvence sağlamaya yarayan bir yönetim aracı olarak tanımlanmıştır.

İç kontrol genel olarak bir süreci ifade eder ve kişilere bağımlıdır. Bu süreç faaliyetlerin performansı, mali raporlama sisteminin güvenliği, mevzuata uygunluktan oluşan hedeflerin gerçekleştirilmesi için makul güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir.

İç kontrol konusunda çeşitli modeller bulunmaktadır. Amerika kaynaklı COSO (**C**ommittee **O**f **S**ponsoring **O**rganizations), Kanada kaynaklı COCO, İngiltere kaynaklı Cadbury bunların başlıcalarıdır.

İç kontrol ile elde edilmek istenen amaçlar dikkate alındığında iç denetimi iç kontrolden ayrı düşünmek olanaksızdır.

5018 sayılı KMYKK'nun 55 inci maddesinde 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, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

Yapılan tanımda dikkat çeken nokta, iç denetimin iç kontrolün bir unsuru olarak gösterilmesidir. Oysa IIA'in iç denetim tanımına bakıldığında, bu yaklaşımın doğru olmadığı, iç denetimin iç kontrolün bir unsuru değil, kontrol sistem ve süreçlerinin etkinliğini değerlendiren ve onu geliştiren bir fonksiyon olduğu görülmektedir.

Dolayısıyla iç kontrol ile iç denetim arasındaki ilişki, biri diğerini kavrayan bir ilişki değildir. İç denetim iç kontrol sistemlerini denetleyecek, süreçlerdeki kontrol faaliyetlerini test edecek, geliştirecek, kontrol eksikliklerini ortaya koyarak risklerin azalmasına katkı yapacaktır.

Öte yandan yaygın olarak bilinen ve uygulanan COSO Modeli ile ortaya konan piramitte iç kontrolün unsurları; kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemeden oluşmaktadır. Görüldüğü gibi bu modelde iç denetim kontrolün bir unsuru olarak gösterilmemiştir. Zira uluslar arası terminolojide kontrol ve denetim ayrı kavramlardır ve IIA'de iç denetim tanımını bunu gözeterek yapmıştır.

E. İÇ DENETİM RİSK YÖNETİMİ İLİŞKİSİ

Risk, amaçlara ulaşmayı engelleyebilecek bir tehditin gerçekleşme ihtimali ve yaratacağı etkidir. Bu tanımda üç unsur bulunmaktadı; amaç, tehdit ve etki. Amaç kurumsal hedefleri gösterir, tehdit bunu engelleme ihtimali olan eylem yada olayları, etki de tehtidin gerçekleşmesi halinde

ortaya çıkabilecek sonuçları ifade eder. Risk yönetimi ise kurumsal bir fonksiyon olup riskin en alt düzeye indirilmesi ile ilgili süreçleri ifade eder.

Risk kavramı ile iç denetim arasındaki ilişki iki yönlüdür. Birincisi risk yönetimi ile ilgilidir. Bu ilişki IIA denetim standartlarında "2100" kodu altında düzenlenmiştir İç denetim kurumda uygulanan risk yönetim süreçlerinin değerlendirmesini yaparak iyileştirici önlemleri belirler. Riskle iç denetim arasındaki ikinci ilişki ise iç denetim faaliyetinin risk esaslı olarak yapılmasıdır. Bu ikinci durum risk yönetiminden ziyade denetimde önceliklerin belirlenmesi ve denetime en riskli alanlardan başlanması, yani denetimin planlanması ile ilgilidir.

5018 sayılı KMYKK'da risk yönetimi konusunu kavramıştır. Kanunun 63 üncü maddesinde iç denetim faaliyetleri ile risk yönetimi arasındaki değerlendirme ve geliştirmeye dönük bağ kurulmuş, 64 üncü maddesinde iç denetçilerin görevleri arasında, nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirme faaliyeti sayılmıştır.

5018 sayılı KMYKK çerçevesinde iç denetim birimleri iki şekilde risk değerlendirmesi konusu ile ilgileneceklerdir. Bunlardan biri denetimin planlanması aşamasındadır. Buna genel anlamda makro risk analizi de denebilir. Denetim kaynaklarının sınırlılığı karşısında denetim evreninin (denetlenebilir alanların) genişliği böyle bir ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Zira sınırlı denetim kaynakları en riskli denetim alanlarına kanalize edilmelidir. Denetimin planlanması aşamasında yapılacak bu risk analizinde önceden belirlenen bir puanlama yöntemi seçilerek risk dereceleri belirlenecek, riskler mevcut kontrol tedbirleri ile karşılaştırılacaktır. Uygulama aşamasında risk analizine ilişkin esaslar İDKK tarafından kamu idarelerine yol gösterecek şekilde hazırlanacak ve idareler kendi faaliyetlerini dikkate alarak denetlenebilir alanların denetim plan ve programlarına dahil edilmesinde risk analizinden istifade edeceklerdir.

Diğer bir risk analizi ise mikro risk analizi olarak ifade edilebilecek ve iç denetçi tarafından denetim sahasına gidildiğinde, denetime başlamadan önce, bireysel denetimin planlanması amacıyla yapılacaktır. Buradaki amaç da iç denetçinin sınırlı denetim kaynaklarını (süre, fiziki kapasite vb.) denetim konusuna en verimli bir şekilde aktarmasını sağlamaktır.

Görüldüğü üzere risk analizi sınırlı kaynakların en etkin şekilde kullanılmasına, öncelikli sorunların belirlenmesine ve çözümlenmesine dönük bir araç olmaktadır.

F. İÇ DENETİM KURUMSAL YÖNETİM İLİŞKİSİ

Kurumsal yönetim yada yönetişim kurum yönetimince kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik olarak, faaliyetlerin yönlendirilmesi, yönetilmesi ve gözlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir

birleşimi olarak tanımlanmaktadır. Kurumsal yönetim bir kurumdaki tüm taraflarla ilgilidir ve taraflar arasındaki ilişkileri belirler.

İyi bir kurumsal yönetim için açıklık, hesap verilebilirlik, yeterli iç kontrol, sürekli iç denetim ve etkili bir risk yönetimine ihtiyaç vardır. İç denetim kurumun riskleri, kontrol süreçleri, faaliyetlerini izleyip, değerlendirip, tavsiyelerde bulunduğundan kurumsal yönetimle doğrudan ilgilidir.

G. İÇ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK

Bağımsızlık ve tarafsızlık iç denetim mesleğinin vazgeçilmez unsurlarıdır. Uluslar arası denetim standartlarında bu konu bağımsızlık ve objektiflik başlığı altında açıklanmıştır. Objektiflik, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını, başkalarınınkilere bağlamamalarını gerektirir. Bağımsızlık ise objektifliği bozan şartların dışında bulunmasını ifade eder.

Standartlar bağımsızlığın sağlanması bakımından iç denetim yöneticisinin idari olarak kurumun en üst yöneticisine, işlevsel olarak da denetim komitesine bağlı olması gerektiğini tavsiye etmektedir. Örneğin özel sektörde bu komitelerin bazı üyeleri yönetim kurulu üyelerinden oluşmaktadır. Öte yandan Ticaret Kanunu kapsamındaki denetim kurulu üyelikleri ile denetim komitesi birbirine karıştırılmamalıdır ve ikisi tamamen farklı olgulardır. Denetim komiteleri genel olarak; iç denetim yönetmeliğinin onaylanması, iç denetim yöneticisinin görevlendirilmesi, iç denetim yöneticisi ile dönemsel toplantılar gerçekleştirilmesi, denetim planlarının ve kaynaklarının gözden geçirilmesi gibi fonksiyonlar gerçekleştirir. Ayrıca denetim faaliyetleri ile ilgili gerekli ve dönemsel raporlamalar, özel durumlara ait açıklamalar, karara varılamayan artık risklerlerin raporlanması da denetim komitelerine yapılmak suretiyle bu yolla çözümler aranabilmektedir

Ancak 5018 sayılı KMYKK ile oluşturulan iç denetim sisteminde denetim komiteleri bulunmamaktadır. Bu nedenle işlevsel bağımsızlığın standartların öngördüğü şekilde sağlanması mümkün görülmemektedir. Uluslar arası ülke uygulamaları incelendiğinde, bazı ülkelerde bu fonksiyonu sağlayan denetim komitelerinin sistemde yer aldığı görülmektedir.

Öte yandan bizim sistemimizde İDKK, düzenleme, karar, izleme faaliyetleri kapsamında iç denetçilerin ve iç denetim birimlerinin bağımsızlığının sağlanması konusunda arzulanan ölçekte olmasa da katkı yapabilecektir.

Gerek 5018 sayılı KMYKK'nun 63 üncü maddesinde iç denetim tanımı yapılırken gerese 64 üncü maddede iç denetimin bağımsızlığına vurgu yapılırken, iç denetim görevinin İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası

kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde gerçekleştirileceği öngörülmüştür. Ayrıca iç denetçilerin çalışma esaslarını belirleyen yönetmelik taslağı incelendiğinde, bağımsızlık ve tarafsızlık konusunda bazı düzenlemelere yer verildiği de görülmektedir.

İç denetim görevleri arasında sayılan bir yetkinin kullanılmasının sınırlanması, personele, gerekli yerlere ve kaynaklara erişimin sınırlanması, bütçe sınırlamaları gibi kısıtlamaların objektifliği bozduğuna inanılır. İç denetçiler bağımsızlık ve tarafsızlıklarını bozan bir durumla karşılaştıklarında bu durumu iç denetim birimi yöneticisine bildirmelidirler. Örneğin bir çıkar çatışmasının* varlığı bu kapsamda değerlendirilmelidir. Diğer taraftan iç denetçilerin icrai görevlerden ve danışmanlık görevlerinden dönüşlerinde ilgili icrai görev ve danışmanlık görevleri ile ilgili bir yıl içerisinde denetim görevi üstlenmemesi önerilir. Zira bu durumun tarafsızlığı zedeleyeceği düşüncesi hakimdir. İç denetimle ilgili ikincil ve üçüncül düzey düzenlemelerde bu hususlar da dikkate alınmış görünmektedir.

Diğer bir konu da denetim faaliyetinin izlenmesi konusunun bağımsılık ve tarafsızlığı bozup bozmadığıdır. İlk bakışta bir iç denetçinin kıdemli bir denetçi tarafından izlenmesi, iç denetçiyi sınırlayan, bağımsızlığını ve tarafsızlığını engelleyen bir olgu olarak görünmesine neden olabilir. Ülkemizdeki denetim kültürünün oluşturduğu atmosferin bu algıya sebep olması son derece normaldir ve garipsenememelidir. Ancak bu izleme faaliyetinin genel amacı, denetimin kalitesinin arttırılmasını hedeflemiş olmasıdır. Böyle bakıldığında ve uygulama bu şekilde yerkeleştiğinde kaygılar bertaraf edilmiş olacaktır.

H. MESLEKİ ÖZEN VE GELİŞİM

Mesleki özenle ilgili olarak iki husus öne çıkmaktadır. Birincisi iç denetçinin makul sınırlar içerisinde tedbirli, ehil ve gerekli beceriye sahip olması ile ilgilidir. Bu durum hiç hata yapılmayacağı anlamını da taşımamalıdır. Mesleki özenin diğer yanı ise bunun sürdürülmesi ile ilgilidir. Sürekli mesleki gelişim çerçevesinde iç denetçi kendini geliştirmeli, yenilikleri takip etmelidir. Eğitimler ve sertifikanın derecelendirmesi sürecindeki gerekli şartların bunun bir parçası olduğu söylenebilir.

Çalışma esaslarını düzenleyen yönetmelik taslağında üst yöneticiye iç denetçilerin yeterliliğinin geliştirilmesi için gerekli tedbirleri alma sorumluluğu da verilmesi de amaçlanmaktadır.

* Bir çıkar çatışması objektif olarak bir bireyin sorumlulukları ya da görev alanlarının performansının önyargılı olarak değerlendirilmesidir.

I. İÇ DENETİMİN GÖZETİMİ; KALİTE GÜVENCESİ VE İZLEME

İç denetimde gözetim denilince, denetim faaliyetlerinin izelenmesi, iç denetimin performansının değerlendirilmesi, kalite güvencesi kapsamında yürütülecek faaliyetler ile anketler vb. akla gelmelidir.

5018 sayılı KMYKK'nun 67 nci maddesinde İDKK görevleri arasına 5436 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ile kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirme görevi eklenmiştir.

Öte yandan denetçilerin çalışma esaslarını düzenleyen yönetmelik taslağı incelendiğinde;

- İç denetim birimi başkanının, denetim rehberlerinin iç denetim faaliyetlerinin planlanması, programlanması, gerçekleştirilmesi ve yönetilmesi bakımından etkin ve yeterli olup olmadığını kalite güvence ve geliştirme programına göre yılda bir defa inceleyeceği bu konudaki görüşünü Kurula bildireceği,
- İç denetim birim başkanının İç denetim faaliyetinin kalitesini izleyerek ve bu amaçla kalite kontrol ve gelişim programı oluşturacağı, iç denetçilerin görevlerindeki performanslarını takip edeceği,
- İç denetçilerin çalışmalarında; denetimin kalitesinden ödün vermeden, başkalarının düşünce ve telkinlerinden etkilenmeden kanaat oluşturacağı,
- İç denetim raporların, kalite güvencesi kapsamında değerlendirileceği,
- İç denetimin değerlendirilmesi, iç denetimin etkinliğinin artırılması amacıyla, denetim faaliyetleri, denetlenen birimlerde yaptırılacak bir anketle değerlendirilebileceği,
- İç denetim birimi başkanının, denetimin her aşamasında iç denetçinin performansını ve denetimin kalitesini izleyeceği, değerlendireceği ve gerekli tedbirleri alacağı,

Düzenlemelerine yer verilmiştir.

Kalite, bir ürün veya hizmet ile ilgili özelliklerin, belirlenen veya olabilecek müşteri ihtiyaç ve isterlerini karşılama derecesidir. Bir başka tanıma göre kalite, bir ürün veya hizmetin; Uluslararası Standartlar Örgütünün tanımına göre ise bir kurulusun, açıkça bilinen ve muhtemel ihtiyaçları karşılama yeterliligini etkileyen tüm özelliklerinin bileşimidir.

Uluslar arası denetim standartları da kalite güvencesi konusuna önem atfetmektedir. IIA tarafından yayımlanan iç denetim standartlarında "1300" kodlu standart iç denetimle ilgili kalite güvence ve geliştirme programı ve bunun nasıl oluşturulacağına ilişkin standartları ve uygulama önerilerini içermektedir.

Mevzuatımıza göre izleme, performans değerlendirmesi, anketler, kalite güvence ve gelişim programından oluşan gözetim faaliyetlerinden izleme, anketleme konusunda açıklık olsa da perfromans değerlendirmesinin ve kalite güvence ve geliştirme programlarının oluşturulması konusunda açıklık yoktur.

İç denetçiler ve iç denetim birimleri ile ilgili performans değerlendirmeleri yapılırken belki de görüşmeler, grup tartışmaları, gözlemler, belgeye dayalı değerlendirme, etki değerlendirmesi, durum veya paydaş analizleri ile fayda/maliyet, maliyet/etkinlik analizi gibi genel değerlendirme kritelerinden de istifade edilebilecektir.

Kalite güvence ve gelişim programı konusunun nasıl şekillenecği de açık olmamakla birlikte uluslar arası standartlar bize bunun altyapısı hakkında ipuçları vermektedir.

Bu kapsamda iki yönlü değerlendirmeden söz edilebilir. Bunlar; iç değerlendirmeler (Devamlı ve dönemsel iç değerlendirmeler) ve dönemsel dış değerlendirmelerdir. Yukarıda açıklandığı gibi devamlı iç değerlendirmeler içerisinde izleme faaliyetleri de olacaktır.

Öte yandan bu gözetim faaliyetleri hangi kapsamda ve kimler tarafından yürütülmelidir. Standartlara göre yapılan değerlendirmelerde genel olarak;

- İç denetimin etik kurallara ve standartlara uygunluğu,
- İç denetimin katma değer yaratma düzeyi,
- İç denetimin kurum faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olma düzeyi,
- İç denetim faaliyetinin yönetmeliği, amaçları, hedefleri, politikaları ve prosedürlerinin yeterliliği,
- Mevzuata uyum,
- İç denetim alanındaki iyi uygulama örnekleriyle mukayese,

Gibi konular bu kapsamda değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Görüldüğü üzere iç denetimin kalite değerlendirmesinde mesleki uygulama çerçevesi esas alınmıştır. Bu bakımdan kalite değerlendirmesinin iç denetim mesleğinden olanlarca yada en azından daha önce bu mesleği icra etmiş

olanlarca gerçekleştirilmiş olması gerekir. 5018 sayılı Kanun ile İDKK'ya verilen dış değerlendirme görevinin gerçekleştirilmesinde de kaçınılmaz olarak bu şarta uyulacaktır. Zira Uluslar arası iç denetim standartları kalite güvence programını yürüteceklerde aranan uzman niteliğine açıklık getirmekte, uzmanların "bağımsızlık", "dürüstlük ve objektiflik" ve "yetkinlik" gibi nitelikleri taşıması tavsiye edilmektedir. Bu yetkinlik iç denetim alanında deneyimi gerektirmektedir.

J. İÇ DENETİMİN YÖNETİMİ

5018 sayılı Kanunun 63 ünci maddesinde, iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılacağı ve kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu itibarla iç denetim birimi, Başbakanlık ve bakanlıklarda müsteşara, Milli Savunma Bakanlığında Bakana, il özel idarelerinde valiye, belediyelerde belediye başkanına, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiye doğrudan bağlı olacaktır.

Birim başkanlıklarının statüsü ile ilgili konunun genel çerçevesinin ise teşkilat kanunları ile ortaya çıkması beklenmektedir. Teşkilat kanunlarında gösterilemeyen örgütlenme olması halinde buralarda birim başkanlıklarının görevlendirme suretiyle yürütüleceği anlaşılacaktır.

İç denetimden öncelikle ve en üst düzeyde sorumlu iç denetim birim başkanıdır. Uluslar arası standartlar da bunu ortaya koymakta ve iç denetim yöneticisinin denetim faaliyetlerinin kuruma değer katacak tarzda yönetilmesi gerektiğini söylemektedir. Üst yönetici ise iç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri alma konusunda sorumludur. Bu konu çalışma esaslarını düzenleyen taslak yönetmelikte de ele alınmıştır ve üst yöneticinin bağımsızlığı gözetmesi ile ilgili yapılan vurgu doğru bir yaklaşımdır. Zira 5018 sayılı KMYKK'nun 11 inci maddesi çerçevesinde üst yöneticinin mali yönetim sürecindeki sorumluluklarını yerine getirme vasıtası arasında iç denetçiler de sayılmıştır.

K. PLANLAMA, DENETİMİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ, RAPORLAMA

İç denetim faaliyeti planlı bir süreci ifade eder. Denetimler planlanarak gerçekleştirilecektir. Denetimin planlanması iç denetim birim başkanının sorumluluğundadır. İç denetim birimleri İDKK tarafından belirlenen esas ve usuller çerçevesinde, her yıl risk değerlendirmesi sonuçlarına göre yeniden gözden geçirilecek olan 3 yıllık dönemi ihtiva eden planı hazırlarlar. Bu plana uygun olarak da yıllık programlar düzenlenecektir.

Denetim planı ve programlarının hazırlanmasında risk odaklı bir yaklaşım gösterilecek ve idarenin en riskli alanları hedeflenecektir. Ancak bundan önce denetim evreninin tespit edilmesi gerekir. Denetim evreni kurumun tüm faaliyetlerini içine alan denetlenebilir alanlarını gösterir. Tespit edilen denetim evreni yapılan denetimler de dikkate alınarak periyodik olarak (her yıl gibi) gözden geçirilecektir.

Denetim evreni iç denetim kaynakları karşısında son derece geniştir. Bu bakımdan denetimin riskli alanlara yönelmesi gerekir. Riskin tanımlanmasının yönetimin sorumluluğu olduğunu da unutmamak gerekir. Bu nedenle iç denetim tanımlanmış risklerin olası etkileri, bu riskler karşısında alınmış kontrol tedbirlerinin yeterliliği gibi hususları dikkate alacaktır. Denetim sahasına gidildiğinde ise kontrol tedbirlerinin yeterliliği test edilecek ve yeterli olmayan kontrol süreçleri ile hiç bulunmayan kontrol tedbirleri hakkındaki tavsiyelerini ilgili taraflara raporlayacaktır.

Bazen hiç tanımlanmamış risk alanları da tespit edilmiş olabilir. Bu durumda yine düzeltici önlemler iç denetçi tarafından raporlanacaktır. Bu süreç dinamik bir süreçtir. Kontrol tedbirlerinin yeterli olduğu öngörülen hususlarda da denetim sahasında eksiklikler olduğu gözlenmiş olabilir. Böylelikle denetim alanında elde edilen verilerden risklerin yeniden sınıflandırılması sağlanacak ve bu döngü sürekli biçimde devam edecektir.

Genel plan ve program dahilinde denetim alanına giden iç denetçi ön çalışma olarak kendi bireysel çalışma planını hazırlayacaktır. Bunu yaparken denetlenecek birimlerde açılış toplantıları düzenleyerek çalışanların ve yöneticilerin düşüncelerinden de yararlanacaktır. Hazırlanan bireysel çalışma planı iç denetim izleme sorumlusunca onaylanacak ve denetim faaliyeti başlayacaktır. Denetim sırasında iç denetçi testler yapacak, kanıtlar toplayacak, tespitlerde bulunacak ve gerekli tavsiyeleri geliştirecektir. Bu faaliyetlere ilişkin hususların tamamı çalışma kağıtları adı verilen ve denetimin izinin ve bulgularının yer aldığı kağıtlarda gösterilecektir. Çalışma kağıtlarından alınan veriler de İDKK tarafından belirlenen raporlama standartları çerçevesinde raporlara aktaracaktır.

Raporlar açık, tarafsız ve kısa bir tarzda hazırlanacak, her raporun bir özeti ve dağıtım listesi bulunacaktır.

Raporlar hazırlanırken denetlenen birimlerle kapanış toplantıları düzenlenecek, yönetimin düzeltici aksiyon planları rapora yansıtılacak, yapılacak düzeltici önlemlerin süresi de belirlenerek rapor hazırlanacaktır. Bu raporlar denetimin gerçekleştirildiği birimlere ve üst yöneticilere sunulacak ve iç denetim birimince izlenecektir. İzleme faaliyetiyle tavsiyelerin idare tarafından yerine getirilip getirilmediği de takip edilmiş olacaktır.

Üst yöneticilere ulaşan raporlar 5018 sayılı KMYKK'nun 64 üncü maddesi kapsamında en geç 2 ay içinde İDKK'na da gönderilecek, İDKK tarafından raporlar üzerinde yapılan değerlendirmeler sonucunda yıllık rapor olarak konsolide edilen rapor değerlendirmeleri ve önemli bilgiler Maliye Bakanlığına ve kamuoyuna açıklanacaktır.

Diğer yandan raporlama ve denetim yönetimi ile ilgili olarak Fransızlarla yürütülen eşleştirme projesi kapsamında denetim yönetiminin bilgisayar destekli olarak gerçekleştirilmesine dönük çalışmalar devam etmektedir. Bu bağlamda risk değerlendirilmesi, denetimin yönetimi ve raporlama süreçlerinin belki de tüm iç denetçilerin ortak bir bilişim teknolojisi altyapısı altında gerçekleştirilmesine olanak sağlayacak çalışmalar yürütülmektedir.

İç Denetim Akış Şeması
Denetim Stratejisinin Belirlenmesi
Denetim Evreninin Tespiti
Genel (makro) Risk Analizi (Denetimin planlanması içerisinde de ele alınabilir)
Denetimin Planlanması (Planlama-Programlama)
Görevlendirme
Bireysel Denetimin Planlanması (mikro risk analizini de içerecek)
Açılış Toplantıları ve Görüşmeler
Denetimin Gerçekleştirilmesi (Gerekli testler, denetim faaliyetleri, iç denetim gözetim sorumlusunca denetimin izlenmesi; taslak raporun oluşturulması)
Kapanış Toplantıları (Taslak raporun gözden geçirilmesi, genel değerlendirmeler)
Raporlama (Nihai raporun üst yönetici, iç denetim birimi ve ilgili taraflara raporlanması)
İzleme (Denetim sonuçlarının izlenmesi, aksiyon planlarının takibi)

L. İÇ DENETİM YOLSUZLUK İLİŞKİSİ

Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi çerçevesinde yolsuzluk, emanet edilmiş olan yetkinin, kamusal ve özel çıkarları zedeleyecek şekilde her türlü kötüye kullanımı şeklinde tanımlanabilir. Bugün dünyada yolsuzlukla mücadele konusunda birçok örgütlenmenin

olduğu görülmektedir. Yolsuzluğa Karşı Devletler Grubu (GRECO), Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi (OLAF), Malî Eylem Görev Grubu (FATF), Uluslararası Saydamlık Örgütü (TI), Uluslararası Suç Önleme Merkezi (CICP), Güney Doğu Avrupa Yolsuzlukla Mücadele Girişimi İstikrar Paktı (SPAİ), Yolsuzlukla Mücadele Ağı (ACN), Asya-Pasifik Ülkeleri Yolsuzlukla Mücadele İnisiyatifi bunların başlıcalarıdır.

Ancak yolsuzlukla ilgili olarak farklı yaklaşımlar olduğu da söylenebilir. Yolsuzluk artık kurumsal bir fonksiyon bozukluğunun ya da fonksiyonsuzluğun belirtisi olarak görüldüğünden, strateji belirli bir organ oluşturma yerine ülkelerin bütün kurumsal sistemlerinin geliştirilmesine yönelmiştir.* Bu kurumsal yaklaşım bizi kontrol, risk, kurumsal yönetim kavramlarına ve dolayısıyla iç denetim fonksiyonuna götürmektedir.

İç denetim yolsuzluk ilişkisi uluslar arası denetim standartlarında uygulama önerileri ile birlikte açıklanmıştır. Standartlar iç denetçilerin görevin amaç ve kapsamıyla ilgili bütün konularda bilgi toplayacağını öngörmektedir. Görevle ilgili bu tespitlerin usulsüzlük ve yolsuzluklar, yasadışı fiil ve işlemler, hatalar, verimsizlik, israf, etkisizlik, çıkar çatışmaları ve kontrol zayıflıkları gibi durumları kapsayabileceği yine standartlarda öngörülmüştür.

Diğer yandan 5018 sayılı KMYKK ile İDKK'na yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunma görevi de verilmiştir. İDKK iç denetimin uyumlaştırılmasını üstlenmiş bir Kurul olarak bunu iç denetim birimleri üzerinden gerçekleştirecektir.

İç denetçilerin çalışma esaslarını düzenleyen yönetmelik taslağında da, iç denetçinin, yolsuzluğa ilişkin delilleri tespit edebilecek bilgi, beceri ve donanım ile denetim faaliyetini sürdüreceği ve tespitler ile bulgularını ivedilikle üst yöneticiye intikal ettireceği yönünde düzenlemelere de yer verilmektedir.

M. DÜNYADA İÇ DENETİM; MODELLER, ÜLKE UYGULAMALARI

Son sözü başa almak gerekirse; dünyada hemen hemen hiçbir ülkenin homojen bir denetim sistemine sahip olmadığı söylenebilir. Bu durum Avrupa Birliği üye ve aday ülkeleri için de geçerlidir. Bu tespit doğaldır. Zira ülkelerin yönetim yapılarının birbiri ile aynen örtüşmesi mümkün değildir. Dolayısıyla ülkeler yönetim yapılarına, ihtiyaçlarına ve yeni gelişmelere uygun bir denetim sistemi kurmuşlar ve halen geliştirmeye

* YÖRÜKER Sacit, *Başka Ülke Örnekleri Temelinde* Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma:Kavramsal Bir Çerçeve, Ankara 2004

devam etmektedirler. Ancak buna ilave olarak ülkelerin bazı ortak yaklaşımlar belirlediği de söylenebilir. Mali saydamlığı arttırma, hesap verilebilirliği tesis etme, iç kontrol ve iç denetim sistemini kurma noktasında ülkelerin ortak yaklaşımlara yöneldiği görülmektedir.

Her ne kadar denetim sistemleri konusunda homojen bir yaklaşım olmasa da denetim alanında genel olarak iki ana modelden söz etmek mümkündür. Birincisi adem-i merkezi (yönetim sorumluluğunun ağırlıklı olduğu) ülke modelleri, diğer ise merkezi ülke modelleridir.

1. Modeller

a) Adem-i Merkeziyetçi Yaklaşım

Bu modelde her harcamacı bakanlık kendi bütçesine hakimdir. Harcama ve uygun kontroller ve koruma tedbirlerini de kendileri almaktadır. Harcama öncesi kontroller bütçe uygulama süreçleri içerisindedir. Bu ülkelerde Maliye Bakanlıkları standartları belirler ve harcamacı bakanlıkların iç denetimlerini koordine eder. Bu model kuzey modeli olarak da adlandırılmaktadır ve kaynağı İngiltere'dir. Hollanda da bu modelin uygulandığı ülkeler ararsında sayılabilir. Bu modelin kendi içerisinde dahi farklılaştığı, teftiş yaklaşımının tamamen terk edilmediği de bilinmektedir.

b) Merkezi Yaklaşım

Bu modelde ise Maliye Bakanlığı harcamacı bakanlıkların içerisinde kendi personeli vasıtasıyla harcama öncesi kontrol görevini yürütmektedir. İç denetim ya da genel anlamda denetim de merkezi bir nitelik arzeder ve Maliye Bakanlığı kamu gelir ve giderlerinin harcama sonrası denetimini de gerçekleştirir. Bununla birlikte her harcamacı bakanlığın kendi genel müfettişi de vardır. Bunlar Bakanlığa bağlı ve denetimi altında olan idarelerin iç denetimini yürütürler. Güney modeli olarak da biline bu model Fransa, Portekiz, İspanya ve Lüksemburg gibi ülkelerde uygulanmaktadır.

2. AB Aday Ülkelerinin Durumu

Avrupa Birliğinin aday ülkelere dönük genel yaklaşımı iç denetim sisteminin oluşturulması, mükerrer denetimleri engelleyecek, rol ve görevlerin ayrıldığı mali saydamlık ve hesap vermeye katkı saylayacak verimli bir denetimin tesis edilmesine dönüktür.

Aday ülkelerde hemen hemen tamamında iç denetim sistemi oluşturulmaya çalışılmış ve bazı ortak özellikler gösterse de ülkelerin tamamının bütünüyle benzer yapı ve kurumları oluşturmadığı görülmektedir.

Özetle;

- Ülkelerin bazılarının merkezi, bazılarının ise adem-i merkezi bir iç denetim yapılanmasına gitmiştir.

- Bazı ülkelerde uyumlaştırma görevlerinin ayrı birim, kurul vb. organizasyonel bir yapı aracılığı ile gerçekleştirilmesine karşın, bazılarında böyle bir örgütlenme yoktur.
- Bazı ülkelerin iç denetim konusunda danışma mahiyetli bir kurul ya da komite oluşturmalarına karşın, bazı ülkelerde böyle bir yapılanma bulunmamaktadır.
- İç denetim sistemlerini adem-i merkezi bir yapıda örgütleyen ülkelerin bazılarında dahi iç denetçiler Maliye Bakanlığınca görevlendirilebilmektedir (Örneğin; Slovakya).
- Bazı ülkelerde Maliye Bakanlığına özel denetim görevleri verilmiştir (Örneğin; Estonya).
- Bazı ülkelerde iç denetçilerin denetim ve teftiş raporlarından istifade edebileceği yönünde tavsiyeler bulunmaktadır. Dolayısıyla bu ülkelerde farklı teftiş ya da denetim yapıları da yer almaktadır (Örneğin; Polonya).
- Bazı ülkelerde bütçe teftişi Maliye Bakanlığı aracılığı ile gerçekleştirilmektedir (Örneğin; Slovenya).
- Bazı ülkelerde iç denetim fonksiyonunu birkaç kurumun ortak oluşturması yada dışarıdan (özel kesim ya da Maliye Bakanlığı) temininin mümkün olduğu görülmektedir(Örneğin; Slovenya).
- Bazı ülkelerde iç denetim kontrol faaliyetlerini de gerçekleştirmektedir (Örneğin; Çek Cumhuriyeti, Slovenya).

O. SORULARLA İÇ DENETİM

1. Kimler İç Denetçi Olabilir?

İç denetçi olabilecekleri iki yönlü ele almak mümkündür. Birincisi geçici süreçte iç denetçi olmakla ilgilidir. Bu süreç 31.12.2007 sonuna kadar geçerlidir ve 5018 sayılı KMYKK'nun geçici 5 inci maddesinde sayılan ve halen kamu idarelerinde denetim elemanı olarak çalışanlar ile daha önce en az 5 yıl bu kadrolarda görev yapmış olanların iç denetçiliğe geçişini öngörmektedir

Geçiş sürecinden sonra iç denetçi olabilmek ancak iç denetçi sertifikasına sahip olmayla mümkün olabilecektir. İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim Ve Sertifika Yönetmeliği incelendiğinde İDKK'nca yapılan ya da yaptırılan aday belirleme sınavını başaranlara eğitim verileceği ve eğitim sonunda da sertifika sınavı düzenleneceği ve bu sınavda başarılı olanlara sertifika verileceği anlaşılmaktadır.

Diğer kriterler dışında bu sınavlara girebilmek için dikkat çekici şartlar arasında;

- dört yıllık üniversite mezunu olmak,
- yardımcılıklarda ve araştırma görevliliğinde geçen süreler dahil olmak üzere; kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya yarışma sınavıyla alınıp yeterlilik sınavını veren uzman, doktora unvanını almış öğretim elemanı ile yönetici olarak müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak
- sertifika sınavına son başvuru tarihi itibarıyla kırk yaşından büyük olmamak ve aday belirleme sınavı son başvuru tarihinden beş yıl öncesine kadar İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden birisinden KPDS veya ÜDS'den en az altmış (60) puan almış olmak,
- Sicil raporu düzenlenen son üç yıl içinde olumsuz sicil almamış olmak.
- Uyarma ve kınama cezaları hariç disiplin cezası almamış olmak,

Sayılmıştır.

2. Hangi Kurumda Kaç İç Denetçi Çalışacaktır?

5018 sayılı KMYKK'nun 65 inci maddesinin son fıkrasında; iç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir hükmüne yer verilmiştir. İlgili Yönetmelik İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları İle Diğer Hususlar Hakkında Yönetmelik Taslağıdır ve halen yayınlanmamıştır. Bu Yönetmelik yayınlandığında ekinde idareler ait kadro sayıları ortaya çıkacaktır.

Diğer taraftan 5436 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile gerekli iç denetçi kadroları ihdas edilmiştir ve bu kadrolarda derece değişikliği yapmak suretiyle idarelerden uygun görülenlere tahsis etmeye İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Mahalli idarelerdeki iç denetçi kadroları, İDKK'nun kararı ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu kararı ile ihdas edilecektir.

Taslak Yönetmelikte iç denetçi sayılarının belirlenmesi ile ilgili olarak; idarelerin yerine getirmek zorunda oldukları görevler, kullandığı kaynaklar, merkez ve taşra teşkilatının özelliği, toplam personel sayısı ve denetim ihtiyacı gibi hususların esas alınacağı belirtilmektedir. Ayrıca

idarelerin ilave iç denetçi ihtiyaçlarını da İDKK'na bildireceği öngörülmüştür.

Öte yandan 5018 sayılı KMKKK'nun 67 inci maddesinde; işlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar verme İDKK'nın görevleri arasında sayılmıştır. Bu itibarla bazı küçük ölçekteki kamu idarelerine iç denetçi atanmayacağı da anlaşılmaktadır.

3. 2006 Yılında Nerelere İç Denetçi Atanabilecek?

5436 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde; İç denetçi sayısı on ve üzerinde belirlenen kamu idareleri, 31.12.2006 tarihine kadar, tahsis edilen iç denetçi kadro sayılarının en fazla yarısına kadar atama yapabilir. Diğer kamu idarelerinin iç denetçi kadrolarına 31.12.2006 tarihine kadar atama yapılamaz. Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ile Orta Doğu Teknik Üniversitesi bu sınırlamaya tâbi değildir hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm gereği 2006 yılında 5018 sayılı KMYKK kapsamında yer alan kuruluşlarda kadro sayısı 10'un üzerinde tespit edilmiş olan idareler iç denetçi atayabileceklerdir. Kadro sayıları ise iç denetçilerin çalışma esaslarını düzenleyen Yönetmelik ekinde yayınlanacaktır. Bu Yönetmelik yayınlanmadığı için 2006 yılında hangi kurumlara iç denetçi atanabileceği konusu açık değildir. Ancak Fransızlarla yapılan eşleştirme projesi içerisinde pilot olarak belirlenmiş olan Maliye, İçişleri, Milli Eğitim Bakanlıkları ile Sosyal Sigortalar Kurumu, Ankara Büyükşehir Belediyesi ve ODTÜ'ne atama yapılacaktır. Diğer yandan bu proje kapsamında yararlanıcı kuruluş olarak belirlenen kuruluşlara da atama yapılacağı anlaşılmaktadır. Zira DPT için yukarıdaki Kanun maddesi ile öngörülen istisnanın amacı da bu şekilde bir sonuç çıkarılmasına sebep olmaktadır. Yine ODTÜ'de 10 kişiden az kadro öngörüldüğü de istisna hükmünden anlaşılmaktadır.

4. İç Denetçiler Kim Tarafından Atanacaktır?

5436 sayılı Kanun ile 5018 sayılı KMYKK'nun 65 inci maddesinde yapılan değişikle iç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından atanacaklardır. Bu itibarla örneğin Milli Eğitim Bakanlığında Müsteşar iç denetçiyi teklif edip atamasını bakan yaparken, üniversitelerde atamayı doğrudan rektör gerçekleştirecektir.

5. İç Denetçi Sertifikası Nedir Sertifika Nasıl Derecelendirilecektir?

İlk olarak iç denetçi sertifikası iç denetçi olarak atanabilmek için ön şarttır. İlgili Yönetmelik Taslağı incelendiğinde sertifika (A-A4) arası bir kategori içerisinde sınıflandırılacaktır. İlk başlayan iç denetçiye (A) derecesinde sertifika verilecek ve 3 yıllık dönemde Yönetmelikte belirlenen

alanlardan (60) puan toplayan denetçinin sertifikası iç denetim birimi başkanının teklifi ve üst yöneticinin onayıyla bir üst dereceye yükseltilecektir. Ancak ilk sertifika derecelendirmesi, iç denetim mesleğinde 5 yıl geçtikten sonra yapılacaktır. Öte yandan uluslar arası denetim sertifikası olanlara ise bir defaya mahsus olmak üzere bir üst derece sertifika verilir.

6. Sertifika Derecesinin Etkileri Nelerdir?

İç denetçi sertifika dereceleri, iç denetçilerin özlük haklarının tespitinde ve kariyerlerinin planlanmasında dikkate alınacaktır. Diğer yandan iç denetim alanlarında yapılacak görevlendirmelerde yine iç denetçilerin sertifika derecelerine uygun görevlendirmeler yapılacaktır.

7. Önümüzdeki Süreçte İç Denetim Alanı İle İlgili Hangi Mevzuat Düzenlemeleri Yayınlanacaktır?

İç denetim mesleği ile ilgili olarak önümüzdeki süreçte yoğun bir mevzuat düzenlemesi yapılacağı anlaşılmaktadır. Bu iç denetimin yeni bir yapılanma olmasına bağlanabilir. Öte yandan halen yürürlükte olan birçok düzenleme, kendi içinde yeni düzenlemelere atıf yapmaktadır.

İç denetim alanında ilk söylenebilecek ve belki de en önemli düzenleme iç denetçilerin çalışma esaslarını ve sayılarını belirleyecek İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları İle Diğer Hususlar Hakkında Yönetmelik Taslağıdır. Diğer bir konu da iç denetçilerin özlük haklarının belirleneceği kararlar olacaktır. Bunlar dışında;

- İç denetim birimlerinin yönergeleri,
- Kamu iç denetim standartları,
- Meslek etik (ahlak) kuralları,
- Denetim rehberi,
- Kalite güvence ve geliştirme programları,
- İç denetim plan ve programlarının hazırlanmasına ilşkin esaslar
- Risk esaslı denetim rehberi,
- Raporlama standartları,
- Yurt dışı birimlerin iç denetimine ilişkin esaslar,
- Ayrı kamu idaresi iç denetçilerinin ortak çalışmalarına ilişkin esaslar,

Gibi yoğun bir mevzuat ilgililerin takibinde olacaktır.

8. Üst Yönetici İle İç Denetçi Arasında Görüş Ayrılıkları Nasıl Çözümlenecektir?

5018 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinde, iç denetçilerin raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacağı ve üst yöneticinin de raporlar üzerinde değerlendirme yaparak gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine vereceği hükme bağlanmıştır.

İç denetim faaliyetleri sonucunda iç denetçi tarafından yapılan tespitler ile düzeltici yöndeki tavsiyeler, denetimin yapıldığı birimlerin yöneticileri tarafından bir aksiyon planı belirlenmek suretiyle cevaplanacaktır ve bu aksiyon planının iç denetçi tarafından yeterli görülmesi ve yerine getirilip getirilmediğinin iç denetim birimlerince izlenmesi gerekir.

Öte yandan yönetim iç denetçilerce yapılan tespitler konusunda risk üstlenmek suretiyle sorumluluğu üzerine de alabilir. Özel sektör bakımından anlaşılır olan bu durum, kamu kaynağının kullanıldığı kamu idareleri bakımından bazen uygun olmayabilir.

Yukarıda açıklanan durumlarla ilgili olarak üst yönetici tarafından farklı bir değerlendirme yapılması durumunda iç denetçi ile üst yönetici arasında görüş ayrılıkları olabilecektir. 5018 sayılı KMYKK da bu gibi durumların ortaya çıkma ihtimalini gözeterek 67 nci maddede getirdiği düzenleme ile İDKK'na anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olma konusunda görev vermiştir. Tabi bu yardımcı olma fonksiyonun kapsamı belli değildir ve İDKK'nın çalışma esaslarını düzenleyen Yönetmelikte de bu konuya açıklık getirilmiş değildir. Dolayısıyla bu katkının çerçevesi daha alt düzey düzenlemeler yada İDKK kararları ile açıklığa kavuşacak gibi görünmektedir.

9. Hangi Tür Görevler İç Denetimin Danışmanlık Kapsamında Yürüteceği Görevlerdir?

Bu gün itibariyle yayınlanan mevzuatta danışmanlık görevlerin mahiyeti ile ilgili açık bir bilgi bulunmamaktadır. Bu husus iç denetim birimlerinin yönergelerine bırakılmış bir hususdur. Ancak uluslar arası denetim standartları bu konuda bize yardımcı olabilir. Standartlar incelendiğinde, bir idari sorumluluk üstlenmeksizin yürütülen, icrai konularla ilgili görüş, tavsiyeler, eğitim, analiz, değerlendirme, performans göstergelerinin tespiti, proje görevleri özel ve acil durumlara münhasır faaliyetler gibi idari faaliyetlere değer katmak, kolaylaştırmak, geliştirmek, yol göstermek amaçlarıyla gerçekleştirilen danışmanlık görevi olarak görülmektedir.

10. İç Denetimin Faaliyet Alanı Nedir?

İç denetim bir kurumun sahip olduğu organizasyonlar tarafından yürütülen tüm eylem ve işlemleri kapsar ve uluslar arası standartlar kapsam sınırlamalarının bağımsızlığı zedelediğine işaret eder.

1. İç Denetim İle Teftiş ve Diğer Denetim Sistemlerinin Temel Farkı Nedir?

Ülkemizde teftiş, denetim dendiğinde homojen bir olgudan söz edildiğini düşünmek zordur. Bazı teftiş yada denetim birimleri mali denetim, uygunluk denetimi gibi iç denetim alanında yer alan faaliyetleri yürütülürken bazıları genellikle soruşturma ağırlıklı olarak görev yapmaktadır. Bu nedenle iç denetimle teftiş yada diğer denetim faaliyetleri arasındaki temel farkı ortaya koyarken sadece ülkemiz ölçeğinde bir yaklaşımı referans almak doğru değildir.

Fransız Sayıştayı tarafından yapılan örneklemede, yeni denetim anlayışının kadavraya otopsi yapma yaklaşımından uzaklaşmakta ve koruyucu hekimliğe doğru kaymakta olduğu belirtilmek suretiyle, iç denetim koruyucu hekimliğe, otopsi işlemi ise olayların vukuundan sonraki aksiyona yani geleneksel teftiş ve denetim yaklaşımına benzetilmektedir. Bu örnekten hareketle, iç denetimin daha ziyade kontrol, risk, yönetişim süreçlerine odaklanarak iyileştirme tavsiyeleri ürettiği, geleneksel denetim anlayışında ise hata, zarar, suistimal vb. gerçekleştikten sonra olayın incelendiği gibi bir sonuç çıkarılabilmektedir. Ancak çok açık bir durum var ki bugün dünya geleneksel denetim yaklaşımlarını da tamamen terk etmiş değildir. Zira henüz iç denetim kavramı denetim evrenini bütünsel olarak kavrayabilmiş de değildir. Yani her ülke uygulamasına bakıldığında farklı yaklaşımların olduğu görülmektedir.

12. İç Denetçi Soruşturma Yapabilir mi?

4483 sayılı Kanun incelendiğinde, bu Kanun kapsamında yürütülen faaliyetlerin bir denetim elemanı eliyle yürütülmesinin zorunlu olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak bu tür görevler özellik arzettiğinden genellikle denetim elemanları vasıtasıyla sonuçlandırılmaktadır. Dolayısıyla açıklamanın buraya kadarki kısmına göre iç denetçi de bu tür görevler üstlenebilir.

Diğer taraftan 5018 sayılı KMYKK'nun 64 üncü maddesinde, soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, durumun ilgili idarenin en üst amirine bildirme görevi iç denetçiye verilmiştir. Aslında bu görev başlı başına konunun incelenmesini içeren bir süreci gerektirmektedir.

Öte yandan 5018 sayılı KMYKK'nun 64 üncü maddesinde iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve

yaptırılamayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükmün gayesi nedir? İç denetçinin bağımsızlığının güvence altına alınması mıdır? Eğer bu ise konunun soruşturma yapma bakımından bir tesiri yoktur. Ancak bu hükmün berraklaşması belki de uygulamada ortaya çıkacaktır. Diğer taraftan özel sektör uygulamasında bu tür inceleme ve araştırmaların iç denetçiler eliyle gerçekleştirilebildiği de bilinmektedir.

13. İç Denetimle Dış Denetimin İşbirliğine İhtiyaç Var mıdır İşbirliği Alanları Neler Olabilir?

İç denetim ile dış denetimin üstlendiği roller farklı olsa da çalışmalarda işbirliği fırsatlar da yaratabilmektedir. Denetimin planlanması konusunda karşılıklı işbirliği verimli bir denetime olanak sağlar, ortak eğitim programlarında işbirliği ile ortak yaklaşımların oluşturulması sağlanabilir. Öte yandan karşılıklı denetim raporlarından istifade edilmesi de bu işbirliğinin bir parçası olarak ortaya çıkabilecektir.

14. İç Denetçilerin Özlük Hakları İle İlgili Neler Söylenebilir?

5436 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde Birinci dereceli kadroya atanmış iç denetçiler için 2000 makam tazminat puanı öngörülmektedir, yine aynı Kanunun ek 2 nci maddesinde; "Kamu idarelerinin iç denetçi kadrolarında 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre istihdam edilenlere, en yüksek Devlet memuru aylığının (ek gösterge dahil) % 200'ünü geçmemek üzere ek ödeme yapılabilir. Ek ödemenin miktarı ile esas ve usûlleri; personelin sertifika derecesi, görev yapılan birim ve iş hacmi, personelin çalışma süresi ve aylık derecesi gibi kriterler dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenir. Bu ödemede 657 sayılı Kanunun aylıklara ilişkin hükümleri uygulanır ve bu ödemeden damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesinti yapılmaz.

Kamu idarelerinin iç denetçi kadrolarında 657 sayılı Kanuna göre istihdam edilenlere, anılan Kanun ile bu Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen ödemeler dışında görev yaptıkları kurum personelinin yararlandığı tazminat, fazla mesai ve benzeri başka herhangi bir ödeme yapılmaz." Hükümlerine yer verilmiştir.

İlgili Bakanlar Kurulu Kararı bugün henüz çıkmamış olduğundan iç denetçilerin özlük hakları ile ilgili açık bir şey söylemek mümkün değildir.

Diğer yandan yapılan değerlendirmelerde genel bütçe, özel bütçe, mahalli idareler iç denetçileri arasında bir sınıflandırmaya gidileceği ve buralarda çalışan iç denetçilerin ücretlerinin farklılaşacağı da anlaşılmaktadır.

Öte yandan 5436 sayılı Kanunun ile iç denetçi ibaresi Harcırah Kanunun 33 üncü maddesinin (b) bendine işlendiğinden, iç denetçilerin yurtiçi gündelikleri bu madde kapsamında ödenecektir.

Ayrıca iç denetçi sertifika derecelerinin, iç denetçilerin özlük haklarının tespitinde dikkate alınacak olması nedeniyle farklı sertifika derecelerinin farklı özlük sonuçları doğuracağı anlaşılmaktadır.

15. İç Denetim Faaliyetlerinin Kurum Dışından Gerçekleştirilmesi Mümkün müdür?

IIA standartlarına göre kurum dışından iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi konusunda bir engel bulunmamakta ve kurum dışından yapılan iç denetim faaliyeti de dış denetim olarak algılanmamaktadır. IIA standartları (1210-A1) buna imkan sağladığından ülkemizde özel sektörde bunun uygulamasının yapıldığı da bilinmektedir.

Anacak 5018 sayılı KMYKK ve ilgili mevzuatta bu konuda açıklık bulunmamaktadır. Bu nedenle de küçük ölçekli, fayda/maliyet bakımından iç denetçi atanmasının rasyonel olmadığı birimlerdeki iç denetim fonksiyonunun nasıl icra edileceği de açık değildir. İç denetim konusundaki ana belirsizlikler çözüldükten ve uygulamalar oluşmaya başladıktan sonra zaman içinde bu konuda çözüme kavuşmuş olacaktır.

KAYNAKLAR

1. İç Kontrol: Kamusal Hesapverme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması, Kamu Kurumlarındaki Yöneticiler İçin İç Kontrola Yönelik Bir Başlangıç, Çeviren: Baran Özeren, Sayıştay Yayınları, 9 Mayıs 2002

2. İç Kontrol Sistemi ve İç denetim Faaliyeti (Eğitim Notları), Elif BULUÇ, Ali Rıza ESKAZAN, ANKARA 2005

3. İç Denetim ve Risk Yaklaşımı (Eğitim Notları), Meral SAFSOY, Özlem AYKAÇ, ANKARA 2005

4. TÜZÜN Yasemin, Risk Nedir, İç Denetim Dergisi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Sayı:4, 2002

5. İç Denetim Faaliyetinin Kalite Güvencesi Kapsamında Değerlendirilmesi, Mehmet KOÇDEMİR, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:31

6. IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department, The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective, Prepared by Jack Diamond, Authorized for distribution by Teresa Ter-Minassian, May 2002

7. Sacit YÖRÜKER, Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma:Kavramsal Bir Çerçeve, Ankara 2004

8. Compendium of Public Internal Financial Control: INTERNAL AUDIT LEGISLATION in The new Member States and Applicant Countries, DG BUDGET/B/3, First Update: September 1st 2004

9. KOÇDEMİR Mehmet, 5018 sayılı Kanunun Öngördüğü Denetim Sisteminin Taşıdığı Riskler, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:31

10. ÖZBARAN M. Hakan, Yolsuzluk Ve Bu Alanda Mücadele Eden Uluslararası Örgütler Ve Birimler, www.sayistay.gov.tr

KAMU HARCAMALARINDA DENETİM

Erkan KARAARSLAN
Muhasebat Kontrolörü

I. DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ

Kamu harcamaları, temelde, vatandaşlardan toplanan vergilerle finanse edilmektedir. Üretilen kamusal hizmetlerin toplumun tercihlerini karşılayıp karşılamadığının bilinmesi gerekmektedir. Ayrıca yapılan harcamaların ve harcama usullerinin hukuki geçerliliği de üzerinde durulması gereken bir diğer husustur. Kıt kaynaklar ve kamusal ihtiyaçların çeşitliliği, yapılan kaynak aktarımlarının amacına uygun bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sorgulanmasını gerektirmektedir. Bu açıdan değerlendirdiğimizde kamu harcamalarının denetimi hayati bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

A- Denetim Kavramı

Denetim, faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, ölçütler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek; gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak; kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir.

Denetim faaliyetinin, uzmanlık becerilerine sahip kişi, birim, kurul, organ ve kurumlarca yerine getirilmesi ise işin doğası gereğidir. Dünyada denetim, riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen ve yıllık programlara bağlanan sürekli ve sistemli bir süreç olarak algılanmaktadır.

Denetimin türü ne olursa olsun denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim izlekleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar bulunmaktadır. Bu kuralların bütünü genel anlamda "Denetim Standartları" olarak adlandırılmaktadır. Denetim standartlarının, denetimin güvenilirliğini etkiyen asgari koşullar olduğu, denetimde uygulanacak yöntemlerin ve aşamaların sınırları ile denetimin sonuçlarının belirlenmesini sağladığı kabul edilmektedir.

B- Denetim Türleri

Denetimi farklı açılardan sınıflandırmak mümkündür. Burada denetleyenin konumuna ve denetimin amaç ve konusuna göre yapılan sınıflandırmalar anlatılacaktır.

1. Denetleyenin Konumu Açısından Denetim Türleri

a) İç Denetim

İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak, o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme işlevidir.

b) Dış Denetim

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

2. Denetimin Amacı ve Konusu Açısından

a) Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi (mali denetim ve uygunluk denetimi), denetime tabi kuruluşların muhasebe kayıtlarının ve mali tablolarının incelenmesi ve hesaplarının doğruluğu hakkında kanaat elde edilmesi ve işlemlerin mevzuata uygunluğunun incelenmesidir. Bu tür denetimler uygulamadan önce olabileceği gibi uygulamadan sonra da gerçekleştirilebilir.

b) Performans Denetimi

Performans denetimi, denetlenen kurum kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini anlamak amacıyla faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir. Planlı, programlı ve uzun soluklu bir süreç olan performans denetiminin ilgi odağında, sadece az para harcanması değil, doğru şeylere akıllıca para harcanması yer almaktadır.

II. TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMALARININ DENETİMİ

A- Kamu Harcamalarının İdari Denetimi

Kamu harcamalarının idari denetiminden kasıt, esas olarak Maliye Bakanlığı ile ona bağlı kurumların ve diğer Bakanlıkların denetim birimlerinin yaptığı denetim ile DPT'nin yatırım harcamalarının proje aşamasında yaptığı denetimlerdir. İç denetim uygulamasının başlamasıyla birlikte ülkemizde kamu harcamalarının idari denetiminde önemli değişimler yaşanacaktır. İleriki bölümlerde detaylı bir şekilde değinilecek olan iç

denetim bir kenara bırakılacak olursa ülkemizde idari denetimin görünümü aşağıdaki gibidir.

Mali sistemimizde, muhasebe birimleri kamu hesapları tutan birimlerdir. Bu birimlerin önemli bir kısmının Maliye Bakanlığı ile doğrudan veya dolaylı ilişkileri bulunmaktadır. Bu gerçekten hareketle Maliye Bakanlığı'nın kamu hesapları üzerinde ciddi idari denetimleri bulunmaktadır. Kamu hesapları, muhasebe birimleri personeli ve bu personeli denetlemekle görevli Maliye Müfettişleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Muhasebe Denetmenleri tarafından denetlenmektedir.

DPT, kuruluşundan bu yana harcamacı birimlerin yatırım harcamalarına ilişkin ödenek taleplerini incelemektedir. Kuruluşların yatırım projelerine ilişkin ödenek taleplerini, kalkınma plan ve yıllık program ilkelerine uygunluğu açısından değerlendiren DPT, onayladığı projeleri Maliye Bakanlığı'na yollamakta; Bakanlık ise yatırım projelerine tahsis edilen ödenek miktarlarını bu şekliyle kurumun harcama cetveline yerleştirmektedir.

Türk denetim sisteminin önemli bir ayağı olan teftiş mekanizması hemen hemen her bakanlık ve genel müdürlük düzeyinde örgütlenmiş bulunmaktadır. Bu anlamda kamu harcamalarının idari denetimini yapan, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettişleri, Hazine Kontrolörleri, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Müfettişleri ve İş Müfettişleri, SSK Müfettişleri, Sağlık Bakanlığı Müfettişleri, Bayındırlık Bakanlığı Müfettişleri, Karayolları ve Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü Müfettişleri ilk anda akla gelenlerdir.

B- Kamu Harcamalarının Yasama Denetimi

1. Tanımı ve Önemi

Yasama denetimi; bütçenin yasama organı tarafından denetlenmesidir. Yürütme organınca bir yıllık süre içinde yapacağı iş ve hizmetlerin programı şeklinde hazırlanıp, bu iş ve hizmetler karşılığı yapılacak giderlerin üst sınırını ve bu gider karşılığı yurttaşlardan toplanacak gelirlerin alt sınır tahminini gösteren ve hükümetin genel ekonomik siyasetini belirleyen bütçeyi onaylayıp, devlet gelir ve giderleriyle ilgili işlemleri yapma izin ve yetkisini yürütme organına veren yasama organı, bütçe ve denetim hakkının sonucu olarak, yasama denetimini yapmak durumundadır. Gerçekten yasama organı bütçeyi onaylamak suretiyle uygulanmasına yetki verdiği işlemlerin yürütme organınca nasıl uygulandığını, sonuçlarının ne olduğunu araştırmaz ise yetki verilmesinin de anlamı kalmaz.[1]

1 Hasan Bek, "Bütçe Denetimi Açısından Kesin Hesap," *Maliye Dergisi*, s.119 (Mayıs 1995): s.44.

Yasama organları yapısal özellikleri bakımından bütçe uygulamasını her aşamada doğrudan denetleme olanağına sahip değillerdir. Bu nedenle yasama organları son denetim hakkı kendilerinde olmak üzere, bütçe uygulamalarını kendilerine bağlı olarak kurdukları teknik, mali ve hukuki bilgilere sahip üyelerden oluşan bir tarafsız Hesap Mahkemesine veya teknik bir denetleme organına inceleterek, kendi denetimlerine hazırlık yaparlar. Türkiye'de yasama denetimi, bütçenin hazırlanmasında, uygulanmasında ve uygulanmasından sonra olmak üzere üç aşamada gerçekleşmektedir.

2. Bütçenin Onaylanması Aşamasında Yapılan Denetim

Bütçe Kanunun parlamentoda görüşülmesi, yasama organının kamu maliyesinin kontrolünde ve maliye politikasının uygulanmasında kullandığı en önemli araçtır. Bütçenin önemli ekonomik ve siyasal politika aracı olması, bu konuda hükümete geniş yetkiler verilmesini zorunlu kılmıştır. Bütçe hazırlığında hükümete tanınmak istenen öncelik, ayrıca bütçenin tartışılması sırasında meclisin yetkilerinin azalmasına neden olmuştur.

Anayasanın, TBMM'nin görevlerini sayan 87. maddesi; kanunlar için kanun koymak deyimini kullandığı halde, bütçeler için görüşmek ve kabul etmek deyimini kullanarak aradaki farkı çok belirgin bir şekilde vurgulamıştır. Bütçenin hazırlanmasında, hükümete tanınan olanaklar arttırılmıştır. 1961 Anayasasına göre, bütçenin TBMM'de görüşülmesi için üç ay ayrılmışken, 1982 Anayasasında daha iyi hazırlık yapılabilmesi amacı ile bu süre iki buçuk aya indirilmiştir.

TBMM'de bütçe görüşmeleri yapılırken, hükümeti güçlü kılmak amacıyla, Plan ve Bütçe Komisyonuna çok önemli yetkiler verilmiştir. Bütçenin mecliste görüşülmesi için ayrılan 75 günlük sürenin 55 günü komisyona ayrılmıştır. Ayrıca Plan ve Bütçe Komisyonu, bütçe tasarılarını değiştirmek konusunda Meclis Genel Kurulundan daha yetkili kılınmıştır.

3. Bütçenin Uygulanması Aşamasında Yapılan Denetim

TBMM bütçenin uygulanması aşamasında yaptığı denetimi, Sayıştay Raporları'nın incelenmesi, Bütçe Yasası dışında gelir, gider, ek ödenek, olağanüstü ödenek ve bölümler arasında aktarma yapılmasına ilişkin yasa tasarı ve tekliflerinin görüşülmesi, Bakanlar Kurulu ve Bakanların sorumluluklarına ilişkin soru, gensoru, genel görüşme, meclis araştırması ve meclis soruşturması yoluyla yapar.

Sayıştay'ca TBMM'ye sunulan "rapor ve bildirimlerin" yasa gereği, TBMM'de genel görüşme konusu edilmesi gerekir. Uygulamada, bildirim ve raporlar, TBMM'de genel görüşme konusu edilmediği gibi tartışma konusu dahi yapılmamaktadır.

TBMM'nin görev yetkilerini düzenleyen Anayasanın 87. maddesinde, Bakanlar Kurulu ve bakanları denetlemek de TBMM'nin görevleri arasında sayılmıştır. Meclisin hükümeti denetlemesini sağlayan araçlara denetim yolları denmektedir. Denetim yolları Anayasanın 98., 99. ve 100. maddelerinde düzenlenmiştir. Bütçenin uygulanması sırasında meclisin hükümeti denetlemesini de sağlayan denetim yolları, soru, genel görüşme, meclis araştırması, meclis soruşturması ve gensorudur. Bunun yanında dilekçe hakkı da bir başka denetim usulü olarak karşımıza çıkmaktadır.

a) Soru

Anayasanın 98. maddesine göre soru; Bakanlar Kurulu adına, sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılmak üzere Başbakan veya Bakanlardan bilgi istemekten ibaret olup bir milletvekili tarafından imzalanır ve yazılı olarak meclis başkanlığına verilir. Soru kısa, gerekçesiz ve kişisel görüş ileri sürmeksizin hazırlanır; kişilik ve özel yaşama ilişkin konuları içermez. Bu şekilde hazırlanıp sunulan bir soru, soru önergesi olarak adlandırılır. Soru Başbakan veya ilgili bakan tarafından ne şekilde cevaplanması isteniyorsa (yazılı veya sözlü) o şekilde cevaplandırılır. Soru herhangi bir yaptırımı olmadığı için etkin bir denetim aracı olmamaktadır.

b) Görüşme

Genel Görüşme, toplumu ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konunun TBMM Genel Kurulunda görüşülmesidir. Genel Görüşme açılmasını hükümet, siyasi parti grupları veya en az yirmi milletvekili bir önergeyle isteyebilir. Önerge Meclis Başkanlığına verilir. Genel Görüşme açılıp açılmayacağına Genel Kurul oylama suretiyle karar verir. Genel Görüşme sonucunda Hükümet'in siyasal sorumluluğunu doğuracak bir oylama yapılmaz. Ancak Genel Görüşme sorudan daha etkili bir denetim aracıdır. Bu uygulamada, sadece önerge sahibi milletvekili ve bakan değil diğer milletvekilleri de görüşmeye katılabilmektedir.

c) Meclis Araştırması

Belli bir konuda bilgi edinilmek için yapılan incelemeden ibarettir. Yasama meclisleri, anayasal görevlerini yerine getirebilmek için belli bir konuda bilgi edinme ihtiyacını duyabilirler. Bu bilgiyi elde etmek yerine, bizzat toplamayı tercih edebilirler. Meclis araştırma komisyonu, bu amaca yönelik bir organdır. Meclis araştırmasının açılmasında, genel görüşme açılmasındaki hükümler uygulanır. TBMM Genel Kurulu, meclis araştırması açılmasına karar verdiği takdirde, bu araştırmanın yürütülmesi, genel hükümlere göre seçilecek özel bir komisyona verilir. Bu komisyonun üye sayısı, çalışma şekli ve süresi Meclis Başkanı'nın teklifi ile genel kurul tarafından tespit edilir. Meclis araştırması komisyonu, araştırma faaliyetini tamamladığında TBMM'ye bir rapor sunar. Bu rapor hakkında TBMM

Genel Kurulunda genel görüşme açılır. Genel görüşme sonucunda hükümetin siyasal sorumluluğunun doğması mümkün değildir. Meclis araştırması, hükümetin düşmesine yol açan bir denetim aracı değildir. Ancak bu araştırma sonucunda elde edilen bilgilere dayanarak gensoru önergesi verilebilir.

d) Meclis Soruşturması

Meclis Soruşturması, Başbakan veya bakanların görevleri ile ilgili cezai sorumluluklarının araştırılmasını sağlayan bir denetim aracıdır. Başbakan veya bakanlar hakkında TBMM üye tam sayısının en az 1/10'nun vereceği önerge ile soruşturma açılması istenilebilir. Meclis bu istemi en geç 7 ay içinde görüşür ve karara bağlar. Soruşturma açılmasına karar verilmesi halinde, meclisteki siyasi partilerin güçleri oranında 15 kişilik bir soruşturma komisyonu oluşturulur. Komisyon soruşturma sonucunu belirten raporunu, 2 ay içinde meclise sunar. Meclis raporu öncelikle görüşür ve gerek gördüğü takdirde ilgilinin Yüce Divana sevkine karar verir. Yüce Divan'a sevk kararı ancak üye tam sayısının salt çoğunluğuyla alınır. Meclis Genel Kurulu ilgili bakanı Yüce Divana sevk edip etmeme konusunda soruşturma komisyonunun raporu ve tavsiyesiyle bağlı değildir.

e) Gensoru

Bütün parlamenter denetim araçları arasında sadece gensoru, hükümetin veya bir bakanın siyasal sorumluluğuna yol açabilir. Başka bir ifadeyle onun meclisçe görevden uzaklaştırılabilmesine imkan verir. Gensoru önergesi, bir siyasi parti grubu adına veya en az 20 milletvekilinin imzasıyla verilir. Gensoru önergesi, verilişinden sonraki üç gün içinde bastırılarak üyelere dağıtılır. Dağıtılmasından itibaren 10 gün içinde gündeme alınıp alınmayacağı görüşülür. Gündeme alma kararı ile birlikte gensorunun görüşme günü de belirlenir. Gensoru görüşmeleri sırasında, üyelerin veya grupların verecekleri güvensizlik önergeleri veya Bakanlar Kurulu'nun güven isteği bir tam gün geçtikten sonra oylanır. Bakanlar Kurulu'nun veya bir bakanın düşürülebilmesi üye tam sayısının salt çoğunluğuyla olur. Oylamada yalnız güvensizlik oyları sayılır.

f) Dilekçe Hakkı

Parlamentonun yürütmeyi denetimi, vatandaşların TBMM'ye dilekçe ile başvurmaları üzerine de gerçekleşebilmektedir. Bu hak Anayasanın 74. maddesinde öngörülmüştür.

Dilekçe üzerine, TBMM'ce verilen kararlar, hükümeti hukuken yargı kararları gibi bağlamaz; bunların yargı kararı gibi bağlayıcı bir niteliği yoktur. Bakanlar, dilekçelerle ilgili kesinleşen kararlar hakkında yaptıkları işlemi, Dilekçe Komisyonu Başkanlığına bildirirler.

4. Bütçenin Uygulanmasından Sonra Yapılan Denetim (Kesin Hesap Kanunu)

Yasama organının bütçe uygulamasından sonra yaptığı denetim Anayasa gereğince Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ye sunulan Kesin Hesap Kanun Tasarısı'nın görüşülmesi ve onaylanması ile gerçekleştirilir. Kesin Hesap Kanunu hükümete verilen harcama yetkisinin kanunlara uygun olarak etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının da bir bakıma parlamento tarafından onaylanması veya aklanması anlamına gelmektedir.

Kesin Hesap Kanunu, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak en geç yedi ay sonra TBMM'ye sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu Kesin Hesap Kanunu tasarısının verilmesinden itibaren en geç yetmiş beş gün içinde TBMM'ye sunar. Söz konusu Tasarı, yeni yılın bütçe kanunuyla birlikte Bütçe Komisyonunda görüşülür. Komisyondaki görüşmeler tamamlandıktan sonra Genel Kurula sunulan Tasarı burada da yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte görüşülerek karara bağlanır. Ancak Kesin Hesap Kanunu tasarısının ve genel uygunluk bildiriminin TBMM'ye verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlememektedir.

Kesin Hesap Kanunu Tasarısı ilgili olduğu yıl bütçesinin hesap dönemi içinde elde edilen gelirlerle, yine o yılki ödemelerin gerçekleşmiş tutarını gösterir. Tasarı metninde ayrıca, kesin hesap açığının nasıl kapatıldığı, tamamlayıcı ödenek, mahsubun gelecek yıllarda yapılacak avans ve ödenek iptaline ilişkin maddeler yer alır.

Kesin Hesap Kanun Tasarılarının TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu ve TBMM Genel Kurulunda görüşülmesi ve onaylanması aşamalarında yeteri kadar tartışılmadığı, sadece tamamlanması gereken bir sürecin sonuçlandırılması için hazırlandığı, gerek Plan ve Bütçe Komisyonunda ve gerekse TBMM Genel Kurulunda süratle sonuçlandırıldığı yönünde eleştiriler; parlamenterler, akademisyenler, bürokratlar ve diğer ilgili çevreler tarafından sık sık gündeme getirilmektedir.[2]

Hükümet tarafından hazırlanan ve Meclis tarafından Hükümete vergi toplama ve harcama yapma yetkisi verilen bütçe kanunlarında sadece genel ve katma bütçeli idarelerin bütçeleri yer almaktadır. Bütçe dışı fonlar, döner sermayeler, özel ve özerk bütçeler gibi merkezi yönetim bütçesine dahil

2 Baki Kerimoğlu, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi," *Mali Kılavuz Dergisi, Kamu Yönetimi-Kamu Mali Yönetimi-Denetim Ücretsiz Eki*, Sayı.24 (Nisan-Haziran 2004): s.76.

edilmesi gereken kamu idarelerinin bütçeleri konsolide bütçe dışında ve dolayısıyla Parlamento denetimi dışında kalmaktadır.

Bununla birlikte Plan ve Bütçe Komisyonu'nun iş yükü ve zaman darlığı da Kesin Hesap Kanun Tasarılarının etkin biçimde görüşülmesini engellemektedir. Önceliğin bir sonraki yılın bütçe kanununa verilmesi, Kesin Hesap Kanun Tasarılarının ciddi şekilde ele alınmasını engelleyici bir rol oynamaktadır. Parlamenter bütçe denetiminin kesin hesaplara ilişkin bu yetersizliğinin hukuki nedeni, Anayasa'da bütçe kesin hesaplarının Meclis'te görüşülüp onanması süreci ve sonucu hakkında kesin ve net bir düzenlemenin olmayışına bağlanabilir.

Kesin Hesap Kanun Tasarılarının onaylanması ile ödenek üstü harcamaların sorumluluğu kapatılmış sayılmaktadır. Diğer bir deyişle, bu tamamlayıcı ödeneklerin onaylanması, yasama organının kendisine verdiği yetkiyi ödenek üstü harcamalar yaparak aşan hükümetlerin "ibra edilmesi" anlamına gelmektedir. Aslında Meclisin tamamlayıcı ödeneği, yapılan ödenek üstü harcamaların hangi hizmetlere ve hangi gerekçelerle yapıldığını bilmeden vermesi, kesin hesap kanun tasarılarının özüne de aykırıdır.

Kesin Hesap Kanun Tasarıları'nın Bütçe Kanun Tasarı'ları ile komisyonda ve genel kurulda birlikte görüşülmesi, Kesin Hesap Kanunları'ndan beklenen etkinliği olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca Kesin Hesap Kanunları'nın etkin şekilde raporlama içermemesi ve yapılanların bu raporlarda gösterilmemesi parlamento denetimini zayıflatan unsurlar olarak görülmektedir.

Bu sorunların çözümünde iki alternatif yaklaşım söz konusu olabilecektir. Bunlardan ilki, Kesin Hesap Kanunu Tasarılarının gelecek yıl bütçesi ile bağı koparılmadan, Plan ve Bütçe Komisyonunda özel bir süreç içinde veya alt komisyon tarafından görüşülerek tespit edilen hususların belirli yaptırımlara bağlanması olabilir. Bu bize göre en tutarlı ve demokratik olan yöntemdir.

İkincisi ise bazı ülkelerde olduğu gibi TBMM adına denetim yapan yüksek denetim kurumu Sayıştayın hazırladığı genel uygunluk bildirimleri vasıtasıyla TBMM'nin denetim yetkisini dolaylı olarak kullandığının kabulüdür. Ancak ikinci yöntem, genel uygunluk bildirimlerinin kapsamının yeniden değerlendirilmesini gerektirebilecektir. Zira böyle bir yaklaşımda Parlamento, kendisi adına denetim yapan Sayıştayın problemli gördüğü hususlar hakkında genel uygunluk bildiriminde yer verdiği konularla sınırlı kalmış olacaktır. Sadece problemli hususlar Parlamentonun önüne gidecektir.

C- Kamu Harcamalarının Yargısal Denetimi

Hukuk sistemimizde kamu yönetimlerinin yargı organları tarafından yapılan yargısal denetimi özellikle Anayasa Mahkemesi, adli yargı organları, idari yargı organları, askeri mahkemeler ve Sayıştay tarafından yapılmaktadır.

III. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNA GÖRE DENETİM

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda mali kontrol ve denetim 4 şekilde düzenlenmiştir:

1- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol

2- İç Denetim

3- Dış Denetim

4- Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento denetimi

A- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol

1. İç Kontrol

a) Tanımı ve Önemi

İç kontrol;

- İdarenin 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,

- Mali 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 mali kontrol ve iç denetimden oluşur.

b) İç Kontrolün Amacı;

İç kontrolün amaçları;

a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,

sağlamaktır.

c) İç Kontrolün Unsurları ve Genel Koşulları

İç kontrolün unsurları ve genel koşulları aşağıdaki beş maddede ifade edilmiştir:

i- Kontrol ortamı:İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.

ii- Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.

iii- Kontrol faaliyetleri: Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.

iv- Bilgi ve iletişim: İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.

v- Gözetim: İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir.

d) İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumluluklar

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

Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, malî yetki ve

sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar.

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

Üst yöneticiler ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi malî yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler.

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

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 11 inci maddesine göre**, "**Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir.

Mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi olması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmesi, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz." hükmü getirilmiştir. Bu ifade harcama yetkililerinin sorumluluğu konusunda Kanunda belirtilen sorumluluk anlayışını aşan bir ifadedir ve Kanuna aykırıdır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre, harcama süreci harcama yetkililerinin **"hizmetin gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgileri içeren"** harcama talimatını vermesiyle başlamaktadır[3]**.** İhale onay belgesi ve onay belgesi de harcama talimatı niteliğindedir. 5018 sayılı Yasa hükümlerine göre harcama talimatını vererek harcama sürecini başlatan harcama yetkilileri,

1- Sadece harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mali mevzuata uygun olmasından, (harcama

[3] 5018 sayılı Yasanın 32 nci maddesi

yetkililerinin, harcamanın yapılmasından ve mevzuata uygun olmamasından kaynaklanan herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır.)[4]

2- Ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından,

sorumludur.

Yasa hükümlerine göre harcama yetkilileri sadece verdikleri harcama talimatlarında yukarıda belirtilen hususları araştırmakla ve sağlamakla yükümlüdürler.

2. Ön Mali Kontrol

a) Tanımı ve Önemi

Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından birlikte yerine getirilir. Malî hizmetler birimi tarafından yapılacak ön malî kontrol, "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"da[5] belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelir.

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından

- İdarenin bütçesine,
- Bütçedeki tertibine (Tertip; Analitik Bütçe Sınıflandırmasına göre, kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi kodların bütün düzeyleri ve ekonomik sınıflandırmanın ilk iki düzeyinden oluşmaktadır.)
- Kullanılabilir ödenek tutarına,
- Ayrıntılı harcama veya finansman programlarına,
- Merkezi yönetim bütçe kanununa,
- Diğer malî mevzuat hükümlerine,

uygunluk yönlerinden kontrol edilir.

Ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, **danışma ve önleyici niteliği** haiz olup, malî karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında **bağlayıcı değildir.** Bu açıdan tam anlamıyla bir mevzuata uygunluk denetimi değildir.

---

[4] Erkan KARAARSLAN "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi," *Mali Hukuk Dergisi,* Sayı.24 (Nisan-Haziran 2004): s.76.

[5] 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 (3.Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

b) Ön Mali Kontrol Süreci

i- Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol süreci[6]

Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere malî hizmetler birimine gönderilir.

↓

Malî hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenir ve ilgili birime gönderilir.

↓

Ön malî kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde bu yazılı görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmak zorundadır.

↓

Malî hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir.

↓

Malî hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda, malî karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine **"Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür"** şerhi düşülür veya yazılı görüş düzenlenir.

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

[6] Erkan KARAARSLAN "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi," *Güncel Mevzuat Dergisi,* Sayı.4 (Nisan 2006): s.48.

ii- Harcama birimlerinde ön mali kontrol süreci

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılacaktır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanıp uygulanacaktır. **Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemden önceki işlemleri de kontrol edecekler** ve doğal olarak bu işlemlerden de sorumlu olacaklardır.

Harcama birimlerinde de malî hizmetler biriminde olduğu gibi, yapılan kontrol sonucunda, malî karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine ya "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşülecek ya da bir yazılı görüş düzenlenecektir. Malî karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tâbi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir.

iii- Ödeme emri belgesi düzenlenmesi

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirecektir.

Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yapacaklardır. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine "**Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür**" şerhi düşülerek imzalanır.

Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol görevi, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilir.

"İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Esas ve Usuller"in 12. maddesiyle getirilen yukarıdaki düzenleme 5018 sayılı Kanunda bulunmamaktadır. Kanunun ruhuna da aykırı olan bu düzenlemeyle harcama yetkililerine en yakın üst kademe yöneticisi olan ve ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlilerine kusursuz sorumluluk anlayışı getirilmektedir. 5018 sayılı Kanununa getirilen en önemli eleştiri saymanların yaptıkları ödemelerin mevzuata uygun olmasından sorumlu olmalarıdır. Bu kusursuz sorumluluk anlayışı kamu harcama sürecinin değiştirilmesinin en önemli gerekçelerinden birini oluşturmuştur. Tüm bu gerçekliğe rağmen, ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisine tüm belgelerin doğruluğu ve mevzuata uygunluğuyla ilgili sorumluluk verilmesi son derece yanlıştır. Ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin sadece belgeleri bir araya getirerek muhasebe birimine gönderme ile ilgili sorumlu tutulması başka da

herhangi bir sorumluluğunun olmaması gerekmektedir. Esas ve Usuller bu yönde değiştirilmelidir.

c) Mali Hizmetler Biriminin Ön Mali Kontrolüne Tabi Mali Karar ve İşlemler

i- Kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması

"İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"a göre; Gelirlerin azalmasına veya giderlerin artmasına neden olacak ve **idareye yükümlülük getirecek** kanun tasarıları, malî yüklerinin hesaplanmasını sağlamak üzere malî hizmetler birimine gönderilecektir. Ancak, bu ifade anılan Usul ve Esaslarda son derce kötü düzenlenmiştir. Gelirlerin azalmasından ne kastedildiği açık değildir. Özellikle genel bütçeli idarelerin kendi öz gelirleri yoktur. Ayrıca idareye yükümlülük getiren bütün kanun tasarılarından bahsedilmektedir. Burada belirtilen yükümlülük nasıl bir yükümlülüktür. Her türlü yükümlülük şeklinde bir anlayış kabul edilmişse bu bütün kanun tasarılarının mali hizmetler birimine gelmesi anlamına gelir ki bu 5018 sayılı Kanunla, mali hizmetler birimiyle ve mali yük kavramıyla bağdaşmaz. Bu nedenle burada kastedilen mali yük olsa gerek. Son olarak kanun tasarılarının mali hizmetler birimine gelmesi mümkün değildir. Çünkü taslaklar Bakanlar Kurulu kararı olduğunda kanun tasarısı haline gelmektedir. Bu aşamadan sonra mali hizmetler biriminin, Bakanlar Kurulu kararını alan bir kanun tasarısı ile ilgili herhangi bir işlem tesis etmesi Anayasamız önünde kesinlikle kabul görmez. Bu nedenle bahsedilmeye çalışılan kanun tasarısı değil olsa olsa tasarı taslağıdır.

Kanun tasarı taslaklarının malî yükleri en az üç yıllık bir dönem için hesaplanarak, orta vadeli program ve orta vadeli malî plan çerçevesinde, idarenin stratejik planı, performans programı ve bütçesi üzerindeki etkileri açısından değerlendirilir. Sosyal güvenliğe yönelik kanun tasarılarında ise ilgili mali hizmetler birimince en az yirmi yıllık aktüeryal hesaplama yapılır.

ii- Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları

İdarelerin, ihale kanunlarına tabi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı, mal ve hizmet alımları için bir milyon Yeni Türk Lirasını, yapım işleri için ikimilyon Yeni Türk Lirasını aşanlar kontrole tabidir. Bu tutarlara katma değer vergisi dahil değildir.

02/07/1992 tarihli ve 3833 sayılı Kanunun 1'inci maddesi kapsamında olup, Bakanlar Kurulunca onaylanan yıllık programlarda yer verilen projelere ilişkin işler, uluslararası anlaşmalar ve Bakanlar Kurulu kararı gereğince yurt dışına gönderilen Türk Silahlı Kuvvetleri Birliklerinin ihtiyacı için mahallinden temin edilen her türlü mal ve hizmete ait taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları ile 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu

kapsamında yapılan harcamalara ilişkin taahhüt evrakı tutarı ne olursa olsun kontrole tabi değildir.

Kontrole tabi taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, bunlara ilişkin tüm bilgi ve belgeleri içerecek şekilde bir işlem dosyası olarak harcama yetkilisi tarafından mali hizmetler birimine gönderilir.

Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, en geç on işgünü içinde kontrol edilir. Yapılan kontrol sonucunda düzenlenen görüş yazısı, işlem dosyası ile birlikte ilgili harcama yetkilisine gönderilir.

iii- Ödenek gönderme belgeleri

Bütçe ödeneklerinin dağıtımı ödenek gönderme belgesiyle yapılır. Ödenek gönderme belgeleri harcama yetkilisi tarafından imzalandıktan sonra kontrol edilmek üzere mali hizmetler birimine gönderilir. Yılı merkezi yönetim bütçe kanununa veya bütçesine, bütçe tertibine, ayrıntılı harcama veya finansman programlarına, bütçe ödeneklerinin dağıtım ve kullanımına ilişkin usul ve esaslara uygunluğu yönünden kontrol edilen ve uygun bulunan ödenek gönderme belgeleri, en geç üç işgünü içinde sonuçlandırılır. Uygun görülmeyen ödenek gönderme belgeleri gerekçeli bir yazıyla harcama yetkilisine gönderilir.

iv- Ödenek aktarma işlemleri

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin Kanun ve merkezi yönetim bütçe kanunu uyarınca bütçeleri içinde yapacakları aktarmalar ile diğer idarelerin ilgili düzenlemeler çerçevesinde bütçeleri içinde yapacakları aktarmalar, harcama birimlerinin talebi üzerine mali hizmetler biriminin bütçe ve performans programı alt birimi tarafından hazırlanır ve üst yöneticinin onayına sunulmadan önce iç kontrol alt birimi tarafından kontrol edilir. Bu şekilde yapılacak aktarmalar ilgisine göre Kanun, yılı merkezi yönetim bütçe kanunu ve bütçe işlemlerine ilişkin düzenlemeler çerçevesinde kontrol edilerek en geç iki işgünü içinde sonuçlandırılır.

Mevzuatına aykırı bulunan aktarma talepleri, gerekçeli bir yazıyla harcama yetkilisine gönderilir.

v- Kadro dağılım cetvelleri

190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye tabi idarelere ait kadro dağılım cetvelleri, anılan Kanun Hükmünde Kararname ve Kadro İhdas, Serbest Bırakma ve Kadro Değişikliği ile Kadroların Kullanım Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri çerçevesinde, Bakanlık ve Devlet Personel Başkanlığı ile uygunluk sağlandıktan sonra kontrole tabidir.

78 sayılı Yükseköğretim Kurumları Öğretim Elemanlarının Kadroları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye tabi idarelere ait kadro dağılım cetvelleri ise Yükseköğretim Kurulunun onayını müteakip kontrole tabidir.

Kadro dağılım cetvelleri en geç beş işgünü içinde kontrol edilir. İlgililerine yapılacak ödemeler bu onaylı kadro dağılım cetvellerine göre yapılır. Bu cetvellerde yapılacak değişiklikler de aynı şekilde kontrol edilir.

190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tabi olmayan idarelerde de kadro ihdas ve değişiklikleri aynı süre içinde kontrol edilir.

Türk Silahlı Kuvvetleri personelinin kadroları ile millî güvenlik sebebiyle gizli kalması gereken kadrolar hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.

vi- Seyahat kartı listeleri

6245 sayılı Harcırah Kanununun 48'inci maddesi uyarınca İçişleri, Maliye ve Ulaştırma Bakanlıkları tarafından müştereken belirlenen esaslar çerçevesinde, seyahat kartı verilecek personel listesi, birimlerin teklifleri değerlendirilerek mali hizmetler birimi tarafından kontrol edilir. Buna ilişkin talepler yukarıda belirtilen esaslar ile Bakanlık tarafından yapılan düzenlemelere uygunluk ve bütçe ödeneğinin yeterliliği yönünden en geç üç işgünü içinde kontrol edilir. Uygun görülmeyen talepler gerekçeli bir yazıyla ilgili birime gönderilir.

vii- Seyyar görev tazminatı cetvelleri

İdarelerin teşkilat yapıları ve ihtiyaçlarına göre her birim, bölge, il ve ilçe için ayrı ayrı hazırlanan seyyar görev dağılım listeleri malî hizmetler birimi tarafından kontrol edilir. Bu dağılım listeleri 6245 sayılı Harcırah Kanunu, bu Kanuna dayanılarak yapılan düzenlemeler, yılı bütçesine bu amaçla konulan ödenekler ve Maliye Bakanlığı tarafından vize edilen cetvellere uygunluk açısından en geç üç işgünü içinde kontrol edilir. Uygun görülmeyen talepler gerekçeli bir yazıyla ilgili birime gönderilir.

Söz konusu Usul ve Esaslarda mali hizmetler birimine birçok vize yapma yetkisi verilmektedir.

Bu vizelerin yapılmasına gerek var mıdır? Gerek varsa dahi bunları mali hizmetler biriminin mi yapması gerekir?

Ayrıca bazı işlemlerde vize yapılması günümüz gelişmelerinin aksine gereksiz bir kırtasiye ve bürokrasi doğmasına neden olacaktır. Örneğin, bu maddede düzenlenen seyyar görev tazminatı cetvellerinin vizesine bakılacak olursa; seyyar görev tazminatı cetvelleri, 6245 sayılı Harcırah Kanunun 49 uncu maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından idare bazında adam/gün esasına göre en geç on iş günü içinde vize edilmektedir. Bu cetvellerin

yeniden mali hizmetler birimince, 6245 sayılı Harcırah Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak yapılan düzenlemeler, yılı bütçesine bu amaçla konulan ödenekler ve Bakanlık tarafından vize edilen cetvellere uygunluk açısından incelenmesi ne kadar doğrudur?

Burada, seyyar görev tazminatı cetvelleri ile ödenecek tazminatların tutarının, iş ve çalışma özellikleri uygun görülenlere fiilen gezici görev yaptıkları günler için almakta oldukları aylık/kadro derecelerine göre müstehak oldukları yurtiçi gündeliklerinin üçte biri de olduğunu da belirtmekte yarar vardır.

Vize işlemleri ile ilgili şu sorulara cevap aranmalıdır.

Bir taraftan çok büyük harcamalar mali hizmetler biriminin mali kontrolünün dışına çıkarılırken diğer yandan 10, 15 YTL tutarındaki seyyar görev tazminatı gibi çok özel koşullarda ödenen cüzi tutarların mali kontrol yetkilisinin vizesine tabi tutmanın iktisadi bir açıklaması var mıdır?

Kontrol ve vize işlemi kırtasiyeciliği arttırıp zaman kaybettirmeyecek midir?

Kontrol ve vize işlemi eğer kırtasiyeciliği arttırıp zaman kaybettirirse, harcama yetkililerini performanslarından dolayı sorumlu tutmak mümkün olabilecek midir?

Ödenek ve taahhüt evrakları vize için mali kontrol birimlerine gelmekte ancak muhasebe birimlerine gelmemektedir. Bu durumda taahhüt kayıtları ve taahhüt muhasebesi nasıl tutulabilecektir. Taahhüt muhasebesi ile nakit ve ödenek dağıtımı ile sağlıklı bütçe yapılmasına sağlanacak katkıdan vaz mı geçilecektir?

İşlemlerin vize edilmesine yönelik süreler içerisinde bugün de vize işlemlerinin yapılmadığı görülmektedir. Peki ısrarla bu süreler içerisinde vize yapılmazsa vizenin yapılmış sayılacağı ya da yapılmamasına yönelik yaptırımlar mevzuatlarda neden yer almamaktadır?

viii- Geçici işçi pozisyonları

Yılı merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenen yetki çerçevesinde, genel bütçe kapsamındaki idareler, özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarında çalıştırılacak geçici işçi pozisyon (adam/ay) sayılarının aylar ve birimler itibarıyla dağılımı kontrole tabidir.

Norm kadro uygulamasına geçilmemiş mahalli idarelerde çalıştırılacak geçici işçi pozisyon (adam/ay) sayılarının aylar itibarıyla dağılımının İçişleri Bakanlığı tarafından vizesini müteakip, idarelerin çalıştıracakları geçici işçilerin birimlere dağılımını gösteren cetveller kontrole tabidir.

Geçici işçi pozisyonları, mali hizmetler birimince en geç beş işgünü içinde kontrol edilir. Kontrol sonucunda uygun görülmeyen cetveller gerekçeli bir yazıyla ilgili birime gönderilir.

ix- Yan ödeme cetvelleri

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile bu Kanunun ek geçici 9'uncu maddesi kapsamına giren idarelerde istihdam edilen Devlet memurlarından, hangi işi yapanlara ve hangi görevde bulunanlara zam ve tazminat ödeneceği, ödenecek zam ve tazminatın miktarları ile ödeme usul ve esaslarına ilişkin olarak anılan Kanunun 152'nci maddesine dayanılarak yürürlüğe konulan Bakanlar Kurulu kararı uyarınca, zam ve tazminat ödemesi yapılacak personelin kadro veya görev unvanları, sınıfları, dereceleri, sayıları ve hizmet yerleri ile bunlara uygun olarak ödenecek zam ve tazminatın miktarlarını gösteren ve serbest kadro üzerinden hazırlanan cetvel ile bunların birimler itibarıyla dağılımını gösteren listeler mali hizmetler birimi tarafından kontrol edilir. Kontrol işlemi ve süreci ile cetvellerin üst yönetici tarafından onaylanması hususu anılan Bakanlar Kurulu kararında belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yürütülür.

x- Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri

Bakanlık tarafından yıllık olarak her bir idare bazında vize edilen cetvellere ve tip sözleşmeye uygun olarak çalıştırılacak personelle yapılacak sözleşmeler ile ilgili mevzuatı gereğince Bakanlık vizesi alınmaksızın çalıştırılabilecek sözleşmeli personelle yapılacak sözleşmeler kontrole tabidir. Bu sözleşmeler, Bakanlık tarafından vize edilen cetvellere ve tip sözleşmeye, ilgili kanunlarına, diğer mevzuatına ve bütçelerinde öngörülen düzenlemelere uygunluk yönünden incelenir ve en geç beş işgünü içinde sonuçlandırılır. Uygun görülmeyen sözleşmeler gerekçeli bir yazıyla ilgili birime gönderilir.

xi- Yurt dışı kira katkısı

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanununa tabi olup, yurt dışı kadrolara sürekli görevle atanan personele yapılacak yurt dışı kira katkısı ödemelerine ilişkin belgeleri içeren işlem dosyası, birimlerince hazırlanır ve kontrol edilmek üzere mali hizmetler birimine gönderilir. Yurt dışı kira katkısına ilişkin talepler yılı merkezi yönetim bütçe kanunu uyarınca, Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslara uygunluk yönünden incelenir ve uygun bulunan talepler hakkında en geç üç işgünü içinde uygun görüş verilir. Uygun görülmeyen talepler gerekçeli bir yazıyla ilgili birime gönderilir.

d) Yasaklar

1- Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide

birleşemez.

2- Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler,

- Onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması,
- Malî karar ve işlemlerin belgelendirilmesi,
- Mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi,

Malî karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler.

3- Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler, ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.

B- İç Denetim

1. Tanımı ve Önemi

Ülkemizde, kamu yönetiminde iç denetim kavramına ilk olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer verilmiştir. Bu bağlamda iç denetçilik mesleği, İç Denetçiler Enstitüsünün Haziran 1999'da dünya çapındaki üyelerinin de katılımıyla yaptığı iç denetim tanımına uygun olarak 5018 sayılı Kanunun 63. maddesinde yerini almıştır. Kanunun ilgili maddesinde iç denetim;

"Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanarak; bu faaliyetlerin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali 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 gerçekleştirileceği belirtilmiş ve iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

2. İç Denetim Türleri

İç denetim beş temel faaliyet alanını kapsar. Bu faaliyetler uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimidir.

a) Uygunluk Denetimi

Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesi sürecidir. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Uygunluk

denetimi, Türkiye'de halen yoğun olarak yapılmaktadır. Bu denetim uygulamada, iç denetçiler ve dış denetçiler ile müfettişler, kontrolörler vb. tarafından yürütülür. Bu tür denetimin kıdemsiz denetçiler tarafından da başarılı bir şekilde yerine getirilmesi mümkündür.

b) Performans Denetimi

Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi sürecidir. Bu değerlendirme yapılırken, riske dayalı maliyet unsuru ile kaynakların etkin ve etkili şekilde kullanımı göz önünde bulundurulmalıdır.

c) Mali Denetim

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesi sürecidir. Türk denetim sisteminde yapılmakta olan bir denetim sürecidir. Yapılan denetimde çok sayıda işlemsel kusur tespit edilirse kayıtların doğruluğu, mevzuata uygunluğu ve düzenliliği üzerine daha fazla hesap denetimi yapılması gerekli olabilecektir.

d) Bilgi Teknolojileri Denetimi

Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin güvenirliğinin ve sürekliliğinin değerlendirilmesi sürecidir. Bu denetim türü ayrıca denetlenenin bilgi sisteminde depolanan veri ve bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için kullanılır. Bilgi sisteminin güvenliği, depolanmış bilgilerin yanlış kullanılmasının, zarara uğratılmasının ya da yok edilmesinin önlenme derecesi olarak belirtilebilir. Türkiye'de kurumların elektronik bilgi sistemlerine geçişleriyle birlikte önemli olacak bir denetim süreci olduğu ve bu denetimin özellikle performans denetimi ile birlikte yapılmasının faydalı olacağı gözükmektedir.

e) Sistem Denetimi

Denetlenen birimin yönetim ve kontrol sistemlerinin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir. Bu denetim ile denetlenen birimin mali yönetim usullerinin eksikliklerini tespit etmesi ve gidermesi değerlendirilir. Sistem denetimi ayrıca mali işlemlerin ekonomiklik, etkinlik ve verimliliklerinin yanı sıra genel bağlayıcı hukuki düzenlemeler ve iç yönergelerle uyumunu inceler.

İç denetim anlayışında yukarıda belirtilen denetim süreçlerini yerine getirecek iç denetçinin, değerlendirmeye tabi tutacağı ve inceleyeceği iç yönetim ve kontrol faaliyetinin içerisinde yer almaması gereklidir. Buna

karşın, hazırlanan bir faaliyet ya da programa ilişkin sistem ve prosedürler temelinde bir 'ön denetim' faaliyeti yürütebilmesi ya da fikir beyan etmesi iç denetçiden beklenecektir. Ancak iç denetim, asla sürekli iç kontrol faaliyetinin bir parçası haline gelmemelidir. İç denetimin iç kontrol faaliyeti ile iç içe olmaması iç denetimin güvenirliği açısından önemlidir. Bu sayede idare, taşıdığı iç kontrol sorumluluğunun farkında olabilecek ve etkin bir iç kontrol faaliyeti oluşturma ve sürdürme konusunda gerekli girişimlerde bulunabilecektir.

3- İç Denetçinin Görevleri ve İç Denetim Faaliyet Alanı

Türkiye'de iç denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk mali denetim sisteminde yerini almıştır. Türkiye'de şu anda iç denetçilik mesleği başlangıç aşamasındadır. İç denetim sisteminin başarısının, mevcut denetim birimlerinin desteğini almasıyla mümkün olacağı görünmektedir.[7]

İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmasıyla kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim, bireysel işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır.

İç denetçinin görevleri aşağıdaki yedi maddede belirtilmiştir:

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

7 Zeki Balta, "İç Denetçilik Mesleği," Mali Kılavuz Dergisi, no.31 (Ocak – Mart 2006): s.55.

g) 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. İç denetçi görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

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

İç denetimin faaliyet alanları;

a) Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,

b) Kamu idaresinin yönetim yapısı ve işlem süreçlerinin değerlendirilmesi,

c) Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,

d) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,

e) İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,

f) Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,

g) Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,

h) Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi

şeklinde belirlenmiştir.

4- İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Üyelerin,

67'nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri belirtilmiştir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek,

b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek,

c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak,

d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak,

e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,

f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek,

g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,

h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak,

i) İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,

j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,

k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Kanunla belirlenen yukarıdaki görevlerine, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6'ncı maddesiyle aşağıda belirtilen görevler de eklenmiştir.

l) İç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek,

m) Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak,

n) Kalite güvence programları kapsamında iç denetim birimlerinin durumlarını en az üç yılda bir değerlendirmek,

o) Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek,

p) İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile Kurulun diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak,

r) İç denetçilerin, iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketlerde bulunduğuna dair Kurula intikal eden raporları incelemek, gerektiğinde iç denetçilerin sertifikaları yönünden görüşmek ve karara bağlamak,

s) Kurulca hazırlanan yönetmelikleri, değişen ve gelişen şartlar bakımından, yılda en az bir defa gözden geçirmek.

C- Dış Denetim

Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının 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, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerin 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.

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.

Kanunda dış denetim bakımından yapılan düzenlemelerle; Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmekte, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.

D- Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento Denetimi

5018 sayılı Kanunun "Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap" başlıklı altıncı bölümünde TBMM'nin kamu harcamaları üzerinde iki şekilde denetim yapacağı belirtilmektedir:

1- Faaliyet raporları üzerinde yapılacak denetimler

2- Kesin hesap kanun tasarıları üzerinde yapılacak denetimler

Kesin hesap kanununu düzenleyen 5018 sayılı Kanunun 42'nci maddesinde TBMM'nin merkezi idare bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunu ile kullanacağı belirtilmektedir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında; kesin hesap kanunu tasarısının, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanacağı ve bu tasarının, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacağı ve bir örneğinin de Sayıştay'a gönderileceği hükümleri yer almaktadır.

Kanunun bu maddesi hükümlerine göre, Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;

a) Genel mizan,

b) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,

c) Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,

d) Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,

e) Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,

f) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,

g) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler,

yer alır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasına göre; idarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap

kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimi Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür.

Kanunun kesin hesap ile ilgili bu hükümlerinin değerlendirilmesi sonucunda Kanun ile kesin hesap kanunu açısından şu yeni hükümler getirilmektedir:

1- Kesin hesap kanununun kapsamı genişletilmektedir. Merkezi yönetim bütçe kanunu olarak tanımlanan ve Kanunun 3'üncü maddesinde Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde gösterilen kamu idarelerinin bütçeleri kesin hesap kanununa dahil edilecektir. Yani genel bütçeli idarelere ilave olarak özel bütçeli idareler ile üst kurullar da kesin hesap kanununun ve dolayısıyla parlamentonun denetim kapsamına alınmaktadır.

2- İdarelerin performans göstergelerini de içeren faaliyet raporları kesin hesap kanunu görüşmelerinde Plan ve Bütçe Komisyonuna yardımcı olacaktır.

3- 1050 sayılı Kanununun 101'inci maddesinde ilgili mali yılın bitiminden itibaren en geç yedi ay olarak kesin hesap kanun tasarısının Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulma süresi 1 ay geriye alınarak (en geç Haziran ayı sonuna kadar) parlamentoya hesapların incelenmesi bakımından daha fazla süre verilmektedir.

4- Kesin hesap kanunu tasarısına mevcut duruma ilave olarak;

a) Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,

b) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,

c) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler eklenecek ve kesin hesap kanunu tasarısında karşılaştırmalı değerlendirmelere yer verilecektir.

5- Kanunun Sayıştay tarafından hazırlanacak olan genel uygunluk bildirimi konusunda getirilen yenilik, mevcut durumdan farklı olarak söz konusu bildirimin dış denetim raporları, idari faaliyet raporları ve genel faaliyet raporlarının dikkate alınarak hazırlanacağının hükmedilmiş olmasıdır.

IV. DIŞ KAYNAKLI DEVLET BORÇLARININ DENETİMİ

Dış kaynaklı devlet borçlarının her şeyden önce, borç veren ve alan ülkelerin borç vermek ve almakla kendi çıkarlarını maksimize ettiklerini söylemek yanlış olmayacaktır.

Alınan dış borçların bir çok olumlu yanı olmasına rağmen bu borçların olumsuz yanları ya da maliyeti de söz konusudur. Her şeyden önce, alınan

dış borçlar faiziyle birlikte ödendiği gibi, diğer taraftan borç alan ülkenin borç veren ülkeye olan bağımlılığını arttırmaktadır.

Sermaye birikimi yetersiz olan gelişmekte olan ülkelerin iktisadi kalkınmalarını gerçekleştirmek için dış kaynaklı borçlardan yararlanma gereği kaçınılmaz gibi görülmektedir. Burada önemli olan bu kredilerin uygun şartlarla alınması ve alınan bu kredilerin etkin (ekonomik ve verimli) kullanılmasıdır.

Dışarıdan sağlanan kredilerin etkin kullanımı ve bu kredilerin tahsisinde önceliklerin doğru tespit edilmesi, her şeyden önce, ülkemiz kamu yönetiminin sorumluluğundadır. Oysa bu sorumluluğun etkili bir şekilde yerine getirilmediği, tersine, kredilerin etkin kullanılamadığı ve hatta amaç dışı kullanıldığı bilinen bir gerçektir.

Alınan dış borcun ülke ekonomisine katkı sağlaması için yapılması gereken en önemli şeylerden biri de, kredi kullanımının amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının denetimidir.

Ülkemizde, iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki şekilde yapılmakta olan dış kaynaklı devlet borçların denetimi, çeşitli nedenlerle etkin bir denetimin taşıması gerektiği özellikleri taşımamaktadır. Dahası Dünya Bankası'nca finansmanı sağlanan projelere ilişkin olarak Hazine Kontrolörleri Kurulu'nca yapılan denetim (biraz da zorunluluk gereği) Dünya Bankası adına yapılmaktadır.[8]

Diğer taraftan, kamu kesiminde iç kontrollere ilişkin olarak net bir hukuki çerçeve bulunmamaktadır. İç kontrollere ilişkin birçok temel prensibe öz itibarıyla değişik kanunlarda rastlamak mümkündür. Fakat mevcut düzenlemeler kamu kuruluşlarını iç kontrolü bir yönetim tarzı olarak benimsemeye ve bir iç kontrol sistemi kurmaya zorunlu kılmamaktadır.

İç kontrol, yönetim hedeflerinin gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda yeterli güvence sağlamakta yararlanılan bir yönetim aracıdır. Her kamu kuruluşunun yöneticisinin, iç kontrolün etkin olması bakımından yeterli iç kontrol yapısının kurulmasını, gözden geçirilmesini ve güncelleştirilmesini sağlaması gerekir.

Devasa işlem hacmiyle Türkiye'nin karmaşık borç stokunu takip eden Hazine Müsteşarlığının da sağlıklı bir iç kontrol yapısı olmaksızın düzenli ve güvenilir bir şekilde çalışması mümkün değildir.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimlerde Hazine hesapları ile ilgili sorunların iç kontrollerden kaynaklandığı belirtilmiş ve Türkiye Büyük

8 Tabip Gülbay, "Türkiye'de Dış Kaynaklı Devlet Borçlarının Sayıştay ve Maliye Bakanlığı'nca Denetimi," *Mali Kılavuz Dergisi,* Sayı.25 (Temmuz – Eylül 2004): s.164.

Millet Meclisine gönderilen raporlarda iç kontrollerin yeniden yapılandırılması gerektiği belirtilmiştir. İç kontroller yapılandırılırken esas alınacak temel standartlar da uluslararası alanda kabul görmüş uygulamalar olmalıdır.

Sonuç olarak şunu söyleyebiliriz ki; yukarıda belirtilen bütün bu sorunların giderilmesi için genel olarak borçların ve özel olarak da dış kaynaklı devlet borçlarının kullanımı konusunda etkili bir denetim mekanizması oluşturulması kaçınılmazdır.

Gerçekten de, bir yandan Hazine Kontrolörleri Kurulu tarafından (iç denetim) yapılan bir yandan da Sayıştay Başkanlığı ve Maliye Bakanlığı tarafından (dış denetim) denetlenen Hazine Müsteşarlığının denetimi, mali sistemde yer alan sorunların tespiti açısından büyük önem arz etmektedir.[9]

Sayıştay tarafından TBMM'ne sunulan Hazine İşlemleri Raporları ile TBMM'ye önceden sunulan bu Raporlarla ilgili gelişmelerin takip edilmesi amacıyla hazırlanan Hazine Hesapları İzleme Raporlarında, 1996 yılından bu yana, Türkiye'de mali disiplini bozan unsurlar üzerinde yoğunlaşılmakta, ve bu Raporlarla TBMM'nin bu hususlarda bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır.

Bütün bu sorunlara çözüm bulmak için mevzuatta yeni düzenlemelere gidilmiş ve gerek 4749 sayılı "Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerle ve Devlet Muhasebesi Yönetmeliğinde yapılan değişikliklerle söz konusu sorunların giderilmesine çalışılmıştır.

V. DÜNYA BANKASINDAN SAĞLANAN PROJE KREDİLERİNİN DENETİMİ

A- Tanımı ve Önemi

Bilindiği gibi, Türk kamu mali yönetim sisteminde kamu harcamalarının idari denetimi Sayıştay, Maliye Bakanlığı ve kamu kurum ve kuruluşlarının teftiş ve denetim birimleri tarafından yapılmaktadır. Dünya Bankasınca finanse edilen yatırım projelerinin denetiminde kreditör kuruluş olan Banka, farklı bir denetim mekanizması işletilmesini ön koşul olarak öne sürmekte ve ikraz anlaşmalarına bu yönde hükümler koymaktadır. Banka'nın finanse ettiği projeler kapsamında yapılan harcamaların denetimi için iç hukuk normlarında yer alan düzenlemelerden farklı bir denetim mekanizması öngörmesi ve bu amaçla ikraz anlaşmalarına konulan hükümlerle denetim usulünü ve denetimi yapacak birimi belirlemesi çeşitli sorunlara yol açmakta ve bu ön koşul Dünya Bankası proje kredilerinin olumsuz yönlerinden birisi olarak nitelendirilmektedir.

9 Tabip Gülbay, "Türkiye'de Dış Kaynaklı Devlet Borçlarının Sayıştay ve Maliye Bakanlığı'nca Denetimi," s.165.

B- Dünya Bankası'nın Öngördüğü Denetim Sistemi

Kreditörlerin kredi kullanım koşullarını tek yanlı olarak belirlemeleri ve projelerin uygulanması aşamasında çeşitli şekillerde müdahil olmaları gibi nedenlerle proje kredileri bağlı kredi niteliği taşımaktadır. Dünya Bankası da diğer kreditörler gibi finansman sağladığı projelere yönelik olarak projenin hazırlanmasından uygulanmasına, kredinin kullanımına ve satın almaların yürütülmesi ve projeyi yürütecek personelin seçimine kadar hemen hemen her aşamaya müdahale etmekte ve uygulanacak prosedürleri belirlemektedir. Banka, kredi sağladığı projeler kapsamında yapılan harcama ve yürütülen işlemlerin denetimine ilişkin olarak da çeşitli koşullar öngörmekte ve kredi sağlanması ve kullanımı bu koşula (diğer koşullarla birlikte) bağlı tutulmaktadır. Bu amaçla kredi anlaşmalarına denetime ilişkin hükümler konulmaktadır.[10]

1. Kredi Anlaşmalarında Yer Alan Denetime İlişkin Hükümler

Kredinin kullanımına ilişkin esaslar ve tarafların uyması gerekli düzenlemeler kredi anlaşması ile belirlenmekte ve projenin yürütülmesi ve kredinin kullanımı kredi anlaşmasında yer alan hükümler çerçevesinde yapılmaktadır. Kredi anlaşmalarında yer alan önemli düzenlemelerden bir tanesi de denetime ilişkin hükümlerdir. Dünya Bankası her kredi anlaşmasında projenin denetiminin nasıl yürütüleceğini kredi anlaşması ile belirlemektedir. Kredi anlaşmalarının denetime ilişkin hükümleri küçük bazı farklılıklar dışında genelde aynıdır. Aşağıda kredi anlaşmalarının "Mali Hükümler" başlıklı bölümlerinde yer alan hükümlere yer verilmektedir. Sınırlı bazı değişiklikler dışında kredi anlaşmalarında genellikle aşağıdaki hükme benzer düzenlemeler yer almaktadır.

"(a) Borçlu, projenin tamamının ya da her hangi bir kısmının uygulanmasından sorumlu olan dairelerinin ya da kuruluşlarının proje ile ilgili işlemlerini, kaynaklarını ve harcamalarını yansıtmak için yeterli kayıtları ve hesapları sağlıklı muhasebe usullerine uygun olarak tutacak ya da tutulmasını sağlayacaktır.

(b) Borçlu:

i) Bu bölümün (a) paragrafında belirtilen hesaplar ile Özel Hesabın her mali yıl için, düzenli olarak uygulanan ilgili denetim esaslarına uygun olarak, Banka tarafından kabul edilebilir bağımsız murakıplarına denetlettirecektir.

10 Ekrem Candan, "Dünya Bankasından Sağlanan Proje Kredilerinin Denetimi, Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Denetim Sistemine İlişkin Eleştiriler," *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı.28 (Nisan – Haziran 2005): s.155.

ii) Banka tarafından istenilen ayrıntılarda ve kapsamda sözü edilen murakıplar tarafından hazırlanan Denetim Raporu'nun tasdikli bir kopyasını her yılın sonunu müteakip en geç altı ay içinde hazır olur olmaz Banka'ya verecektir.

iii) Banka'nın zaman zaman makul olarak talep edeceği sözü edilen raporları, hesapları ve denetleme sonuçları ile ilgili diğer bilgileri Banka'ya verecektir.

(c) Harcama tabloları esasına dayalı olarak İkraz Hesabından yapılan çekimlere ait olan her türlü harcamalar için,

i) Bu bölümün (a) paragrafına uygun olarak bu gibi harcamaları gösteren kayıt ve harcamaları tutacak ya da tutulmasını sağlayacaktır.

ii) İkraz Hesabından yapılan son çekimin yapıldığı mali yıla ait murakıp raporlarını Banka'nın almasından sonra en az bir yıl süreyle harcamaları gösteren bütün kayıtları (mukaveleler, teklifler, faturalar, makbuzlar, fişler ve diğer dokümanlar) muhafaza edecektir.

iii) Banka'nın temsilcilerinin bu kayıtları incelemesine imkan verilecektir; ve

iv) Bu bölümün (b) paragrafında zikredilen yıllık denetlemenin harcamalarla ilgili hesap ve kayıtları içermesi ve hazırlanan raporun ayrı hesaplar için, sözü edilen denetçiler tarafından bu gibi masraflar için çekilen İkraz Hasılasının çekilme amacına uygun kullanılıp kullanılmadığı hakkında ayrı görüşleri kapsamasını sağlayacaktır."[11]

İkraz anlaşmalarında yer alan söz konusu hükümlerle;

-Projenin uygulanmasından sorumlu olan birimlerce proje ile ilgili işlemleri, kaynakları ve harcamaları yansıtacak kayıtların sağlıklı muhasebe usullerine göre tutulması,

-Projeye ait hesaplar ile Özel Hesabın her mali yıl için belirlenen denetim esaslarına uygun olarak denetlettirilmesi,

-Denetimi borçlunun yapması, istisnai bazı uygulamalar dışında denetim maliyetinin borçlu tarafından karşılanması,

-Denetimin Banka tarafından kabul edilebilir murakıplar/denetçiler tarafından yapılması,

11 Türkiye Cumhuriyeti İle Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası Arasında Akdedilen Sağlık Projesi İkraz Anlaşması, İkraz No: 3057 TU, Madde IV. Söz konusu İkraz Anlaşması 7 Ekim 1990 tarih ve 20658 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

-Denetimin Banka'nın belirlediği esas ve usullere göre yürütülmesi ve raporlamanın bu esaslara uygun olarak yapılması,

-Banka tarafından kabul edilecek denetçiler ve Banka tarafından istenen ayrıntılarda düzenlenmiş denetim raporlarının belirtilen sürülerde Banka'ya verilmesi,

-İkraz Hesabından yapılan harcamalar ile ilgili olarak; harcamalara ilişkin kayıt ve hesapların tutulması, harcamalara ilişkin kanıtlayıcı belgelerin belirtilen süre içinde muhafaza edilmesi,

-Söz konusu kayıtların Banka temsilcilerine incelettirilmesine imkan verilmesi,

-Yıllık denetlemenin harcamalarla ilgili hesap ve kayıtları içermesi, denetim raporlarının kredi çekişlerinin çekilme amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını ayrı hesaplar için içermesi,

istenmektedir.

Kredi anlaşmalarında yer alan denetime ilişkin söz konusu hükümler incelendiğinde gerçekleştirilecek denetimin temel özellikleri aşağıdaki şekilde ifade edilebilir: Denetimi borçlu ülke yaptıracaktır. Denetim harcamaları hiçbir şekilde Banka tarafından finanse edilmediği gibi genel kural olarak, Banka kredisinden de karşılanmamaktadır. Bununla birlikte denetim hizmetinin maliyeti göz önünde bulundurularak, belli bir meblağın proje maliyetine dahil edildiği ve Banka kredisinden karşılandığı ender durumlar da söz konusu olabilmektedir.[12]

Denetim, Banka tarafından kabul edilebilir bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilecektir. Esasında denetçinin atanması, borçlu ülkenin sorumluluğunda olan bir görev olmasına karşın, denetçinin denetime başlayabilmesi denetçinin yeterliliğinin Dünya Bankası'nca değerlendirilmesi ve onay verilmesi ile mümkündür. Banka, bütün gelir getirici ve ticari projelerin denetiminde, bağımsız denetim şirketlerinin görevlendirilmesini önermektedir. Banka'nın çeşitli kaynaklarında önerdiğini belirttiği şirketler ise, ulusötesi özellikler taşıyan dev denetim şirketleridir. Deloitte & Touche Tohmatsu, Andersen United States, KPMG United States of America, Ernst & Young, Pricewaterhouse Coopers LLP, Dünya Bankası'nın özellikle tavsiye ettiği ilk beş denetim şirketi arasında yer almaktadır.

12 Safiye Kaya, "Dünya Bankası'ndan Sağlanan Kredilerin Denetimi," 18. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2003, s.7.

2. Dünya Bankası Denetim Modeli

Dünya Bankası destekli projelerde yürütülecek denetim çalışmaları, denetçilerin seçimi ve atanması, denetimin yürütülmesinde uyulması gerekli esaslar proje sorumlularına ve Banka destekli projeleri uygulayan borçlulara yol göstermek için Dünya Bankası Uygulamalı Muhasebe Bölümünce yayımlanan ve kısa adı FARAH olan Finansal Muhasebe Raporlama ve Denetim El Kitabı (Financial Accounting Reporting and Auditing Handbook) isimli kılavuz ile belirlenmiştir.[13]

Söz konusu El Kitabında, proje değerlendirme, proje uygulama, finansal raporlama, denetimin uygunluğu, ülke mali sorumluluk incelemesi gibi konulara ilişkin esaslar belirtilmiş ve bu kapsamda kullanılacak dokümanlara yer verilmiştir. Dünya Bankası'nın denetime yaklaşımı ve denetim ve denetçiden beklentileri, öngördüğü denetim modeli ve diğer hususlar aşağıda söz konusu El Kitabı çerçevesinde ele alınacaktır.

Dünya Bankası, ikraz gelirlerinin ekonomik, verimli ve sadece ikraz anlaşmasında belirtilen finansman amacına yönelik olarak kullanılmasını talep etmektedir. Bu nedenle Banka;

- Borçluların, zamanında ve güvenilir mali bilgiyi elde etmeye yeterli mali yönetim ve muhasebe sistemini oluşturmalarını istemektedir.

- Her bir ikraz işlemi için, periyodik mali raporların, düzenli olarak sunulmasını istemekte ve bunları incelemektedir.

- Normal olarak bu tür mali raporların düzenli denetimler yoluyla doğruluğunun araştırılmasını da talep etmektedir.

C- Türkiye'de Dünya Bankası Proje Kredilerinin Denetimi

Dünya Bankası'nca finanse edilen proje kredilerinin denetimi Türkiye ile Dünya Bankası arasında imzalanan ikraz anlaşmalarında yer alan hükümler nedeniyle bu anlaşmalarda öngörülen düzenlemeler çerçevesinde Banka'ca kabul edilebilir bağımsız denetçi olarak nitelendirilen denetçiler marifetiyle yerine getirilmektedir. Bu nedenle, söz konusu projelere yönelik denetim genel harcama denetiminden farklılık arz etmektedir.

Dünya Bankası kaynaklı kredilerle yürütülen projelere ilişkin işlem ve harcamaların denetimi genel olarak Hazine Kontrolörleri ve Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Sayıştay, Anayasa ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile kendisine verilen yetkiler çerçevesinde bu krediler kapsamında yapılan harcamaları da denetleyebilmektedir. Ancak, Dünya Bankası ikraz anlaşmalarına koyduğu özel hükümlerle denetimin kendisinin kabul ettiği

13 Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu, Finansal Muhasebe Raporlama ve Denetim El Kitabı, Dünya Bankası Uygulamalı Muhasebe Bölümü, 1995, Çeviren: ZENGİN, Hüseyin, Ankara, 1997.

denetçiler tarafından yapılmasını öngörmektedir. Bu nedenle, Banka kaynaklı projelerin denetimi bağımsız denetim firmalarına yaptırılabildiği gibi, Dünya Bankası adına Hazine Kontrolörleri tarafından da yapılabilmektedir.

Ayrıca, bahse konu projeler kapsamında yapılan işlem ve harcamalar sınırlı da olsa zaman zaman proje uygulayıcısı kurum veya kuruluşların teftiş veya denetim birimleri tarafından teşkilat yasalarıyla verilen yetkiler çerçevesinde da yapılabilmektedir. Ancak, belirtilmelidir ki Dünya Bankası'nca finanse edilen projelerin esas denetimi Hazine Kontrolörleri ve Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Hazine Kontrolörleri tarafından yapılan denetim kredi anlaşmalarında yer alan hükümler uyarınca Dünya Bankası adına yapılan bir dış denetim faaliyeti iken, Sayıştay tarafından yapılan denetim ise ulusal mevzuat ile verilen yetki ve görevler çerçevesinde yürütülen dış denetim faaliyetidir.

KAYNAKÇA

- Hasan Bek, "Bütçe Denetimi Açısından Kesin Hesap," Maliye Dergisi, s.119 (Mayıs 1995)

- Ekrem Candan, "Dünya Bankasından Sağlanan Proje Kredilerinin Denetimi, Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Denetim Sistemine İlişkin Eleştiriler," Mali Kılavuz Dergisi, Sayı.28 (Nisan – Haziran 2005)

- Tabip Gülbay, "Türkiye'de Dış Kaynaklı Devlet Borçlarının Sayıştay ve Maliye Bakanlığı'nca Denetimi," Mali Kılavuz Dergisi, Sayı.25 (Temmuz – Eylül 2004)

- Erkan KARAARSLAN "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim," Mali Hukuk Dergisi, (Ocak - Şubat 2006)

- Erkan KARAARSLAN "Ön Mali Kontrol," Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı.4 (Nisan 2006)

Zeki Balta, "İç Denetçilik Mesleği," Mali Kılavuz Dergisi, no.31 (Ocak – Mart 2006): s.55.

- Safiye Kaya, "Dünya Bankası'ndan Sağlanan Kredilerin Denetimi," 18. Türkiye Maliye Sempozyumu, 2003

- Baki Kerimoğlu, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi," Mali Kılavuz Dergisi, Kamu Yönetimi-Kamu Mali Yönetimi-Denetim Ücretsiz Eki, Sayı.24 (Nisan-Haziran 2004)

- Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu, Finansal Muhasebe Raporlama ve Denetim El Kitabı, Dünya Bankası Uygulamalı Muhasebe Bölümü, 1995, Çeviren: ZENGİN, Hüseyin, Ankara, 1997.

KAMUDA RİSK ESASLI DENETİM

Hayrullah KELEŞ

Maliye Bakanlığı

Muhasebat Başkontrolörü

I. GİRİŞ

Kamu idareleri, faaliyetlerini yürütürlerken bir çok riskle karşılaşırlar. Risk, bir olay veya faaliyetin, kurumu olumsuz etkileme olasılığı şeklinde tanımlanabilir. Her faaliyet bir ölçüde risk içerir. Ancak riskler kabul edilebilir seviyelerde olmalıdır. Risk çeşitli şekillerde yönetilebilir. İdareler maruz kaldıkları riskleri; üstlenerek, kaçınarak, transfer ederek veya kontrol ederek yönetebilirler. Risk ve belirsizliklerin olumsuz etkilerinin azaltılmasında kurumsal iç kontroller en yaygın kullanılan yöntemdir[1]. Risk esaslı denetim ise; kamu idarelerinin faaliyetlerindeki risklerin tanımlanmasını, seviyelerinin ölçülmesini, kontrol süreçlerinin değerlendirilmesini ve yüksek risk içeren alanlara denetim önceliğinin verilmesini öngörür. Risk esaslı denetimde amaç; riskli alanlara yoğunlaşarak, iç kontrol süreçlerinin etkinlik düzeylerinin arttırılmasında yönetime yapılan katkının üst seviyeye çıkartılmasıdır. Denetimin risk esaslı olarak yapılması, risklerin ve işlem süreçlerinin tanımlanmasını gerektirir. Kurumların risklerinin değerlendirilmesinde risk matrislerinden yararlanılır.

II. RİSK MATRİSLERİNİN HAZIRLANMASI

Denetim plan ve programlarının hazırlanmasında idarenin tüm risklerinin değerlendirildiği makro risk değerleme matrisinden yararlanılır. Bu amaçla düzenlenen risk matrisi beş aşamalı olarak hazırlanır[2].

A. Denetim Alanlarının Belirlenmesi.

B. Mutlak Risk Düzeylerinin Belirlenmesi.

C. İç Kontrollerin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi.

---

[1] Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, IIA, TİDE.

[2] Bu yöntem yerine, idarenin faaliyetlerine ilişkin olarak tanımlanmış risk ve işlem süreç haritaları varsa, her riske bir kod numarası verilerek risk matrisi hazırlanmalıdır. Kamuda henüz faaliyetlere ilişkin risk ve süreç haritaları çıkartılmadığından başlangıçta risk matrisinin hazırlanmasında bu bölümde belirtilen yöntem önerilmektedir.

D. Bakiye Risklerin Tespiti.

E. Risklerin Önceliklerinin Belirlenmesi.

Risk matrisi, idarenin belli bir tarihteki risk durumunu göstermekle birlikte idarenin risklerinin nasıl yönetildiğini de gösteren önemli bir belgedir. Risk matrislerinin sürekli gözden geçirilmesi, zaman içerisinde ortaya çıkacak yeni riskler karşısında güncellenmesi gerekir. Denetim planlarında belirlenen risklerin yılda en az bir defa ve denetim programlarında belirlenen risklerin ise üç ayda bir güncellenmesi etkili bir uygulamadır.

Risk matrisleri hazırlanmadan önce idarenin risklerine ilişkin olarak iç deneticiler arasında tartışma ortamları oluşturulmalı, yönetim kademeleri ve dış deneticilerden elde edilen bilgilerden de yararlanılmalıdır. Ayrıca, risk matrisleri hazırlanırken denetim alanlarının her biri ayrı ayrı ele alınmalı ve tüm denetim alanlarında aynı kriterlere bağlı kalınmalıdır.

A. Denetim Alanlarının Belirlenmesi

Risk matrisinin hazırlanmasına, idarenin tüm faaliyetlerini kapsayan denetim alanlarının tespiti ile başlanılır. Denetim alanlarının belirlenmesinde faaliyetlerin önemi göz önünde bulundurulur. Gerek görülmesi halinde bir faaliyet alanının alt birimleri ayrıca denetim alanı olarak tanımlanabilir.

B. Mutlak Risk Düzeylerinin Belirlenmesi

Kamu idarelerinde mevcut iç kontroller ve tedbirler dikkate alınmadığında oluşan risklere mutlak risk denilir. İşin tabiatı gereği mutlak risk faktörlerinin değerlendirilmesi sırasında mevcut kontroller ve önlemler dikkate alınmaz. Bu aşamada, denetim alanlarını etkileyebilecek risk faktörleri tanımlanır. Mutlak risk düzeyinin belirlenmesinde kullanılan ve her idarede farklılık gösterebilen temel risk faktörlerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

1. Mutlak Risk Faktörlerinin Tanımlanması

Kamu idareleri denetim alanlarını aşağıda belirtilen temel risk faktörlerine göre bir değerlendirmeye tabi tutabilirler. İdareler, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili olarak, bu risk faktörleri dışında başkaca risk faktörlerine de yer verebilirler. Ancak, mutlak risk faktörlerinin sayısının fazla olmamasına özen gösterilmelidir[3]. Risk faktörleri basit olmalı, belli risk tanımlarını içermeli ve tanımlanan risk faktörü üzerinde üst yönetici ve iç denetim birimi başkanının mutabakatı sağlanmalıdır.

[3]Establishing An Internal Audit Activity Manual, By Richard H. Tarr, CIA,CISA.

a. Hassasiyet

Bu kriter, potansiyel olarak hata yapılabilecek alanları ve hatanın gerçekleşmesi durumunda etkisinin boyutlarını göstermek amacıyla kullanılır. Bu çerçevede çok farklı riskler sayılabilir. Örnek olarak, denetim alanlarına tahsis edilen kaynakların büyüklüğü veya denetim alanlarının işlem hacimlerinin yoğunluğu gösterilebilir. Bu yapıdaki denetim alanlarında kayıp ve zararın gerçekleşme olasılığı diğerlerine göre daha fazladır.

b. Mali Yapıdaki Bozulma

Mali yapıdaki bozukluk, idaredeki kurumsal ve işlevsel bozulmaların bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Mali göstergeleri olumsuz olan denetim alanları, genellikle daha riskli bir görünüm arz ederler. Bu riskin ölçülmesinde; faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğine ilişkin performans göstergeleri, mali göstergelerdeki önemli sapmalar ve fazla ve yersiz ödemelerin boyutu dikkate alınabilir.

c. Faaliyetlerin Karmaşıklığı

Bu risk faktörü, karmaşık ortamdan dolayı potansiyel olarak tespit edilemeyecek hata ve uygunsuzlukları yansıtır[4]. İdarenin faaliyetlerinin karmaşıklığı, bilgi ve kontrol sistemini daha da karmaşıklaştırabilir. Karmaşıklıklar hataları arttırır, hataların düzeltilmesi için ise daha karmaşık faaliyetler yürütülmesi gerekebilir.

d. Faaliyetlerin Coğrafi Dağılımı

Faaliyetlerin kamu idaresinin merkezi dışında ağırlıklı olarak gerçekleştirilmesi, merkez biriminin kontrol gücünü zayıflatabilmekte ve hata oranını arttırabilmektedir. Kamu idaresinin faaliyet alanındaki dağınıklık idarenin tedbir almasını gerektiren bir unsur olarak görülebilir.

e. Yapısal, İşlevsel ve Teknik Değişiklikler

Yeni birim ve faaliyetler, yeniden yapılandırma projeleri, organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler yüksek risk içerdiğinden öncelikli olarak denetim kapsamına alınması gereken alanlardır. Bu nedenle idarede meydana gelen bu tür değişiklikler denetim açısından önemli bir faktördür.

f. Bilgi Sisteminin Yapısı

Bazı durumlarda bilgi merkezleri karmaşık bir yapı arz edebilir. Bilgi işlem veri tabanının genişliği varlıkların kontrolünü güçleştirirken, önemli bilgilerin kaybına neden olabilmektedir. Bu nedenle bilgi sisteminin

[4]Internal Auditing Manual, 2nd Edition, The Institute of İnternal Auditors.

genişliği denetim açısından tedbir alınmasını gerektiren önemli bir faktördür.

2. Mutlak Risk Faktörlerinin Ölçülmesi

Denetim alanlarına yönelik mutlak risk faktörleri tanımlandıktan sonra, denetim alanlarının bu risk faktörleri karşısındaki konumu ölçülür. Risklerin ölçülmesinde her risk faktörü mümkün olduğu kadar somut olarak açıklanır, kişisel önyargı ve değerlendirmelerden kaçınılır[5]. Değerlendirmelerde kişiselliği azaltmak ve tutarlığı sağlamak amacıyla her risk faktörüne 1'den 5'e kadar tanımlayıcı bir değer verilir. En düşük risk seviyesi için 1 ve en yüksek risk seviyesi için 5 değeri kullanılır. Daha sonra, risk faktörlerine verilen bu değerler her alan için tespit edilen ağırlık derecesiyle çarpılır. Son olarak her faktör için elde edilen değerler toplanarak denetim alanının mutlak risk düzeyi belirlenir.

C. İç Kontrollerin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

İdarenin risk matrisinin hazırlanmasının üçüncü aşaması, iç kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesi aşamasıdır. İç kontrollerin yeterliliği, faaliyet alanlarının ayrıntılı denetiminden sonra kesin bir şekilde değerlendirilebilir[6]. Ancak yine de her denetim alanı ile ilgili olarak belli kriterlere göre bir kontrol değerlendirmesi yapılabilir.

1. Kontrol Risk Faktörlerinin Tanımlanması

İdarelerin iç kontrollerinin yeterliliğini değerlendirmek için aşağıda üç temel faktör belirlenmiştir.

a. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, idaredeki ortak politikaları, prosedürleri, rutinleri, fiziki tedbirleri ve çalışanları ifade eder. Etkin bir kontrol ortamı, yazılı politika ve prosedürlere, güvenilir sistemlere, hataların fark edilme ve düzeltilme zamanına, doğru görev ve yetkilerin doğru kişi ve birimlerde toplanmasına ve uygun bir personel devir hızına bağlıdır. Gözetim eksikliği, yüksek hata oranı, belgelendirmede noksanlık, aşırı iş yoğunluğu, yüksek oranda personel devir hızı ve rutin olmayan işlemler zayıf kontrol ortamının göstergeleridir[7].

[5] Risk Based Auditing For Internal Auditors, David McNamee, 1997.
[6] Denetim Planlaması İçin Risk Değerlendirme Modeli, Avrupa Merkez Bankaları Sisteminden Uyarlama, T.C. Merkez Bankası'na ait Doküman.
[7] Internal Auditing Manual, 2nd Edition, The Institute of İnternal Auditors.

b. Önceki Denetim Tarihi

Bir denetimden sonraki denetim tarihi ne kadar uzarsa daha sonraki denetim faaliyetindeki risk de o derece artar. Bu nedenle bir önceki denetimin ne zaman yapıldığı denetim kaynaklarının dağılımında önemli bir etkendir. Bu risk faktörü, idarenin son denetlenme tarihine bir ağırlık verilerek ölçülür.

c. Yönetici ve Personelin Yetkinliği

Bu kriter, üst yöneticinin faaliyet yönetici ve personeline duyduğu güveni yansıtır. Yönetici ve personelin mesleki yeterliliğindeki zaaflar idarenin faaliyet riskini arttıran önemli bir faktördür. Bu riskin ölçülmesinde; faaliyet alanının önceki denetim raporundaki bulgularının ağırlığı, yönetim ve personelin denetim bulgularının gereğini yerine getirmedeki tutumları, ilgili alan hakkında kamu oyunda oluşan ortak kanaat, açılan davalar ve aleyhte sonuçlanan mahkeme kararları birer gösterge olarak kullanılabilir.

2. Kontrol Risk Faktörlerinin Ölçülmesi

İç kontrole ilişkin risk faktörleri tanımlandıktan sonra, denetim alanlarının bu risk faktörleri karşısındaki konumu ölçülür. Bu değerlendirmede de mutlak risk faktörleri için kullanılan yöntem uygulanmalıdır. Önce her bir risk faktörüne 1'den 5'e kadar bir değer verilir. Sonra bu değerler ağırlıkları ile çarpılır. Son olarak her faktör için elde edilen değerler toplanarak denetim alanının kontrollere ilişkin risk düzeyi belirlenir.

D. Bakiye Risklerin Tespiti

İdarenin mutlak risk değeri ile kontrol risk değeri hesaplandıktan sonra bakiye risk değerinin tespiti yapılır. Bu aşamada denetim alanının mutlak risk değeri ile kontrol risk değeri çarpılarak ilgili alanın bakiye risk değeri hesaplanır[8].

E. Risklerin Önceliklerinin Belirlenmesi

İdarenin risk matrisinin hazırlanmasındaki son aşama, her bir denetim alanına ait risklerin mukayese edilerek sıralanmasıdır. Sıralanan riskler yeniden bir değerlendirmeye tabi tutulabilir[9].

[8] Denetim Planlaması İçin Risk Değerlendirme Modeli, Avrupa Merkez Bankaları Sisteminden Uyarlama, T.C. Merkez Bankası'na ait Doküman.
[9] Establishing An Internal Audit Activity Manual, By Richard H. Tarr, CIA,CISA

III. DENETİM PLAN VE PROGRAMININ HAZIRLANMASI

Denetim plan ve programlarının hazırlanmasında; deneticilerin nitelikleri, sayı ve çalışma süreleri ile risk değerleme sonuçları esas alınır. Ayrıca, denetim alanlarına ilişkin olarak, yönetim kademelerinden ve dış deneticilerden elde edilen bilgilerden de yararlanılır.

Denetim plan ve programı iki ayrı bölümden oluşmalıdır. Birinci bölümde denetim planına alınması kararlaştırılan denetim faaliyetlerine, ikinci bölümde ise danışmanlık faaliyetleri ve denetim dışı diğer faaliyetlere yer verilmelidir. Denetim uygulama programında denetim faaliyetlerinde görev yapacak iç denetçiler ile izleme sorumlularının kadro ve zaman kullanımları gösterilmelidir.

Denetim programının birinci bölümünde belirtilen iç denetim faaliyetleri için toplam iç denetici kadrosunun en az %70'ine yer verilmesi etkili bir uygulamadır. Denetim alanlarının seçiminde; denetim programında, denetim kaynakları göz önünde bulundurularak yüksek seviyedeki riskli alanların tamamına, orta seviyedeki riskli alanların %50'sine ve düşük seviyedeki riskli alanların ise % 10'una yer verilebilir. Programın ikinci bölümünde yer verilecek faaliyetler için toplam kadronun %10'u danışmanlık ve %20'si eğitim, denetimlerin izlenmesi, planlama ve özel inceleme faaliyetlerine tahsis edilebilir.

IV. DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

Denetim plan ve programlarında riskler makro düzeyde belirlenir. Denetime başlanılmasıyla birlikte işlem süreçleri esas alınarak risklerin mikro düzeyde bir değerlendirilmesi yapılır. Mikro risk değerleme matrisinin hazırlanabilmesi için her faaliyetin işlem süreçlerinin tanımlanması ve kontrol noktalarının belirlenmesi gerekir. İç denetici belirlenen ana süreçler ve alt süreçlerdeki risklerin etki ve olasılıklarını dikkate alarak denetim bulguları ile iç kontrol süreçlerinin yeterliliğini değerlendirir ve faaliyetin kalıntı riskini belirleyerek, alınması gereken ilave tedbirler varsa önerir.

V. SONUÇ

İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek, kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak, kamu idaresi ile ilişki içerisinde olan taraflara bağımsız nesnel güvence sağlamak ve üst yönetime danışmanlık yapmak amaçlarını taşır[10]. İç denetimin daha etkin bir şekilde yürütülmesi risk esaslı denetim plan ve programlarının hazırlanmasıyla mümkündür. İç deneticiler, kurumsal risk yönetiminde

[10] 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

birinci derecede sorumlu olmamakla birlikte, iç kontrol süreçlerinin izlenmesinde önemli bir role sahiptirler[11]. Risk esaslı denetim yaklaşımıyla; denetimin pro-aktif olarak yürütülmesi, denetim kaynaklarının idarenin risk profiline göre en yüksek risk içeren alanlarda kullanılmasının sağlanması, risk profilinindeki değişimlerin sistematik olarak sürekli izlenmesi ve kamu yönetiminde riskleri esas alan bir kurumsal yönetim yapısının oluşturulması amaçlanmaktadır.

KAYNAKLAR :

1. Uluslar arası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, TİDE.
2. Establishing An Internal Audit Activity Manual, By Richard H. Tarr, CIA,CISA.
3. Risk Based Auditing For Internal Auditors, David McNamee, 1997.
4. Internal Auditing Manual, 2nd Edition, The Institute of İnternal Auditors.
5. Risk Based İnternal Auditing, David Griffiths, Phd FCA.
6. Denetim Planlaması İçin Risk Değerlendirme Modeli, Avrupa Merkez Bankaları Sisteminden Uyarlama, T.C. Merkez Bankası'na ait Doküman.
7. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.
8. Enteprise Risk Management, Integrated Framework, Executive Summary, September 2004.

[11] Enteprise Risk Management, Integrated Framework, Executive Summary, September 2004.

EK- 1

RİSK MATRİSİ VE DENETİM PLANININ

HAZIRLANMASINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

1. Risk Matrisinin Hazırlanması

a) Denetim Alanlarının Belirlenmesi: Kamu idaresinin ana faaliyetleri 8 başlık altında tanımlanmıştır.

b) Risk Düzeylerinin Belirlenmesi: Denetim alanları için üçü mutlak risk ve ikisi kontrol riski olmak üzere beş risk faktöründen yararlanılacaktır. Bunlar; hassasiyet, mali yapıdaki bozulmalar, faaliyet karmaşıklıkları, iç kontrol ortamlarının kalitesi ve yönetici ve personelin yetkinlikleridir.

Üst yönetici ve iç denetim birimi başkanı denetim alanlarının her bir risk faktörü karşısındaki nispi konumunun ölçülmesinde aşağıda belirtilen kriterleri kullanma kararı almışlardır.

TABLO 1 : RİSK FAKTÖRLERİNİN AĞIRLIKLARI

		KATSAYILAR		AĞIRLIK (%)
MUTLAK RİSK FAKTÖRLERİ	**Hassasiyet (Milyon YTL**	100+	5	**50**
		70-100	4	
		50-70	3	
		30-50	2	
		30'dan az	1	
	Mali Yapıdaki Bozulma	Bozuk Mali Yapı	5	**30**
			4	
			3	
			2	
		Sağlam Mali Yapı	1	
	Karmaşıklılık	Karışık	5	**20**
			4	
			3	
			2	

		Basit	1	
KONTROL RİSK FAKTÖRLERİ	**Kontrol Ortamının Kalitesi**	Yetersiz Kontrol Ortamı	5	**50**
			4	
			3	
			2	
		Yeterli Kontrol Ortamı	1	
	Yönetici ve Personelin Yetkinliği	Niteliksiz Personel	5	**50**
			4	
			3	
			2	
		Yetkin Personel	1	

.

TABLO II : RİSK MATRİSİ

Denetim Alanları	Hassasiyet				Mali Yapıdaki Bozulma				Karmaşıklık				Mutlak Risk Değeri (1)	Kontrol Ortamı				Personelin Yetkinliği				Kontrol Risk Değeri (2)	Bakiye Risk Değeri (1)x(2)
	Faktör Puanı	Katsayı Değeri	Ağırlık Değeri	**Risk Değeri**	Faktör Puanı	Katsayı Değeri	Ağırlık Değeri	**Risk Değeri**	Faktör Puanı	Katsayı Değeri	Ağırlık Değeri	**Risk Değeri**		Faktör Puanı	Katsayı Değeri	Ağırlık Değeri	**Risk Değeri**	Faktör Puanı	Katsayı Değeri	Ağırlık Değeri	**Risk Değeri**		
A	4	0.80	0.50	**0.40**	4	0.80	0.30	**0.24**	3	0.60	0.20	**0.12**	**0.76**	3	0.60	0.50	**0.30**	3	0.60	0.50	**0.30**	**0.60**	**0.45**
B	5	1.00	0.50	**0.50**	2	0.40	0.30	**0.12**	2	0.40	0.20	**0.08**	**0.70**	3	0.60	0.50	**0.30**	3	0.60	0.50	**0.30**	**0.60**	**0.42**
C	3	0.60	0.50	**0.30**	4	0.80	0.30	**0.24**	3	0.60	0.20	**0.12**	**0.66**	4	0.80	0.50	**0.40**	3	0.60	0.50	**0.3 0**	**0.70**	**0.46**
D	3	0.60	0.50	**0.30**	3	0.60	0.30	**0.18**	2	0.40	0.20	**0.08**	**0.56**	3	0.60	0.50	**0.30**	3	0.60	0.50	**0.30**	**0.60**	**0.33**
E	1	0.20	0.50	**0.10**	2	0.40	0.30	**0.12**	2	0.40	0.20	**0.08**	**0.30**	2	0.40	0.50	**0.20**	4	0.80	0.50	**0.40**	**0.60**	**0.18**
F	2	0.40	0.50	**0.20**	2	0.40	0.30	**0.12**	3	0.60	0.20	**0.12**	**0.44**	2	0.40	0.50	**0.20**	3	0.60	0.50	**0.30**	**0.50**	**0.22**
G	2	0.40	0.50	**0.20**	3	0.60	0.30	**0.18**	2	0.40	0.20	**0.08**	**0.46**	3	0.60	0.50	**0.30**	3	0.60	0.50	**0.30**	**0.6 0**	**0.27**
H	3	0.60	0.50	**0.30**	1	0.20	0.30	**0.06**	1	0.20	0.20	**0.04**	**0.40**	1	0.20	0.50	**0.10**	2	0.40	0.50	**0.20**	**0.30**	**0.12**

c) Risklerin Önceliklerinin Belirlenmesi:

İdarenin riskleri en yüksek risk içeren alanlarından başlanarak aşağıda sıralanmıştır. Risk önceliğinin belirlenmesinde bakiye risk değeri 0.25'den büyük olan denetim alanları birinci sınıf riskli, 0.15-0.24 arasında olanlar ikinci sınıf riskli ve 0.14'den aşağı olan alanlar ise 3 üncü sınıf riskli denetim alanları olarak belirlenmiştir.

TABLO III: İDARENİN RİSKLERİNİN ÖNCELİK SIRALAMASI

DENETİM ALANLARI	RİSK FAKTÖR PUANLARI	RİSK DERECELERİ	RİSK SINIFI
C	0.46	**YÜKSEK**	**1**
A	0.45		
B	0.42		
D	0.33		
G	0.27		
F	0.22	**ORTA**	**2**
E	0.18		
H	0.12	**DÜŞÜK**	**3**

2. Denetim Planının Hazırlanması

Üst yönetici ve iç denetim birimi başkanı; biri başkan 4 iç deneticiden oluşan denetim kaynaklarını göz önünde bulundurarak, iç denetim kaynaklarının %70'ini fiilen iç denetim faaliyetlerinde, %10'unu danışmanlık faaliyetlerinde ve geriye kalan diğer % 20'sini ise eğitim, denetimlerin izlenme süreci, planlama ve özel inceleme faaliyetlerinde kullanma kararı almıştır.

2006 yılı için bir iç deneticinin toplam çalışma süresi 200 iş günü üzerinden belirlenmiştir. Ayrıca, denetimlerin üçer aylık dönemler halinde yürütülmesi kararlaştırılmıştır.

TABLO IV: DENETİM PLANI(*)

DENETİM ALANLARI			DENETİM TİPİ	RİSK SINIFI	2006 YILI İŞ GÜNÜ DAĞILIMI											
					I			II			III			IV		
					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
FAALİYETLER	**Denetim Faaliyetleri**				10	10	15	10	10	15	10	10	15	10	10	15
		Planlama, Org. Koord.														
	Ana Faaliyetler															
		C	**Performans**	1	20	20	20									
		A	**Mali**	1	15	15	15									
		B	**Performans**	1				15	15	15						
		D	**Uygunluk**	1				20	20	20						
		G	**Bilgi Teknolojisi**	1							20	20	20			
		F	**Sistem**	2							15	15	15			
		E	**Mali**	2										15	15	15
		H	**Bilgi Teknolojisi**	3										20	20	20
					45	**45**	**50**	**45**	**45**	**50**	**45**	**45**	**50**	**45**	**45**	**50**
	Danışmanlık Faaliyetleri				6	6	8	6	6	8	6	6	8	6	6	8
	Eğitim				4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
	Denetim İzleme Süreci				2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
	Planlama				2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
	Özel İnceleme				6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
					20	**20**	**20**	**20**	**20**	**20**	**20**	**20**	**20**	**20**	**20**	**20**
	Toplam Gün Sayısı				**65**	**65**	**70**	**65**	**65**	**70**	**65**	**65**	**70**	**65**	**65**	**70**

(*)Denetim plan ve programlarının ayrı ayrı hazırlanması gerekir. Burada, kısmen denetim planında ve kısmen de programında belirtilmesi gereken unsurlara yer verilmiştir.

TABLO V: MİKRO RİSK DEĞERLEME MATRİSİ*

BİRİM: Muhasebat Genel Müdürlüğü, **SÜREÇ:** Kamu Hesaplarının Çıkartılması , **ALT SÜREÇ:** Merkezi Yönetim Daireleri

RİSKLER (Birinci Düzey)	RİSKLER (İkinci Düzey)	MUTLAK RİSK			İÇ KONTROL ÖNLEMLERİ	KONTROL RİSKİ			BAKİYE RİSK	EK ÖNLEMLER
		ETKİ	OLASILIK	SONUÇ		ETKİ	OLASILIK	SONUÇ		
1.Devlet hesaplarının kayıtlarının tutulmasında, uygulamaların izlenmesinde, dönem sonuçlarının çıkartılmasında, değerlendirme ve yayımlanmasında aksamaların olması.	1.1 Veri girişinde hataların olması.	**3** **0.6**	**5** **1.0**	**15** **0.6**	Otomasyon sisteminde kontrol edilebilir hataları engelleyen bir tedbir bulunmamakta.	**4** **0.8**	**4** **0.8**	**16** **0.64**	**0.38**	Otomasyon sisteminde kontrol edilebilir hataları önleyen ilave tedbirler alınmalı.
	1.2 Yetkisiz kişilerce kurum içinde ve dışında veri girişinin yapılması.	**3** **0.6**	**4** **0.8**	**12** **0.48**	Personel arasında uygun iş bölümleri yapılmamış, otomasyon sistemi kurum dışında veri girişi yapılmasını tam olarak engellememekte.	**4** **0.8**	**3** **0.6**	**9** **0.48**	**0.23**	Uygun iş bölümü yapılmalı, şifre/ parola işlemlerinde ilave tedbirler alınmalı, otomasyon sistemi gözden geçirilmeli.
	1.3 İdarenin faaliyetlerinin yürütüldüğü coğrafi alanın dağınık olması.	**4** **0.8**	**4** **0.8**	**16** **0.64**	Yönetici ve personel yeterli muhasebe bilgisine sahip değil.	**3** **0.6**	**3** **0.6**	**9** **0.36**	**0.23**	Yöneticilerden başlamak üzere personele eğitim verilmeli.
	1.4 Hesap sonuçlarının zamanında iletilmemesi.	**3** **0.6**	**2** **0.4**	**6** **0.24**	Bazı muhasebe birimlerinde yeterli sayıda personel mevcut değil, sonuçlar zamanında hazırlanamamakta.	**3** **0.60**	**2** **0.40**	**4** **0.24**	**0.05**	Sınırlı sayıdaki bu yerler personel bakımından desteklenmeli.

*Konunun kavranması için verilmiş bir örnek olup, Muhasebat Genel Müdürlüğünün risklerini ölçmek gibi bir amacı yoktur.

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA YER ALAN PERSONELE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİ

Muammer ÇOLAK

Muhasebat Genel Müdürlüğü

Daire Başkanı

Bilindiği gibi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun ile kapsamlı bir değişikliğe uğrayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYK Kanunu) 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren tüm hükümleriyle birlikte yürürlüğe girmiştir.

Bu yazımızda, gerek KMYK Kanunu gerekse 5436 sayılı Kanunda yer alan personel düzenlemelerine ilişkin hususlar ele alınacak, özellikle muhasebe yetkilisi ve iç denetçi olarak atanacaklar ile devlet muhasebe uzmanlığı, devlet bütçe uzmanlığı, devlet malları uzmanlığı ve mali hizmetler uzmanlığına geçiş sınavlarına ilişkin bilgiler verilecektir.

A- MUHASEBE YETKİLİSİ

KMYK Kanununun 61 inci maddesinde; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri, **muhasebe hizmeti** ve bu işlemleri yürütenler, **muhasebe yetkilisi** olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca aynı maddede, memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisinin olmadığı özellikle ifade edilmiştir. Buradan anlaşılması gereken muhasebe yetkilisinin bir kadro unvanı değil bir görev unvanı olduğudur. Bu konunun vurgulanması oldukça önemlidir. Çünkü uygulamada en çok karşılaşılan sorulardan birisi, KMYK Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra Muhasebe Müdürü, Malmüdürü, Saymanlık Müdürü gibi unvanların kullanılıp kullanılmayacağıdır. Söz konusu unvanların dayanağı 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK ve 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında KHK dir.

Dolayısıyla anılan KHK lerde değişiklik yapılıncaya kadar bu unvanların kullanımına devam edilecektir. Kanunda memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisinin olmadığı açık bir şekilde ifade edildiğinden anılan unvanların kullanılmasının yasal bir sakıncası bulunmamaktadır. Daha açık bir ifadeyle, muhasebe hizmeti işlemlerini yürüten muhasebe yetkilileri Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Daire Başkanı, Muhasebe Müdürü, Malmüdürü, Saymanlık Müdürü gibi değişik kadro unvanlarını kullanabileceklerdir.

KMYK Kanununun 62 nci maddesine göre muhasebe yetkilisi olarak atanacaklar;

KMYK Kanununun 62 nci maddesinde; "Muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

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."

hükmüne yer verilmiştir.

Maddenin (a) bendinde herhangi bir fakülte veya bölüm ayrımı yapılmamış ve adayların dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları yeterli görülmüştür.

(b) bendinde muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmak ve muhasebe yetkilisi veya eşiti görevlerde bulunmuş olmak şartı getirilmiştir. Burada muhasebe yetkilisi yardımcısı olarak asgari ne kadar süre çalışılması gerektiğine ilişkin bir düzenlemeye gidilmemiştir. Yani adayların en az dört yıl muhasebe hizmetlerinde çalışmış olmaları koşuluyla bir gün bile muhasebe yetkilisi görevinde bulunmuş olmaları yeterlidir.

(c) bendinde ise muhasebe yetkilisi sertifikası almış olmak şartı getirilmiştir. Muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak mesleki konularda eğitime tabi tutulacak, bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilecek ve sertifika sahibi muhasebe yetkilisi havuzu oluşturulacaktır. Kişilerin sertifika sahibi olmaları, sadece muhasebe yetkililiği görevini yürütebilecek niteliklere sahip

olduğu anlamına gelir. Yoksa sertifika sahibi herkesin mutlaka muhasebe yetkilisi olarak atanacağı anlamına gelmez. Havuzdaki sertifikalı kişiler arasından, 09.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığınca, diğer kamu idarelerinde ise üst yöneticiler tarafından muhasebe yetkilileri atanacaktır. Bilindiği gibi İç Ödemeler, Dış Ödemeler ve Devlet Borçları Muhasebe birimi olmak üzere Hazine Müsteşarlığına bağlı üç ayrı muhasebe birimi bulunmaktadır. Bu muhasebe birimlerinde muhasebe hizmetlerini yürütecek muhasebe yetkililerinin atamaları 4059 sayılı Kanun gereğince Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılacaktır. Yine KMYK Kanununun Ek 1 nci maddesi gereğince, Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Sayıştayın muhasebe hizmetleri Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı, Cumhurbaşkanlığı muhasebe hizmetleri ise Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreteri tarafından atanan muhasebe yetkilileri tarafından yerine getirilir. Burada vurgulanması gereken önemli bir nokta, atamaya yetkili merciler anılan maddenin (f) bendi gereğince kişinin bilgi ve temsil yeteneğini ölçmek amacıyla muhasebe yetkilisi sertifikası sahibi kişiler arasından atama yapmadan önce sözlü sınavı yapabileceklerdir.

62 inci maddenin ikinci fıkrası ile, dört yıllık yüksek öğrenim görmüş personel bulmadaki güçlükler dikkate alınarak, belde ve nüfusu 25.000'in altında olan ilçe belediyeleri ile mahalli idare birliklerinde muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların, (c), (d), (e) ve (f) bentlerinde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla, en az lise mezunu olmaları ve kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmaları yeterli görülmüştür. Ayrıca kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde muhasebe yetkilisi yardımcısı veya eşiti görevlerde bulunmak şartı aranmamıştır.

Muhasebe yetkilisi olacak görevlilerin, mutlaka Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak mesleki konularda eğitime tabi tutulmaları ve bu eğitimi başarıyla tamamlayarak sertifika almaları gerekir.

Maddenin son fıkrasında, muhasebe yetkililerinin eğitimi ve bunlara sertifika verilmesi ile çalışma usul ve esaslarının, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda hazırlanan Yönetmelik 21.01.2006 tarihli ve 26056 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Anılan Yönetmelik hükümlerine göre, kamu idareleri muhasebe yetkilisi ihtiyaçlarını duyuruda belirtilecek süre içerisinde Maliye Bakanlığına bildireceklerdir. Sertifika eğitim programına alınacak aday sayısı, kamu idarelerinin talepleri dikkate alınarak belirlenecektir. Sertifika eğitim programına başvuranların sayısının, sertifika eğitimine alınacağı

duyurulan kişi sayısından en az %10 daha fazla olması halinde, eğitim programına alınacak muhasebe yetkilisi adaylarının belirlenmesi amacıyla **eleme sınavı** yapılacaktır. Eleme sınavı, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM) Başkanlığına veya Milli Eğitim Bakanlığı Ölçme ve Değerlendirme Merkezine (MEBÖDEM) yaptırılabilecektir.

Eleme sınavı aşağıdaki konulardan oluşur;

a) Genel yetenek ve genel kültür,

b) Temel ekonomi bilgisi,

c) İdare hukuku ve hukukun temel kavramları,

d) Kamu maliyesi ve Türk mali sistemi,

e) Genel muhasebe,

f) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve muhasebe yönetmeliği.

Eleme sınavında en yüksek puan alan adaydan başlayarak duyuruda belirtilen sayıda aday, eğitim süresi iki aydan az olmamak üzere Maliye Bakanlığınca aşağıda belirtilen konulardan **sertifika eğitim programı**na alınır;

a) Muhasebe

   1- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak çerçeve muhasebe yönetmeliği ve ilgili diğer muhasebe yönetmelikleri,

   2- Genel muhasebe,

   3- Mali istatistik ve raporlama.

b) Mali mevzuat

   1- Kamu mali yönetimi ile ilgili diğer düzenlemeler,

   2- Harcama belgeleri ile ilgili yönetmelikler,

   3- Milli emlak mevzuatı genel esasları,

   4- Sayıştay Kanunu ve ilgili mevzuat,

   5- Sosyal güvenlik, bütçe, gider ve gelir mevzuatı ile yerel yönetimler mevzuatının genel esasları,

   6- Avrupa Birliği kamu mali yönetimi ve muhasebe mevzuatı.

c) Diğer konular

1- Temel hukuk bilgisi,

2- Anayasa ve idare hukuku,

3- Bilişim teknolojilerinin kullanımı,

Sertifika eğitim programını tamamlayan muhasebe yetkilisi adayları yine Maliye Bakanlığınca eğitim konularından yapılacak yazılı sınava tabi tutulur ve başarılı olan adaylara sertifika verilir. Ancak, lise ve dengi okul mezunu adayların sertifika eğitim konuları ayrıca belirlenerek sınavları ayrı yapılır. Sertifika eğitim programını başarıyla tamamlayan lise ve dengi okul mezunlarına sadece belde ve nüfusu 25 binin altında olan ilçe belediyeleri ile mahalli idare birliklerinde görev yapma yetkisi veren sertifika verilir.

Sertifika verilenlerin listesi Maliye Bakanlığı internet sitesinde yayımlanır, ayrıca görev yaptıkları kurumlara bildirilir. Sertifika sınavında başarısız olan adaylar, eğitim programlarına katılmaksızın takip eden iki sertifika sınavına daha katılabilir. Muhasebe yetkilisi sertifika eğitim programına katılan adaylar ile bunlardan sertifika verilenlere ilişkin kayıtlar Maliye Bakanlığınca tutulur ve ilgili kamu idareleri, muhasebe yetkilisi atamalarından önce ihtiyaç duydukları bilgileri temin edebilirler.

KMYK Kanununun geçici 5 inci maddesine göre muhasebe yetkilisi olarak atanacaklar;

KMYK Kanununun geçici 5 inci maddesinde; "31.12.2005 tarihi itibarıyla;

a) Maliye Bakanlığı kadrolarında Bütçe Dairesi Başkanı, Muhasebe Müdürü, Gelir Saymanlık Müdürü, Malmüdürü, Saymanlık Müdürü, Vergi Dairesi Müdürü, Vergi Müdürü, Askeri Defterdar, Devlet Muhasebe Uzmanı ve Muhasebe Denetmeni olarak görev yapanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde Muhasebe Yetkilisi; (Devlet Muhasebe Uzman Yardımcıları ile Muhasebe Denetmen Yardımcıları hariç) bunların yardımcıları ile kadro unvanı sayman olanlar ise Muhasebe Yetkilisi Yardımcısı,

b) Özel bütçeli idareler, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe birimlerinde, birinci derecede sorumlu olarak çalışanlar ile daha önce bu görevi en az beş yıl yapmış olanlarla bu idarelerde bütçe dairesi başkanı, gelir ve gider dairesi başkanı, muhasebe daire başkanı, gelir müdürü, bütçe müdürü ve muhasebe müdürü olanlar anılan idarelerde Muhasebe Yetkilisi,

.....

Olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler.

31.12.2005 tarihi itibarıyla kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini birinci derece sorumlu olarak yürütmekte olanlar, bulundukları kamu idarelerinin muhasebe yetkililiği görevini 01.01.2006 tarihinden itibaren sertifikalı muhasebe yetkilisi atanıncaya kadar yürütürler. Bu kişiler, sertifika alamamaları halinde kadrolarına uygun bir göreve atanırlar. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen idarelerde muhasebe yetkilisi atanıncaya kadar muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği kişilerce yürütülür.

(a) ve (b) bentlerinde belirtilen muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacak olanların Maliye Bakanlığınca verilecek mesleki eğitimden geçmeleri ve yapılacak sınavda başarı göstererek sertifika almaları şarttır. Ancak, (a) ve (b) bentlerinde sayılanlardan sınavla bu kadrolara atanmış olanların muhasebe yetkilisi olarak atanmalarında sınav şartı aranmaz."

hükmü yer almaktadır.

Anılan maddede belirtildiği gibi yeni mali sisteme geçiş sürecinde, muhasebe hizmetlerinde herhangi bir aksaklığa meydan vermemek için, 31.12.2005 tarihi itibarıyla muhasebe hizmetlerini birinci derece sorumlu olarak yürütmekte olanlar 01.01.2006 tarihinden itibaren muhasebe yetkililiği görevini yürütmeye başlamışlardır. Bu noktada, bu kişilerin ne zamana kadar bu görevi yürütecekleri sorusu akla gelmektedir. Kanunda kesin bir tarih verilmemiş olmakla birlikte, sertifikalı muhasebe yetkilisi atanıncaya kadar yürütüleceği ifade edilmiştir. Ancak, her halükarda geçici 5 inci maddenin (a) ve (b) maddelerinde belirtilenler en geç 31.12.2007 tarihine kadar muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanabileceklerdir.

Yine anılan maddede; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen idarelerde muhasebe yetkilisi atanıncaya kadar muhasebe hizmetlerinin Maliye Bakanlığının belirleyeceği kişilerce yürütüleceği belirtilmiştir. Bu nedenle, Bakanlık Makamından alınan onayla, daha önce muhasebe hizmeti Maliye Bakanlığınca verilen ve katma bütçeli idare iken özel bütçe kapsamına giren üniversiteler ve Vakıflar Genel Müdürlüğü ile döner sermaye bütçesi ile idare edilirken özel bütçe kapsamına alınan ÖSYM de muhasebe hizmetini yürütecek kişiler 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren görevlendirilmişlerdir.

Geçici 5 inci maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilenlerin muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanabilmeleri için

1) Maliye Bakanlığınca verilecek eğitimden geçmeleri,

2) Eğitim sonunda yapılacak sınavda başarılı olarak, sertifika almaları,

gerekmektedir.

Ancak, (a) ve (b) bentlerinde sayılanlardan bu kadrolara sınavla atanmış olanların muhasebe yetkilisi olarak atanmalarında sınav şartı aranmamaktadır. Her halükarda, bunların da eğitime tabi tutulmaları şarttır.

Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 11 inci maddesine göre, KMYK Kanununun 62 nci maddesine göre muhasebe yetkilisi olarak atanacaklar için en az iki aylık sertifika eğitim programı öngörülmüş iken geçici 5 inci maddeye göre gerek sınavla gerekse sınavsız olarak atanacak muhasebe yetkilileri için verilecek eğitimler konusunda her hangi bir süre belirtilmemiştir. Eğitim süresinin belirlenmesi, eğitimi verecek makam olan Maliye Bakanlığının yetkisine bırakılmıştır. Yine aynı Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesinin son fıkrasında; sertifika sınavına girecek olan ve KMYK Kanununun geçici 5 inci maddesinin (a) ve (b) benlerinde belirtilen muhasebe yetkilisi adaylarının öğrenim durumlarına göre değişik sınav konuları belirlemeye, sınavlarını ayrı yapmaya ve durumlarına uygun sertifika vermeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

B- İÇ DENETÇİ

KMYK Kanununun 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 iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir.

KMYK Kanununun 65 inci maddesine göre iç denetçi olarak atanacaklar;

KMYK Kanununun 65 inci maddesinde; "İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak,

b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak,

c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak,

d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tabi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir."

hükmü yer almaktadır. Bu hüküm doğrultusunda hazırlanan İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği 08.10.2005 tarihli ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Anılan Yönetmelik hükümlerine göre, İç denetim eğitimine tabi tutulacak iç denetçi adayları; Kurulca yapılacak veya Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığına, Milli Eğitim Bakanlığı Ölçme ve Değerlendirme Merkezine ya da uygun başka bir kuruma yılda en az bir defa yaptırılacak **aday belirleme sınavı**yla belirlenir. Sınavda alınan puanlar bir sonraki sınavın sonuçları açıklanana kadar geçerlidir.

Aday belirleme sınavına katılacak olanların 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilen şartlar ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir.

a) En az dört yıl süreli eğitim veren fakülteler ile denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurtdışındaki fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmek.

b) Yardımcılıklarda ve araştırma görevliliğinde geçen süreler dahil olmak üzere; kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya yarışma sınavıyla alınıp yeterlilik sınavını veren uzman, doktora unvanını almış öğretim elemanı ile yönetici olarak müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

c) İç denetçi aday belirleme sınavı son başvuru tarihinden beş yıl öncesine kadar İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden birisinden Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından (KPDS) veya Üniversitelerarası Dil Sınavından (ÜDS) en az altmış (60) puan almış olmak.

d) Son başvuru tarihi itibarıyla kırk yaşından büyük olmamak.

e) Sicil raporu düzenlenen son üç yıl içinde olumsuz sicil almamış olmak.

f) Uyarma ve kınama cezaları hariç disiplin cezası almamış olmak.

g) Yurdun her yerinde çalışabilecek sağlık durumuna sahip olmak.

h) Kurulun belirlediği etik kurallara uygun öz geçmişe sahip olmak.

Yukarıdaki şartları taşıyan adaylar iç denetçi aday belirleme sınavına tabi tutulur. İç denetçi aday belirleme sınavı aşağıdaki konulardan oluşur.

a) Genel yetenek ve genel kültür.

b) Genel iktisat, işletme ve maliye.

c) Temel hukuk bilgisi ve idare hukuku.

d) Genel muhasebe.

Kurulun, iç denetçi aday belirleme sınavından 100 tam puan üzerinden 70 ve üzeri puan almış kişiler arasından başarı sırasına göre belirleyeceği sayıda aday, gruplar halinde eğitim programına alınır.

İç denetçi adayları, Kurulca belirlenen müfredat ve programa göre, aşağıdaki konuları da kapsayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca eğitime tabi tutulur.

a) İç denetim standartları ve risk yönetimi;

1) İç denetim standartları ve meslek ahlak kuralları,

2) İç kontrol, denetim ve yönetime ilişkin risk modelleri,

3) Risk değerlendirme yöntemleri,

4) Mali yönetim ve mali kontrol,

5) İstatistikî yöntemler.

b) Denetim yöntemi ve uygulamaları;

1) Denetim türleri ve teknikleri,

2) Performans ölçümü,

3) Bilgisayar destekli denetim teknikleri,

4) Denetim raporu yazım şekilleri ve raporlama.

c) Muhasebe;

1) Genel muhasebe,

2) Devlet muhasebesi,

3) Mali tablolar analizi,

4) Bilgisayarlı muhasebe uygulamaları.

d) Mevzuat;

1) Bütçe,

2) Kamu malları, ihale ve harcama mevzuatı,

3) Kamu personel mevzuatı,

4) İdare hukuku,

5) Yargılama usul hukuku,

6) Avrupa Birliği mali mevzuatı.

Eğitim süresi dört aydan az olmamak üzere Kurul tarafından belirlenir. Eğitim tamamlandıktan sonra iç denetçi adayları, Kurulun belirlediği yer ve tarihte sertifika sınavına tabi tutulur. Sertifika sınavı, programın tamamlanmasından itibaren 30 gün içinde yapılır. Sınav, eğitim konularını kapsayacak şekilde klasik yazılı veya test usulüyle yapılır. Sınavda başarılı sayılabilmek için her bir sınavdan en az altmış puan alınması ve dört sınav ortalamasının yetmiş puan ve üzerinde olması gereklidir.

Sınav sonuçları en geç 15 işgünü içerisinde okunup değerlendirilmek suretiyle tüm adayların almış oldukları puanlar Kurulun internet sitesinde ilan edilir. Sınav sonuçlarına ilandan itibaren 5 işgünü içinde itiraz edilebilir. İtiraz, Kurul tarafından en geç 15 işgünü içinde değerlendirilerek sonuçlandırılır ve adaya bildirilir.

Sınavda başarısız olan adaylar, yaş şartı hariç iç denetçi adayı olabilme şartlarını muhafaza etmeleri kaydıyla tekrar eğitime tabi tutulmadan izleyen iki sınava katılabilirler. Kurulca, sertifika sınavında başarılı olanlara aldıkları puanı da gösteren sertifika verilir.

KMYK Kanununun 65 inci maddesine göre iç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde ise üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır.

KMYK Kanununun geçici 5 inci maddesine göre iç denetçi olarak atanacaklar;

KMYK Kanununun geçici 5 inci maddesinde; "31.12.2005 tarihi itibarıyla;

c) Sayıştay Denetçisi, Başbakanlık Müfettişi, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Bütçe Kontrolörü, Muhasebat Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Millî Emlak Kontrolörü, Tasfiye İşleri ve Döner Sermaye İşletmeleri Kontrolörü, Hazine Kontrolörü kadrolarında çalışmakta olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde İç Denetçi,

d) Bakanlık, Müsteşarlık, Başkanlık ve Genel Müdürlüklerde Müfettiş veya Kontrolör olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kendi idarelerinde, özel bütçeli idarelerde, mahallî idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında İç Denetçi,

e) Muhasebe, Millî Emlak ve Vergi Denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, özel bütçeli idareler ile mahallî idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap İşleri Murakıbı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahallî idarelerde İç Denetçi,

Olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler.

(c), (d) ve (e) bentlerinde belirtilen görevlere atananlar bu Kanunun öngördüğü sistemin uygulanmasına yönelik eğitime tabi tutulurlar. Atamalarda ilgilinin ve idaresinin muvafakati alınır."

hükmüne yer verilmiştir.

İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğinin geçici 1 ve 2 inci maddelerine göre, KMYK Kanununun Geçici 5 inci maddesi hükmü gereğince sertifika eğitimi ve sınavına tabi tutulmadan iç denetçi olarak atanacak denetim elemanlarına atandıkları tarihten itibaren üç yılda bir derecelendirilecek iç denetçi sertifikası verilir ve iç denetim sisteminin uygulanmasına yönelik iç denetim sertifika programında yer alan eğitim konularını ihtiva edecek şekilde Maliye Bakanlığınca üç ay eğitime tabi tutulurlar.

C- 5436 SAYILI KANUNUN GEÇİCİ 1 İNCİ MADDESİNE GÖRE DEVLET MUHASEBE UZMANLIĞI, DEVLET BÜTÇE UZMANLIĞI VE DEVLET MALLARI UZMANLIĞINA GEÇİŞ

Devlet muhasebe uzmanlığına geçiş

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin onikinci fıkrasında; "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü teşkilâtında Şube Müdürü, Muhasebe Müdürü, Malmüdürü, Saymanlık Müdürü ve Muhasebe Denetmeni kadrolarında bulunan ve Devlet Muhasebe Uzman Yardımcılığı giriş sınavına katılabilmek için gerekli öğrenim şartını taşıyanlardan, 30.06.2006 tarihine kadar bir defaya mahsus

olmak üzere yapılacak ve usûl ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenecek yazılı ve sözlü sınavlarda başarılı olan en fazla 60 kişi Devlet Muhasebe Uzmanı kadrolarına atanırlar. Şube Müdürü kadrolarında bulunanlardan bu şekilde Devlet Muhasebe Uzmanı kadrolarına atananların kadro unvanları, atama tarihi itibarıyla Devlet Muhasebe Uzmanı olarak değiştirilmiştir. Muhasebat Genel Müdürlüğüne tahsis edilmiş Şube Müdürü kadro unvanlarından 8 adedi dışındakiler 30.06.2006 tarihi itibarıyla iptal edilmiş olup, bu sayının üzerindeki Şube Müdürleri Muhasebat Genel Müdürlüğüne tahsis edilmiş eşdeğer diğer kadrolara anılan tarihten önce atanır." denilmektedir.

Anılan hüküm gereğince Maliye Bakanlığınca belirlenen Usul ve Esaslara göre; sınava katılabilmek için;

a) Geçici 1 inci maddenin yürürlüğe girdiği 24.12.2005 tarihi itibariyle, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü teşkilatında Şube Müdürü, Muhasebe Müdürü, Malmüdürü, Saymanlık Müdürü ve Muhasebe Denetmeni kadrolarında bulunmak,

b) Üniversitelerin en az dört yıl süre ile eğitim veren maliye, iktisat, hukuk, işletme, kamu yönetimi ve iş idaresi ile ilgili fakülte ve yüksekokulları ile bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen yurtiçi ve yurtdışındaki dört yıl süreli fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmiş olmak,

c) Süresi içinde başvurmuş ve başvuru formu ile birlikte istenen belgeleri vermiş bulunmak,

şartlarını yerine getirmek gerekmektedir.

Yine aynı Usul ve Esaslara göre sınav aşağıda belirtilen konuları kapsamaktadır;

A- Teşkilat, Personel ve Gider Kanunları

a) Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

b) 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu

c) 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu

d) 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu

e) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu

f) Sayıştay Kanunu

g) 6245 sayılı Harcırah Kanunu

h) 2006 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu

ı) Bütçe, muhasebe ve gider uygulamalarına ilişkin düzenlemeler (Yönetmelik, Usul ve Esaslar, Genel Tebliğ ve Genelge)

B- Devlet Muhasebesi

a) Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

b) Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği

c) Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği

C- Vergi Kanunlarının Genel Esasları

Sınav yazılı ve sözlü olarak yapılacak ve sınav kurulunca ayrı ayrı değerlendirilecektir.Yazılı ve sözlü sınavın her birinden en az 60 puan alınması zorunludur. Sözlü sınavda; yazılı sınav konularındaki bilgilerle birlikte adayların kavrayışları, ifade yetenekleri, tutum ve davranışları, genel kültürleri ve temsil nitelikleri gibi özellikleri de dikkate alınır.

Sonuçlar, başarı sırasına göre **www.muhasebat.gov.tr** adresinde duyurulur. Ayrıca, başarılı olanlara tebliğ edilmek üzere görev yaptıkları birime yazılı olarak bildirilir. Sınava katılanlar, sınav sonuçlarına yazılı olarak itiraz edebilirler. İtirazlar sınav sonuçlarının duyurulmasından itibaren en geç 3 iş günü içinde bir dilekçe ile yapılır. Sınav kurulu, itirazın intikalinden itibaren en geç 5 iş günü içinde itirazı değerlendirir ve sonuç ilgiliye yazılı olarak bildirilir.

Sınavda başarılı olanlardan, sınava katılma şartlarını taşımadıkları sonradan anlaşılanlar ile atama yapılıncaya kadarki dönemde atanma şartlarını kaybedenlerin sınavları geçersiz sayılarak atamaları yapılmaz, atamaları yapılmış olsa dahi iptal edilir. Sınav tarihinden sonra görevden uzaklaştırılanların atamaları görevlerine iade edilinceye kadar yapılmaz.

Atamaları yapılanlardan süresi içinde göreve başlamamaları nedeniyle müstafi sayılanların veya atanma isteminden vazgeçenlerin atamaları iptal edilir ve sınavın bunlara ilişkin sonuçları geçersiz sayılır.

Devlet Muhasebe Uzmanlığı geçiş sınavına ilişkin duyuru 08.03.2006 tarihinde, **www.muhasebat.gov.tr** adresinde ilan edilmiştir. Duyuruda, söz konusu sınavın yazılı bölümünün 15 Nisan 2006 tarihinde Ankara'da yapılacağı belirtilmiştir.

Sınava katılmak isteyen adaylar başvurularını, sınav duyurusu ekinde yer alan formdaki bilgileri eksiksiz ve doğru olarak doldurduktan sonra onaylatarak istenilen belgelerle birlikte; merkez teşkilatı kadrosunda bulunanlar doğrudan Genel Müdürlüğe, taşra teşkilatı kadrosunda bulunanlar

ise görev yaptıkları ilin valiliğine (defterdarlık) 27.03.2006 tarihinde Muhasebat Genel Müdürlüğünde olacak şekilde yapacaklardır.

Merkez teşkilatı kadrosunda bulunanların başvuru formu personelden sorumlu daire başkanınca, taşra teşkilatı kadrosunda bulunanların formu ise il defterdarlığı tarafından onaylanacaktır. Form ayrıca, internet üzerinden **www.muhasebat.gov.tr** adresinden temin edilebilir. Sınav başvuruları memurun görev yaptığı ilin valiliğine (defterdarlık) yapıldıktan sonra valilik tarafından sınav duyurusunda belirtilen son başvuru tarihi dikkate alınarak elden veya postayla Genel Müdürlüğe intikal ettirilir.

Devlet Bütçe Uzmanlığı ve Devlet Malları Uzmanlığına Geçiş

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesine göre, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte (24.12.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir) ; Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün Şube Müdürü kadrolarında bulunan ve Devlet Bütçe Uzman Yardımcılığı giriş sınavına katılabilmek için gerekli öğrenim şartını taşıyanlardan, 30.06.2006 tarihine kadar bir defaya mahsus olmak üzere yapılacak ve usûl ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenecek yazılı ve sözlü sınavlarda başarılı olan en fazla 20 kişi Devlet Bütçe Uzmanı, Milli Emlak Genel Müdürlüğünün Şube Müdürü kadrolarında bulunan ve Devlet Malları Uzman Yardımcılığı giriş sınavına katılabilmek için gerekli öğrenim şartını taşıyanlardan, 30.06.2006 tarihine kadar bir defaya mahsus olmak üzere yapılacak ve usûl ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenecek yazılı ve sözlü sınavlarda başarılı olan en fazla 20 kişi Devlet Malları Uzmanı kadrolarına atanırlar.

02.01.2006 tarihi itibarıyla Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün genel idare hizmetleri sınıfına dahil kadrolarında bulunan ve Devlet Bütçe Uzman Yardımcılığı giriş sınavına katılabilmek için gerekli öğrenim şartını taşıyanlardan, 30.06.2006 tarihine kadar bir defaya mahsus olmak üzere yapılacak ve usûl ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenecek yazılı ve sözlü sınavlarda başarılı olan en fazla 30 kişiden; Bütçe Dairesi Başkan Yardımcısı ve Şef kadrosunda bulunanlar bir yıl, diğerleri ise üç yıl sonunda yapılacak Devlet Bütçe Uzmanlığı yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar ve bu sınavda başarılı olanlar Devlet Bütçe Uzmanı kadrolarına atanırlar.

Geçici 1 inci maddenin yürürlüğe girdiği tarihte Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğünün merkez teşkilâtında genel idare hizmetleri sınıfına dahil kadrolarında bulunan ve Devlet Malları Uzman Yardımcılığı giriş sınavına katılabilmek için gerekli öğrenim şartını taşıyanlardan, 30.06.2006 tarihine kadar bir defaya mahsus olmak üzere yapılacak ve usûl ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenecek yazılı ve sözlü sınavlarda

başarılı olan en fazla 30 kişiden; şef ve uzman kadrolarında bulunanlar bir yıl, diğerleri ise üç yıl sonunda yapılacak Devlet Malları Uzmanlığı yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar ve bu sınavda başarılı olanlar Devlet Malları Uzmanı kadrolarına atanırlar.

190 sayılı Kanun Hükmünde Kararname eki cetvelin Maliye Bakanlığına ait bölümünde yer alan ve Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne tahsis edilmiş olan Şube Müdürü kadrolarından, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte boş olanların 5 adedi dışındakilerin kadro unvanı ile Şube Müdürlerinden Devlet Bütçe Uzmanı olarak atanacaklardan boşalacak kadroların unvanı Devlet Bütçe Uzmanı; Milli Emlak Genel Müdürlüğüne tahsis edilmiş Şube Müdürü kadrolarından, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte boş olanların 8 adedi dışındakilerin kadro unvanı ile Şube Müdürlerinden Devlet Malları Uzmanı olarak atanacaklardan boşalacak kadroların unvanı Devlet Malları Uzmanı olarak değiştirilmiştir. Şube Müdürlerinden Devlet Bütçe Uzmanı veya Devlet Malları Uzmanı olarak atanmaya hak kazanamayanların bulundukları Şube Müdürü unvanlı kadrolar, her ne sebeple olursa olsun boşaldıkları tarihte ve herhangi bir işleme gerek kalmaksızın iptal edilmiş sayılır.

D- MALİ HİZMETLER UZMANLIĞINA GEÇİŞ

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 16 ncı maddesinin altıncı fıkrasına göre, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerden 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tâbi olanların malî hizmetler birimlerinde kullanılmak üzere genel idare hizmetleri sınıfından üçüncü dereceli 800 adet Malî Hizmetler Uzmanı, sekizinci dereceli 400 adet Malî Hizmetler Uzman Yardımcısı kadrosu ihdas edilmiş ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine 20.02.2006 tarihli ve 10103 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kadro dereceleri değiştirilerek, uygun görülen kamu idarelerine tahsis edilmesine ve 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye bağlı cetvellerin ilgili bölümlerine eklenmesine karar verilmiştir.

5436 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesine göre ise, 16 ncı maddenin altıncı fıkrasına göre ihdas edilip, kurumlara tahsis edilen 800 adet Mali Hizmetler Uzmanı unvanlı serbest kadronun yarısı olan 400 adedi geçmemek üzere 30.05.2006 tarihine kadar bir defaya mahsus olmak üzere usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenerek, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığına veya Milli Eğitim Bakanlığı Ölçme ve değerlendirme Merkezine yaptırılacak yazılı sınav ve yerleştirme sonucuna göre Mali Hizmetler Uzmanı kadrolarına atama yapılacaktır.

Söz konusu hüküm uyarıca hazırlanan Mali Hizmetler Uzmanlığı Geçiş Sınavına İlişkin Usul ve Esaslara göre, sınava katılacak adayların;

I- Sınav tarihi itibarıyla,

a) Strateji Geliştirme Başkanlığı veya Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulan idarelerin,

1) Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlıklarında (Strateji Geliştirme Başkanlıkları dahil),

2) İdarî ve Malî İşler Dairesi Başkanlıklarında (Destek Hizmetleri Daire Başkanlıkları dahil),

3) Araştırma Planlama ve Koordinasyon Dairesi Başkanlıklarında,

4) Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında,

5) İdarî ve Malî İşler Şube Müdürlüklerinde,

6) Saymanlıklarında [İdarelerin merkez ve taşra teşkilatında saymanlık hizmetlerini yürüten birimleri ile genel bütçe (malmüdürlüklerinin muhasebe, vezne ve gelir servisleri ile vergi daireleri dahil), özel bütçe, (mülga) katma bütçe ve döner sermaye saymanlıkları],

b) 5436 sayılı Kanunun Geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca devredilen personel dahil Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünde ve Muhasebat Genel Müdürlüğünde,

Genel idare hizmetleri sınıfına dahil kadrolarında fiilen toplam en az üç yıl hizmeti bulunması,

II- En az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki öğretim kurumlarından mezun olması,

gerekir.

Hizmet süresinin hesabında, aylıksız izin süreleri ile 5436 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinde belirtilenler dışındaki birimlerde geçici görevle çalışılan süreler dikkate alınmaz.

İdarelerde, adayların başvuru formları personel veya insan kaynaklarından sorumlu en az müdür veya eşiti düzeyinde personel tarafından onaylanır. Adaylar ile onay işlemini yapanlar, formdaki bilgilerin doğruluğundan sorumludurlar. Aksine hareket edenlerin idari ve cezai sorumlulukları saklıdır.

Sınav, Maliye Bakanlığınca Milli Eğitim Bakanlığı Ölçme ve Değerlendirme Merkezine (MEBÖDEM) aşağıdaki konulardan yaptırılır.

a) T.C. Anayasası,

b) Bütçe Kanunu ve ilgili mevzuat,

c) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ilgili mevzuat,

d) Kamu ihale mevzuatı,

e) Kamu personeli mevzuatı,

f) Harcırah mevzuatı,

g) Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği,

h) Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği.

Sınav konularının ağırlığı; (a) bendi için %5, (b) bendi için %12, (c) bendi için % 25, (d) bendi için %16, (e) bendi için %15, (f) bendi için %5, (g) bendi için %15, (h) bendi için %7'dir.

Sınav soruları, sınav komisyonunca sınav konularından dört şıklı çoktan seçmeli yazılı test usulü ile hazırlanır ve MEBÖDEM'e teslim edilir. Toplam sınav sorusu (100) adettir. Sınavda başarılı olmak için (100) tam puan üzerinden en az (50) puan almak gerekir. Başarı notu, doğru cevap sayısından yanlış cevap sayısının 1/3'ü çıkarılmak suretiyle hesaplanır.

Başarılı olan adayların yerleştirme işlemi, başarı puanı ve tercihleri dikkate alınarak MEBÖDEM tarafından yapılır. Aynı idareye yerleştirme işlemi yapılan adaylardan son sıradaki adayla aynı puanı alan adayların bulunması halinde, toplam hizmet süresi fazla olana, bunun da eşit olması durumunda yaşı büyük olana öncelik tanınır.

Atamalar, sınav ve yerleştirme sonuçlarına göre ilgili idarelerce muvafakat aranmaksızın, atanmaya ilişkin 5436 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinde belirtilen öğrenim ve hizmete dair gerekli belgeler tetkik edildikten sonra yapılır. Aksine hareket edenlerin idari ve cezai sorumlulukları saklıdır.

Sınav sonucunda atanmaya hak kazananlardan, sınava katılma şartlarını taşımadıkları sonradan anlaşılanların sınavları geçersiz sayılarak atamaları yapılmaz, atamaları yapılmış olsa dahi iptal edilir.

Adaylar, sınav ve yerleştirme sonuçlarına ilişkin itirazlarını, sonuçların Milli Eğitim Bakanlığının web sayfasında yayımlanmasını takip eden 3 iş günü içinde MEBÖDEM'e yaparlar. MEBÖDEM, soruların niteliğine ilişkin itirazları sınav komisyonunun görüşü üzerine sonuçlandırır.

15.03.2006 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan ve Maliye Bakanlığının www.maliye.gov.tr adresli web sayfasında ilan edilen sınav

duyurusunda sınav tarihi; 14 Mayıs 2006 ve sınav yeri ve saati; Ankara, 10.00 olarak belirtilmiştir.

Adaylar, 20–31 Mart 2006 tarihleri arasında; başvuru formunu ve "2006 Mali Hizmetler Uzmanlığı Geçiş Sınavı Kılavuzu"nu il milli eğitim müdürlüklerinde oluşturulan başvuru kabul bürolarından alacaklar ve başvuru formunu aynı bürolara teslim edeceklerdir.